



## **REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (EC 132/23) – REGIME ESPECÍFICO DE COMBUSTÍVEIS E BIOCMBUSTÍVEIS\***

*CONSUMPTION TAX REFORM (EC 132/23) – SPECIFIC FUELS AND BIOFUELS  
REGIME*

**Marcus Lívio Gomes\*\***  
**José Guilherme Costa\*\*\***  
**Marcus Vinícius Araújo\*\*\*\***

**SUMÁRIO:** Introdução; I – Sobre Monofasia e seus potenciais benefícios; II – Breves comentários sobre a tributação atual de combustíveis e biocombustíveis; III – Reforma Tributária: a hora do IBS e da CBS Monofásicos para combustíveis e biocombustíveis; Conclusão; Referências Bibliográficas.

### **Introdução**

Em 2025, os principais tributos incidentes sobre combustíveis são o ICMS – imposto estadual/distrital previsto no art. 155, II, da Constituição da República (“CRFB”), com suas normas gerais estabelecidas na Lei Complementar nº 87/96 (LC 87, “Lei Kandir”) –, os Impostos federais de Importação e Exportação (art. 153, I e II, da CRFB), a CIDE-combustíveis – contribuição de intervenção no domínio econômico a que se referem os arts. 149 e 177 da CRFB e regulamentada pela Lei nº 10.336/2001 – e PIS/COFINS, contribuições para financiamento da seguridade social previstas no art. 195, I, b, da CRFB e regulamentadas especialmente pelas Leis nº 9.718/98, 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004.

Quanto ao ICMS, a tributação original de combustíveis ocorre calcada em um regime

\*Publicado em ago. 2025.

\*\*Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UERJ. Associate Reserch Fellow at University of London (IALS). Sócio Líder da área Tributária e Aduaneira do Salomão Advogados.

\*\*\* Advogado na Vibra Energia, Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ.

\*\*\*\* Advogado no Mattos Filho, Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ.



plurifásico (incidência em cada momento de circulação), com fixação “livre” (observados os limites a que alude o art. 155, §2º, XII, g, regulamentado pela Lei Complementar nº 24/75 – LC 24) de bases de cálculo e alíquotas efetivas por cada estado/DF.

Como medida tendente a permitir uma fiscalização mais efetiva, era comumente estabelecida a responsabilidade do ocupante de um dos elos da cadeia produtiva por substituição tributária, consoante permissivos do art. 150, §7º, da CRFB c/c art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66, “CTN”) c/c arts. 6º a 10 da LC 87/96.

A técnica de substituição tributária, especialmente aquela por antecipação (ou “para frente”)<sup>1</sup>, que já vinha apresentando insuficiências na avaliação à luz da realidade orçamentária e de mercado, acabou se tornando, na prática, um instrumento tendente à obsolescência, por ocasião também de relevante evolução na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à sua suposta definitividade (ADIs 2675/PE e 2777/SP, Temas de Repercussão Geral 210 e 228).

A tributação de combustíveis, em 2024, já apresenta alguns grandes avanços no cotejo com o cenário originalmente estabelecido (de tributação plurifásica não cumulativa), como a monofasia *ad rem* (facultativa) de PIS/COFINS para quase todos e a monofasia *ad rem* uniforme e obrigatória de ICMS para diesel, biodiesel, gasolina, etanol anidro e GLP (art. 155, §2º, XII, h, da CRFB, regulamentado pela Lei Complementar nº 192/2022 e pelos Convênios CONFAZ<sup>2</sup> nº 199/22<sup>3</sup> e 15/2023<sup>4</sup>).

No fim do ano de 2023, com a aprovação da Reforma Tributária de Consumo instituída pela Emenda Constitucional (EC) nº 132, ganha espaço enfim um regime específico de tributação de combustíveis mais simplificado, transparente, objetivo e uniforme, prevendo IBS e CBS monofásicos e com alíquotas fixas em todo o país.

Como veremos, enquanto escrevemos estas linhas no primeiro bimestre de 2025, enfim foi aprovado no Congresso e, em sua maior parte, sancionado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024<sup>5</sup>, transformado na Lei Complementar nº 214/25 (LC 214)<sup>6</sup>.

Pretendemos demonstrar, nas linhas adiante, o quão fundamental foi aprofundar as

<sup>1</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS Teoria e Prática*. 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168.

<sup>2</sup> “O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro da Economia, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS”  
<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>

<sup>3</sup>[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199\\_22](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22)

<sup>4</sup>[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23)

<sup>5</sup><https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>

<sup>6</sup>[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm)



deliberações necessárias a materializar esse projeto de tributação de todos os combustíveis em um só momento, elegendo um único contribuinte e uma metodologia segura, clara, uniforme, fixa e definitiva.

## I – Sobre Monofasia e seus potenciais benefícios

Embora este não seja o foco de nosso estudo presente, é de se alertar que a incidência monofásica de tributo (um só fato gerador, um só contribuinte, tributação definitiva) difere bastante da técnica de substituição tributária para frente (diversos fatos geradores e contribuintes, com eleição normativa de um responsável primário)<sup>7</sup>.

A substituição tributária por antecipação tem matriz constitucional no art. 150, §7º, cujo real conteúdo normativo – eminentemente quanto à sua parte final – foi objeto de intensa discussão no STF:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, **caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**” (Grifo nosso)

A diferença prática entre a monofasia e a substituição por antecipação (ST para frente) se verifica especialmente após o STF ter superado, sob o argumento de mutação constitucional<sup>8</sup>, seu entendimento anterior (ADI nº 1851/AL<sup>9</sup>) e julgado pela não definitividade desta última quando da apreciação do Recurso extraordinário (RE) nº 593.849/MG<sup>10</sup> e das ADIs nº 2675/PE<sup>11</sup> e 2777/SP<sup>12</sup> em outubro de 2016, e ratificado essa visão em 2020 no RE nº

<sup>7</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *PLP 16/2021: Monofasia Ad Rem como remédio eficiente para ICMS sobre combustíveis*. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/plp-16-2021-monofasia-ad-rem-como-remedio-eficiente-para-icms-sobre-combustiveis>

<sup>8</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 9ª edição, edição digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, capítulo V, item I.

<sup>9</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1718462>

<sup>10</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642284>

<sup>11</sup> <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>

Foi fixado o Tema de Repercussão Geral nº 201: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

<sup>12</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2025496>

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658>

<sup>12</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2075948>

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120781>



596.832/RJ<sup>13</sup>.

Na monofasia, portanto, a tributação é definitiva, enquanto no regime de tributação plurifásico com ST para frente haverá o direito à restituição proporcional caso o fato gerador ocorra a menor que o presumido, e existem discussões quanto a se é ou não viável a cobrança complementar pelo fisco quando o fato gerador real ocorre a maior que o presumido.

Ultrapassado esse elemento distintivo relevante, é se de apresentar o contexto em que progrediu a ideia de um regime monofásico para tributação de combustíveis pelo ICMS.

Houve, especialmente em 2021 e 2022 no Brasil, um problema grave de alta de preços de combustíveis, com incremento da pressão inflacionária<sup>14</sup> e diversos malefícios à coletividade. As origens eram diversas, mas entre elas estava a carga tributária sobre os combustíveis (alta, exatamente para compensar as perdas em razão da sonegação<sup>15</sup> por parte dos chamados devedores tributários contumazes<sup>16</sup>).

Estudos da Fundação Getúlio Vargas (FGV)<sup>17</sup> em 2021 demonstraram haver um rombo de R\$ 70 bilhões ao ano de sonegação apenas junto a alguns estados da Federação. Desses valores, aproximadamente R\$ 14 bilhões (20% do total!) diziam respeito ao mercado de combustíveis<sup>18</sup>.

Ora, se temos, para combustíveis, um sistema tributário que “permite” um rombo de R\$ 14 bilhões por ano, o Estado precisaria mudar esse sistema ou compensar a perda tributando mais os contribuintes honestos. Ao se insistir no segundo caminho, quem recolhe adequadamente seus impostos acaba tendo de fazê-lo por si e para cobrir as lacunas deixadas pelos devedores contumazes.

Foi necessário então fomentar melhorias nesse ordenamento – tanto normativo quando na atuação fiscal e cobrança da dívida ativa / criminalização da conduta dos responsáveis pelos devedores contumazes.

---

<sup>13</sup><https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2659948>

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754150598>

Foi fixado o Tema de Repercussão Geral nº 228: “É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.”

<sup>14</sup><https://oglobo.globo.com/economia/com-nova-alta-nos-combustiveis-litro-de-gasolina-chega-custar-ate-788-diz-anp-25257720>

<sup>15</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *A eficiência na persecução tributária: devedor contumaz x circunstancial*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-13/opiniao-eficiencia-persecucao-criminal-tributaria/>

<sup>16</sup><https://www12.senado.leg.br/ecidania/visualizacaoaudiencia?id=28200>

<sup>17</sup><https://diganaoasonegacao.com.br/>

[https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Relatorio\\_FGV\\_ICL.pdf](https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Relatorio_FGV_ICL.pdf)

<https://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2021/04/14/sonegadores-contumazes-de-combustiveis-geram-divida-de-r70-bi-aos-estados-diz-icl.htm>

<sup>18</sup><https://institutocombustivellegal.org.br/estudo-da-fgv-revela-sonegacao-de-r14-bilhoes-ao-ano-no-setor-de-combustiveis-pesquisador-destaca-metodo-utilizado-e-alerta-para-combate-ao-devedor-contumaz/>



As atividades fiscalizatória, de cobrança administrativa e judicial e de persecução criminal do Estado, como toda e qualquer prestação, têm um custo – e, portanto, um limite natural e um ponto ótimo de eficiência (a melhor tributação possível sem inibir a geração de riqueza, isto é, sem afugentar o contribuinte do território em que o Estado exerce seu poder<sup>19</sup>).

Não é viável a fiscalização efetiva de todos os participantes do segmento de combustíveis; a eleição de prioridades é fundamental à luz do princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, da CRFB)<sup>20</sup>, aplicável também à atuação tributária<sup>21</sup>. Raciocinemos a partir também das seguintes premissas:

- só pode sonegar aquele que tem responsabilidade pelo recolhimento de tributos;
- os principais tributos sobre combustíveis são ICMS (estadual, até 2023 com substituição tributária e cargas diferentes em cada estado), CIDE, PIS e COFINS (federais, com tributação concentrada);
- dois dos maiores nichos de sonegação são a simulação de operações internas e interestaduais (devido à diferença de carga de ICMS entre estados) e a destinação ilícita de produtos importados (PIS e COFINS).

Entendemos que as melhores práticas de eficiência na tributação passam pela superação do regime clássico plurifásico, com cargas distintas e alíquotas *ad valorem*<sup>22</sup> e a efetivação da incidência monofásica para a cobrança desses tributos (e da necessária uniformidade para o ICMS, na forma da EC nº 33/2001 e da LC 192/2022<sup>23</sup>), mediante alíquota fixa por volume / peso do combustível, assim como pela marcação química de produtos importados (sejam aqueles que poderiam ser convertidos em combustível, sejam aqueles com benefício fiscal para circulação em apenas determinada área).

Se sonegar tem como pressuposto ser sujeito passivo, a primeira solução deve passar pela redução – a máxima possível – no rol de contribuintes e na simplificação das regras aplicáveis nas obrigações principal e instrumentais/acessórias.

---

<sup>19</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *Robin Hood, professor Nash e por que é melhor ninguém ir atrás da loira*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-10/opiniao-robin-hood-professor-nash-loira-bar/>

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª edição revista, atualizada e reformulada, edição digital. Rio de Janeiro: Forense / Método, 2021, item 3.2.5.

<sup>21</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma Livraria e Editora, 2022, pp. 42-44.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 11ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 80.

<sup>23</sup>[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp192.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm)



Para tributos naturalmente plurifásicos e não cumulativos<sup>24</sup>, casos do ICMS e de PIS/COFINS (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), a solução no segmento de combustíveis passa pela fixação de um regime monofásico alocado no elo produtor / importador, com regras suficientemente claras sobre a formação de base de cálculo e os creditamentos viáveis, exatamente como permitido na CRFB.

No caso de PIS/COFINS, uma tentativa de solução era aquela materializada no Projeto de Lei nº 3.887/2020<sup>25</sup>, que criava uma Contribuição única sobre receita bruta, com superação de problemas históricos sobre formação da base de cálculo e fixação de monofasia, com registro explícito de não geração de crédito para adquirentes meros revendedores – fórmula bem repetida na EC 132 e, em parte, na LC 214.

A expansão da monofasia para o ICMS ainda é de solução bem mais complexa, pela multiplicidade de sujeitos ativos e de cargas tributárias vigentes. Essa dificuldade gerou, entre 2021 e 2022, imensas tensões dos governadores com o Planalto, levando ao ajuizamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 68<sup>26</sup> e à publicação da LC 192/2022 (regulamentando, enfim, a EC nº 33/2001).

Na época, diversos estados reiteradamente se colocam contra a imposição de um ICMS uniforme, e regulamentaram de modo indevido a LC 192/22, circunstância em que a Presidência da República ajuizou a ADI 7164/DF<sup>27</sup> (Relator Min. André Mendonça).

Foi também ajuizada por diversas Unidades Federadas (UFs) a ADI nº 7191/DF<sup>28</sup> (Relator Min. Gilmar Mendes, posteriormente extinta por acordo), contestando dispositivos da LC 192/22 e explicando que as atuais diferenças de cargas entre elas eram grandes e que uniformizar redundaria, para algumas delas, em perda de arrecadação massiva<sup>29</sup> em um momento sensível de enfrentamento à Covid-19.

Como a discussão se deu com o pano de fundo da alta dos combustíveis no mercado nacional, houve ainda alegação de que o efeito da uniformização do ICMS não redundaria diretamente em redução no preço dos combustíveis<sup>30</sup>.

O contraponto está em afirmar que, com um sistema de monofasia e uniformidade,

<sup>24</sup> BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos*, Volume I – ICMS, 4ª edição revista, atualizada e ampliada, edição digital. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, Capítulo 6, item 6.1.

<sup>25</sup><https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

<sup>26</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *ICMS sobre combustíveis e ADO 68 – Do poder ao dever de legislar*. Disponível em: <https://tributario.com.br/jgfac19811/icms-sobre-combustiveis-e-ado-68-do-poder-ao-dever-de-legislar/>

<sup>27</sup><https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6404538>

<sup>28</sup><https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6430743>

<sup>29</sup><https://www.moneytimes.com.br/estados-rejeitam-mudar-icms-de-combustiveis-e-deputados-atacam-precos-da-petrobras/>

<sup>30</sup><https://monitormercantil.com.br/reduzir-icms-nao-tera-grande-impacto-sobre-preco-da-gasolina/>



portanto mais blindado contra a sonegação fiscal, os ganhos para as Unidades Federadas – e, certamente, para toda a coletividade – tendem superar as perdas de alguns estados quando da fixação de alíquotas uniformes e *ad rem*.

Ademais, a uniformidade da monofasia, com alíquotas específicas, elimina a possibilidade de falsa destinação de produtos, permite o controle fiscal por quantidade de produto e impede concessões unilaterais de benefícios fiscais, freando assim a guerra fiscal comum a tributos de competência hoje estadual.

Os ganhos alcançados no rol de produtos já sujeitos a esse regime desde 2023 para o ICMS ainda não estão refletidos em estudo específico – há trabalho da FGV em curso –, mas espera-se que haja impactos sólidos na menor despesa para fiscalização, agora que o rol de contribuintes é bem mais reduzido (e, portanto, se reduziu o espaço aos devedores contumazes), e no aumento proporcional da receita, considerado o cotejo entre a tributação projetada e a efetiva.

Eis portanto um rol de benefícios que se esperam de um regime monofásico com alíquotas uniformes (mesma carga tributária em todo o país) e específicas (*ad rem*, valor fixo por quantidade de combustível) para o imposto não-federal sobre consumo de combustíveis (hoje, o ICMS; em breve, o IBS):

- Segurança Jurídica (tributação definitiva);
- Consagração da não cumulatividade (sem que haja lentidão nas restituições e cobrança de complementos);
- Previsibilidade orçamentária (tributação por volume);
- Fortalecimento federativo (mitigação da guerra fiscal<sup>31</sup> e solução da problemática imunidade, prevista no art. 155, §2º, X, b, da CRFB<sup>32</sup>, quando da venda interestadual de combustíveis derivados de petróleo);
- Ganho de eficiência para fiscos (facilita fiscalização por volume produzido / importado) e redução de despesas e complexidade para mercado (concentração em um único contribuinte e momento);
- Integridade (redução do espaço para a sonegação fiscal, provável aumento de receita); e
- Coerências jurídica e política (trocar as alíquotas percentuais por fixas desvincula

<sup>31</sup> CAMPOS, Leonardo Nuñez. *Princípio Federativo*. São Paulo: Editora Dialética, 2023, pp. 117-125.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª edição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 299-301.



imposto do preço – alinhamento entre modelos federal e estadual).

Uma vez consolidadas essas informações, aguarda-se que mesmo antes da efetivação da EC 132 já ocorra uma ampliação no rol de combustíveis sujeitos à monofasia *ad rem*, tanto para ICMS quanto para PIS/COFINS.

## II – Breves comentários sobre a tributação atual de combustíveis e biocombustíveis

Em 2024, já observamos a cobrança de CIDE, PIS/COFINS e ICMS, para alguns combustíveis, mediante um regime monofásico estabelecido com alíquotas fixas (*ad rem*) por produto.

A CIDE<sup>33</sup>, instituída na Lei nº 10.336/2001, incide sobre a importação e comercialização de combustíveis, tendo como contribuintes (art. 2º) “o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos” gasolinas, diesel, querosenes, óleos combustíveis, GLP e etanol (art. 3º), consoante as alíquotas fixas previstas no art. 5º, que podem ser reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo (art. 9º).

Quanto a PIS e COFINS, para grande parte dos combustíveis (diesel, gasolina, QAV, biodiesel, GLP e GLGN etc.) já existe a monofasia<sup>34</sup> no produtor ou importador, com a possibilidade de se adotar regime de alíquota *ad rem* e de o Poder Executivo fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas nas leis.

Uma grande problemática de PIS/COFINS no segmento, atualmente, está em que para o etanol hidratado existe um regime concentrado dual (art. 5º da Lei nº 9.718/98) – ora monofásico (art. 5º, §4º-A), quando há venda direta do produtor ao posto revendedor, ora bifásico (art. 5º, I e II c/c §4º), quando o produtor vende para o distribuidor de combustíveis. Essa metodologia, contudo, permite que haja fraudes e planejamentos tributários expansivos, danosos do ponto de vista concorrencial, quanto à possibilidade de tomada de créditos por parte de agentes da cadeia produtiva.

A respeito do ICMS, o rol de combustíveis hoje sujeitos à monofasia uniforme<sup>35</sup> e *ad*

<sup>33</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Tributação do Petróleo – os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017, pp. 229-231.

<sup>34</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *PIS/Cofins: É imperativo retomar contexto em que vivem as contribuições*. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/pis-cofins-e-imperativo-retomar-contexto-em-que-vivem-as-contribuicoes>

<sup>35</sup> COSTA, José Guilherme. *ICMS monofásico dos combustíveis é tributo de competência plurifederativa?* Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-21/jose-guilherme-costa-icms-monofasico-combustiveis/>



rem, embora seja uma importante e difícil conquista<sup>36</sup>, ainda é limitado ao diesel<sup>37</sup>, biodiesel<sup>38</sup>, gasolina<sup>39</sup>, etanol anidro<sup>40</sup> e gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural<sup>41</sup>. As principais ausências são os combustíveis de aviação<sup>42</sup> e o etanol hidratado<sup>43</sup>.

Quanto ao ICMS para demais combustíveis, vige ainda o regime plurifásico (incide em todas as etapas da cadeia) apurado consoante a técnica da não cumulatividade (permite créditos pelas aquisições e exige débitos pelas alienações), e por substituição – em regra, no produtor ou importador.

Logo, estados e DF ainda podem fixar alíquotas internas e prever regras diferenciadas para cada um deles, consoante a sistemática da substituição tributária por antecipação (Convênio CONFAZ nº 110/2007<sup>44</sup>), modelo que já gerou problemas absurdos, como o decorrente de cobranças complementares, inclusive correspondentes a períodos nos quais vigeram congelamentos de base de cálculo do ICMS-ST entre 2021<sup>45</sup> e 2022<sup>46</sup>, e não realização de ressarcimentos/restituições devidos pelas Unidades Federativas aos contribuintes substituídos, pelos mais equivocados argumentos do fisco (alguns deles vêm sendo superados pelo Judiciário, como o da aplicação da lógica do art. 166 do CTN<sup>47</sup>).

A monofasia, para se mostrar realmente apta a superar dificuldades históricas, deve ser edificada de modo a conviver harmonicamente com o sistema do tributo (aqui, nos referimos tanto a ICMS quanto a PIS/COFINS) plurifásico e não cumulativo.

Tomemos como exemplo de impropriedade uma passagem dos Convênios CONFAZ nº 199/22 e 15/23, que instituíram carga tributária uniforme de ICMS para GLP, diesel e biodiesel, gasolina e etanol anidro em todas as Unidades Federativas, por meio de alíquota específica (*ad*

<sup>36</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *MONOFASIA DO ICMS DOS COMBUSTÍVEIS, LEI COMPLEMENTAR 192/22 E CONVÊNIO CONFAZ 16/2022 O bode na sala nos fez... pular pela janela?* Disponível em: <https://gdt-rio.com.br/monofasia-do-icms-dos-combustiveis-lei-complementar-192-22-e-convenio-confaz-16-2022-o-bode-na-sala-nos-fez-pular-pela-janela/>

<sup>37</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/oleo-diesel>

<sup>38</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-e-fornecimento-de-biocombustiveis/biodiesel>

<sup>39</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/gasolina>

<sup>40</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-e-fornecimento-de-biocombustiveis/etanol>

<sup>41</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/producao-de-derivados-de-petroleo-e-processamento-de-gas-natural/gas-liquefeito-de-petroleo-glp>

<sup>42</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/distribuicao-e-revenda/revendedor/combustiveis-de-aviacao>

<sup>43</sup><https://www.novacana.com/noticias/control-qualidade>

<sup>44</sup>[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07)

<sup>45</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *Qual a efetividade do 'congelamento' do ICMS para combustíveis?* Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/congelamento-icms-combustiveis>

<sup>46</sup> COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *O POETA MAIOR NO MULTIVERSO DO ICMS: O PARADOXO DA PEDRA (DE GELO) NO MEIO DO CAMINHO PARA A MONOFASIA.* Disponível em: <https://gdt-rio.com.br/o-poeta-maior-no-multiverso-do-icms-o-paradoxo-da-pedra-de-gelo-no-meio-do-caminho-para-a-monofasia/>

<sup>47</sup><https://www.stj.jus.br/sites/porta1p/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/06092024-Primeira-Secao-fecha-tese-sobre-restituicao-de-ICMS-pago-a-mais-na-substituicao-tributaria-para-a-frente.aspx>  
<https://www.jota.info/artigos/tema-1-191-do-stj-vitoria-dos-contribuintes>



rem), mas cometem, em suas cláusulas décima sétima<sup>4849</sup>, um grave equívoco<sup>50</sup> (objetos, aliás, da ADI 7.397/DF<sup>51</sup>, Relator Min. André Mendonça, ajuizada pela CNI): o Capítulo VI de ambos os Convênios, até em sua nomenclatura, trata como se totalmente incompatíveis fossem os sistemas monofásico e não cumulativo – “*DA IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA*”.

Iniciemos pela regra, com os devidos isolamentos: observados os requisitos legais e constitucionais, a tributação monofásica (seja por ICMS ou PIS/COFINS) do diesel ou da gasolina pelo seu produtor ou importador naturalmente impede (embora, tal qual ocorreu por parte da redação original do art. 9º da LC 192 para PIS/COFINS, esse creditamento poderia ser conferido como benefício fiscal) que os **meros revendedores e consumidores finais** desses combustíveis tomem créditos pelas suas aquisições, já que não promoverão saídas tributadas do próprio combustível.

Ocorre, e este é o ponto para o qual chamamos o leitor à atenção, que há ao menos 3 (três) situações que não podem jamais ser confundidas com o cenário padrão até aqui suscitado:

- (i) quando algum contribuinte de ICMS ou PIS/COFINS adquire o combustível não para sua própria revenda nem para simples consumo, mas como insumo de suas atividades cujo resultado final será um produto ou serviço tributado por ICMS ou PIS/COFINS, negar-lhe o crédito não se compatibiliza com as regras constitucionais e legais de não cumulatividade<sup>52</sup>;
- (ii) quando um produtor/importador de combustível adquire outro bem ou serviço tributado pelo ICMS ou PIS/COFINS como insumo de suas atividades, incluindo a de produção ou importação do próprio combustível, negar-lhe o crédito pelo outro bem ou serviço tributado igualmente viola o núcleo da técnica de não cumulatividade<sup>53</sup>; e

---

<sup>48</sup> “*Cláusula décima sétima Em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.*”

<sup>49</sup> “*Cláusula décima sétima Em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.*”

<sup>50</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti; FERNANDES, Maicow Leão. *ICMS, não cumulatividade e monofasia: creditamento para o agronegócio*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-28/direito-agronegocio-icms-nao-cumulatividade-monofasia-creditamento-agronegocio/>

<sup>51</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6658355>

<sup>52</sup> D’ANGIOLI, Paulo Henrique, TOMIELLO, Rodrigo e COSTA, José Guilherme. “*TRR 1093: Créditos de PIS/COFINS nas aquisições de insumos, ainda que monofásicos, pela agroindústria*”. Artigo na obra coordenada por: CRUZ, Michael Gomes, MURAYAMA, Janssen, SANTA ROSA, Julian Davis e SOUSA, Frederico Augusto Alves de. *Tributação no Agronegócio*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 211.

<sup>53</sup> SATURNINO DE MORAES, Lívia Leal Fernandes e COSTA, José Guilherme. “*Os créditos de PIS/COFINS ‘vinculados’ a operações com produtos sujeitos a tributação concentrada*”. Artigo na obra coordenada por: LEITE, Luiza e COSTA, José



(iii) quando um revendedor de combustível adquire um bem ou serviço tributável pelo ICMS ou PIS/COFINS, ainda que conectado a operações com o combustível, negar-lhe o crédito correspondente à aquisição do outro bem ou serviço também viola a não cumulatividade.

Embora ainda não haja plena aceitação dessas ideias pela União e pelos estados/DF no atual ordenamento de instituição tributação monofásica de combustíveis, o IBS e a CBS parecem já respeitar os três elementos acima elencados, a partir do contexto da EC 132 e da construção da LC 214.

### **III – Reforma Tributária: a hora do IBS e da CBS monofásicos para combustíveis e biocombustíveis**

A reconstrução do sistema tributário de consumo, via reforma na CRFB/88, permitiria o endereçamento de uma solução – a monofasia – que atenderia não apenas o mercado de combustíveis, mas diversos daqueles envolvendo *commodities*. O projeto da Clínica de Direito Tributário da FGV<sup>54</sup>, em seu art. 21, assim dispunha:

“Art. 21. A incidência do IBS dar-se-á apenas em relação à primeira operação desonerando-se as etapas subsequentes (incidência monofásica) em relação aos seguintes produtos e serviços:  
I - Combustíveis e lubrificantes;  
II - Veículos novos;  
III - Bebidas alcoólicas;  
IV - Cigarros”

A EC 132 instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS, art. 156-A), de competência compartilhada entre municípios, DF e estados, e a Contribuição sobre bens e serviços (CBS, art. 195, V), federal. Trata-se de tributos que devem observar um bloco normativo comum, na forma do art. 149-B, senão vejamos:

“Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, **observarão as mesmas regras** em relação a:  
I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;  
II - imunidades;  
III - **regimes específicos**, diferenciados ou favorecidos de tributação;

---

Guilherme. *Prática Tributária nos Tribunais Superiores – Temas fiscais na jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024, p. 30.

<sup>54</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Lei complementar do IBS: clínica de direito tributário da FGV Direito SP*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021, p. 31.



IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º." (Grifos nossos)

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações **com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;** (...)" (Grifo nosso)

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

(...)

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º."

A nova redação do art. 155, §3º, CRFB, indica os impostos que poderão incidir sobre combustíveis: *“À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, (...) e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”*

Os impostos sobre combustíveis fósseis (derivados de petróleo) e biocombustíveis serão, durante o regime de transição, o ICMS (será sucedido pelo IBS), II, IE, IBS e, em tese, o “Seletivo”. Mas devemos recordar que ainda incidem PIS/COFINS (serão sucedidas pela CBS), CBS e a CIDE-combustíveis (que seguirá vigente, sem alteração da EC 132).

A EC 132 previu ainda um conjunto de regimes específicos; interessa-nos especificamente nesta jornada aquele sobre combustíveis (com a possibilidade ainda de lubrificantes), tratado no art. 156-A, §6º, I.

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

(...)

§1º (...)

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o



montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

(...)

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

- a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;
- b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;
- c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea 'b' e no § 1º, VIII;"

A indicação constitucional é clara, autoexplicativa: o regime será o de incidência única com alíquotas específicas e lineares em todo o país, só se podendo vedar os créditos para o contribuinte que realizar a revenda dos combustíveis (ratificando a compreensão esposada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ – na fixação de tese jurídica no Tema de Recursos Repetitivos nº 1093<sup>55</sup>).

Compreende-se haver uma ordem constitucional para que todos os combustíveis, porque *commodities*<sup>56</sup> (e, portanto, naturalmente compatíveis com essa dinâmica), sejam sujeitos à tributação monofásica de IBS e CBS.

Noutro giro, aparentemente pode haver escolha do legislador, por meio de lei complementar, quanto a se algum lubrificante – existem lubrificantes<sup>57</sup> de diversos gêneros e muitas espécies<sup>58</sup>, o que torna complexo impor o mesmo modelo tributário a todos, sem qualquer restrição – poderá habilitar-se à monofasia *ad rem*.

Considerando que a EC 132<sup>59</sup> de fato trouxe, em diversos aspectos, uma Reforma Tributária “em branco”, dependente de intensa regulamentação – com muitos “poderá” e poucos “deverá” (e na medida em que vemos diversos “na forma de lei complementar”), a aprovação do PLP 68/2024 na forma da LC 214 veio a trazer importantes balizas e pontos norteadores para a tributação dos combustíveis e biocombustíveis.

A LC 214 trata do regime específico de tributação de IBS e CBS sobre combustíveis no Título V (“DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS”), Capítulo I (“DOS COMBUSTÍVEIS”), artigos 172 a 180: combustíveis contemplados (art. 172), base de cálculo

<sup>55</sup>[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1093&cod\\_tema\\_final=1093](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1093&cod_tema_final=1093)

<sup>56</sup><https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/mudancas-para-o-mercado-de-petroleo-e-gas-natural-trazem-confianca-para-o-setor>

<sup>57</sup><https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/distribuicao-e-revenda/lubrificantes>

<sup>58</sup><https://www.abecom.com.br/o-que-e-lubrificante/>

<sup>59</sup><https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>



(quantidade de combustível – art. 173), alíquotas (ad rem e uniformes, diferenciadas por produto, com diferencial competitivo para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão – arts. 174 e 175), contribuintes e responsáveis (produtores/equiparados e importadores + solidariedades – arts. 176 e 177), substituição tributária e responsabilidades para operações com AEAC (arts. 178 e 179), crédito amplo exceto comercialização, revenda ou uso/consumo pessoal (art. 180).

No art. 172 é estabelecido o rol de combustíveis que estarão sujeitos à monofasia de IBS e CBS, com o mérito de ser exemplificativo. Explica-se: em seu inciso XII, a LC 214 reconhece à Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) sua atribuição para definir o que são combustíveis, e ao Comitê Gestor do IBS e Poder Executivo da União a normatização tributária correspondente.

“Art. 172. O IBS e a CBS incidirão uma única vez sobre as operações, ainda que iniciadas no exterior, com os seguintes combustíveis, qualquer que seja a sua finalidade:

I - gasolina;

II - etanol anidro combustível (EAC);

III - óleo diesel;

IV - biodiesel (B100);

V - gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o gás liquefeito derivado de gás natural (GLGN);

VI - etanol hidratado combustível (EHC);

VII - querosene de aviação;

VIII - óleo combustível; IX - gás natural processado;

X - biometano;

XI - gás natural veicular (GNV); e

**XII - outros combustíveis especificados e autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), relacionados em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União.”** (Grifo nosso)

Essa deferência à agência parece ser um movimento acertado, permitindo maior dinamismo, menor engessamento. Ao fazê-lo, a norma reconhece ao mesmo tempo a importância e o papel técnico da agência reguladora prevista no art. 177, §2º III, da CRFB e criada pela Lei nº 9.478/97, bem como a dinâmica natural do segmento, com o surgimento de novos combustíveis e a intenção de se proceder a uma transição energética<sup>60</sup> justa<sup>61</sup>.

Restou ainda evidente, na exposição de motivos do PLP, a pretensão de não incluir os lubrificantes: “*Não foram incluídos os lubrificantes no regime específico em razão do extenso rol desses produtos (mais de onze mil itens registrados na ANP), bem como da sua significativa variação de preços, o que dificulta sobremaneira a fixação de uma única alíquota específica*

<sup>60</sup><https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/transicao-energetica-a-mudanca-de-energia-que-o-planeta-precisa>

<sup>61</sup> VINHAS, Guilherme Barbosa. *Fundamentos da transição energética*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 51.



*(ad rem) aplicável em âmbito nacional.”*

O art. 173 da LC 214 trata da base de cálculo, informando que “*será a quantidade de combustível objeto da operação (...) aferida de acordo com a unidade de medida própria de cada combustível*”. Aqui, ao se referir à expressão “medida própria de cada combustível”, o legislador procede com deferência afim à ANP, na medida em que compete a esta a definição correspondente.

O art. 174 traz extensa disciplina das alíquotas, especificando basicamente que serão “*uniformes em todo território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto*”, “*reajustadas no ano anterior ao de sua vigência, observada, para a sua majoração, a anterioridade nonagesimal*” e divulgadas pelo Comitê Gestor do IBS e pela União, para CBS. Os §§1º a 11 do art. 174 trazem, ainda, um conjunto de orientações para fixação de alíquotas, inclusive durante o período de transição.

Há determinação de que sejam fixadas alíquotas graduais até 2033 e compromisso de manutenção da carga tributária atual direta de ICMS (para o IBS) e de PIS e COFINS (para a CBS) e indireta de ICMS e ISS (para o IBS) e de PIS, COFINS, IPI e IOF Seguro (para a CBS) sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados na produção importação e comercialização dos combustíveis.

Aqui há um item que, embora não aprofundaremos, merece meditação, e diz respeito à aparente desnecessidade de ato normativo primário (lei) para fixação das alíquotas: a metodologia para fixação será objeto de ato conjunto do Ministério da Fazenda e Comitê Gestor do IBS; os cálculos para fixação serão realizados, para CBS, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, para o IBS, pelo Comitê Gestor.

“Art. 174. As alíquotas do IBS e da CBS para os combustíveis de que trata o art. 172 desta Lei Complementar serão:

I – uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto;

II – reajustadas no ano anterior ao de sua vigência, observada, para a sua majoração, a anterioridade nonagesimal prevista na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal;

III – divulgadas:

a) quanto ao IBS, pelo Comitê Gestor do IBS;

b) quanto à CBS, pelo chefe do Poder Executivo da União. (...)

§ 7º A metodologia de cálculo da carga tributária para a fixação das alíquotas nos termos dos §§ 1º e 4º deste artigo será **aprovada por ato conjunto do Ministro de Estado da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS.**

§ 8º **Os cálculos para a fixação das alíquotas, com base na metodologia de que trata o § 7º deste artigo, serão realizados, para a CBS, pela RFB e, para o IBS, pelo Comitê Gestor do IBS.**

§ 9º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios fornecerão ao Comitê Gestor do IBS e ao Poder Executivo da União os subsídios necessários ao cálculo das alíquotas do IBS e da CBS sobre combustíveis, mediante o compartilhamento de



dados e informações” (Grifos nossos)

Certamente observaremos, nos âmbitos legislativo e jurisdicional, intensas discussões quanto à constitucionalidade dessa delegação normativa (regra da legalidade, prevista no art. 150, I, da CRFB<sup>62</sup>, desdobramento da norma contida no art. 5º, II da Carta<sup>63</sup>).

Atalhando algo que decerto merece estudo extremo, temos, no atual cenário, a visão de que, como há suficiente normatização dos aspectos essenciais<sup>64</sup> na instituição de IBS e CBS, a fixação efetiva das alíquotas depende de questões extremamente técnicas e já vinculadas a preceitos da lei complementar, deve preponderar a ideia de que essa fixação por órgãos administrativos estaria salvaguardada pelo conjunto de padrões de legitimidade delineados pelo STF, entre outros, no julgamento da ADI 5277/DF<sup>65</sup> e do Tema 939<sup>66</sup> – e objeto de diversas críticas<sup>67</sup>.

Um ponto importante que merece nossa análise é o regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, previsto no art. 225, § 1º, VIII, CRFB. Tal dispositivo foi inserido pela Emenda Constitucional nº 123/2022 sob o pretexto de assegurar um diferencial competitivo ao uso do biocombustível em detrimento de combustíveis fósseis. Posteriormente, este dispositivo foi alterado pela EC 132 para passar a prever o regime fiscal favorecido também para o hidrogênio de baixa emissão de carbono e aplicável também ao IBS e à CBS.

A previsão de tributação inferior aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono vem na esteira do princípio de defesa do meio ambiente, preconizado pela CRFB nos arts. 170, 225, e que ganhou ainda mais relevância no âmbito tributário com a EC 132, que determinou expressamente que o Sistema Tributário Nacional deverá observar o princípio da defesa do meio ambiente<sup>68</sup>.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária material – conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros / Juspodivm, 2022, p. 23.

<sup>63</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 36ª edição revista, atualizada e ampliada, edição digital. São Paulo: Atlas, 2020, item 7.

<sup>64</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, pp. 131 e 132.

<sup>65</sup> <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755430558>

<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=457007&ori=1>

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4739288>

<sup>66</sup> <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5176420&numeroProcesso=1043313&classeProcesso=RE&numeroTema=939>

<sup>67</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *A destruição da legalidade tributária pelo STF*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-16/consultor-tributario-destruicao-legalidade-tributaria-stf/>

<sup>68</sup> Neste sentido, conforme ensina Sérgio André Rocha e Marco Aurélio Greco: “*O que se pode defender é que a sua [do princípio da defesa do meio ambiente] previsão expressa no § 3º do art. 145 colocará o tema na ordem do dia do Direito Tributário, tendo um efeito pedagógico para que o legislador considere a questão ambiental sempre que for alterar as leis fiscais. Ademais, é possível também que a previsão sirva para sinalizar o compromisso do país com a questão ambiental.*” (GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, p. 752-780, São Paulo: IBDT, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536/2287>. Acesso em: 28 nov. 2024)



Esta previsão justifica-se, também, por conta dos compromissos globais de redução das emissões de gases de efeito estufa (“GEE”), notadamente o Acordo de Paris de 2015 (firmado por 196 países, incluindo o Brasil, que ratificou o Acordo por meio do Decreto Legislativo nº 140/2016 e do Decreto nº 9.073/2017). Como os Países comprometeram-se a reduzir a zero as emissões de GEE até 2050, foi proposta no Acordo a elaboração de um “plano de ação” pelos Países, intitulado de “Contribuições Nacionalmente Determinadas” (“NDCs”).

No âmbito da NDC<sup>69</sup> mais recente apresentada pelo Brasil na COP29 (em 13/11/2024), restou evidente o esforço político de impulsionar a transição energética e a descarbonização por meio da utilização das fontes menos poluentes em detrimento de fontes mais poluentes. Neste ponto, o esforço político foi notório, o que se verifica com as Leis nº 14.948/2024 (Marco Legal do Hidrogênio e Rehidro), 14.990/2024 (Programa de Desenvolvimento do Hidrogênio de Baixo Carbono), 14.993/2024 (Combustível do Futuro), 15.103/2025 (Programa de Aceleração da Transição Energética) e com a própria aprovação da LC 214.

Atento a este importante e exposto vetor de indução da tributação como meio para a defesa do meio ambiente, a LC 214 regulamentou este regime fiscal favorecido por meio da redução das alíquotas de IBS e CBS para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono:

“Art. 175. Fica assegurada aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, de forma a garantir o diferencial competitivo estabelecido no inciso VIII do § 1º do art. 225 da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas do IBS e da CBS relativas aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono não poderão ser inferiores a 40% (quarenta por cento) e não poderão exceder a 90% (noventa por cento) das alíquotas incidentes sobre os respectivos combustíveis fósseis comparados.

§ 2º A tributação reduzida de que trata este artigo será estabelecida considerando-se, nos termos do regulamento:

I – a equivalência energética, os preços de mercado e as unidades de medida dos combustíveis comparados;

II – o potencial de redução de impactos ambientais dos biocombustíveis ou do hidrogênio de baixa emissão de carbono em relação aos combustíveis fósseis de que sejam substitutos ou com os quais sejam misturados.

§ 3º Em relação ao etanol hidratado combustível (EHC), o diferencial de que trata o caput deste artigo será, no mínimo, aquele existente entre a carga tributária direta e indireta definida nos §§ 2º e 5º do art. 174 desta Lei Complementar sobre o referido combustível e a gasolina C no período de 1º de julho de 2023 a 30 de junho de 2024 para os seguintes tributos:

I – Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), para a CBS; e

II – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS),

<sup>69</sup> BRASIL. *Contribuição Nacionalmente Determinada – NDC: Brasil*. 13 de novembro de 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/mma/pt-br/assuntos/noticias/brasil-entrega-a-onu-nova-ndc-alinhada-ao-acordo-de-paris/ndc-versao-em-portugues.pdf/>. Acesso em: 17 jan. 2025.



para o IBS.

§ 4º O cálculo da carga tributária de que trata o § 3º deste artigo será realizado a partir das alíquotas vigentes em 1º de julho de 2024, ponderadas pelo volume de venda dos respectivos produtos em cada unidade da Federação e considerado o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) observado no período entre 1º de julho de 2023 a 30 de junho de 2024.

§ 5º O diferencial de que trata o § 3º deste artigo será:

I – em 2027, para a CBS, e em 2029, para o IBS, a diferença de carga de que trata o § 3º deste artigo em termos percentuais e absolutos por unidade de medida;

II – nos anos-calendário posteriores, atualizado conforme sistemática estabelecida para as alíquotas do IBS e da CBS no art. 174 desta Lei Complementar.

§ 6º Ato do Poder Executivo Federal poderá reduzir as alíquotas específicas por unidade de medida da CBS para o biodiesel (B100) produzido com matéria-prima adquirida da agricultura familiar.”

Ou seja, nos termos do art. 175, as alíquotas aplicáveis aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono serão de 40% a 90% inferiores em relação às alíquotas incidentes aos combustíveis fósseis comparados, aplicando métricas relacionadas ao impacto ambiental de cada produto. Esta medida vem em complemento a outra política de favorecimento à utilização dos biocombustíveis, como o RenovaBio (Lei nº 13.576/2017<sup>70</sup>, Decreto nº 9.888/2019<sup>71</sup> – com algumas de suas premissas sendo questionadas nas ADIs 7596/DF<sup>72</sup>, movida pelo partido PRD, e 7617/DF<sup>73</sup>, movida pelo partido PDT, ambas com Relator Min. Nunes Marques).

O art. 176, *caput* e §§1º e 2º, tratam da sujeição passiva primária de IBS e CBS, seguindo a premissa de que esta será uma responsabilidade do produtor/industrial ou do importador do combustível:

“Art. 176. São contribuintes do regime específico de IBS e de CBS de que trata este Capítulo:

I – o produtor nacional de biocombustíveis;

II – a refinaria de petróleo e suas bases;

III – a central de matéria-prima petroquímica (CPQ);

IV – a unidade de processamento de gás natural (UPGN) e o estabelecimento produtor e industrial a ele equiparado, definido e autorizado por órgão competente;

V – o formulador de combustíveis;

VI – o importador; e

**VII – qualquer agente produtor não referido nos incisos I a VI deste caput, autorizado por órgão competente.**

§ 1º O disposto neste artigo também se aplica ao distribuidor de combustíveis em suas operações como importador.

§ 2º Equipara-se ao produtor nacional de biocombustíveis a cooperativa de produtores de etanol autorizada por órgão competente” (Grifo nosso)

<sup>70</sup>[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113576.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113576.htm)

<sup>71</sup>[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9888.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9888.htm)

<sup>72</sup><https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6841564>

<sup>73</sup><https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6888764>



No inciso VII nota-se mais uma vez a deferência na qualificação do contribuinte: a norma fica aberta sobre o quanto a sujeição passiva competirá a qualquer agente regulado produtor, desde que seja autorizado pelo órgão/agência com atribuição para tanto.

O art. 177 trata de responsabilidade solidária. Em seu *caput*, é prevista uma norma que prevê esse ônus para adquirentes diretos de contribuintes na cadeia econômica sem exigir nenhuma comprovação de que concorreram (ou seja, sem que haja dolo ou culpa grave para sonegação) para o não pagamento de IBS e CBS pelo contribuinte.

“Art. 177. Nas operações realizadas diretamente com os contribuintes de que trata o art. 176 desta Lei Complementar, o adquirente fica solidariamente responsável pelo pagamento do IBS e da CBS incidentes na operação, nos termos previstos neste artigo. (...)”

Ao não exigir nenhuma comprovação de concurso para essa fixação de responsabilidade solidária pelos adquirentes diretos, muito embora se construa um instrumento aparentemente hábil ao combate contra devedores tributários contumazes, em nosso ver viola-se a premissa de que se está a tratar de tributos monofásicos (um só fato gerador, um só contribuinte), situação que decerto será levada a apreciação judicial mais cedo ou mais tarde.

Consoante previsões do art. 177, §1º, referida responsabilidade solidária do adquirente direto, embora ampla e incondicionada, limita-se aos valores de IBS e CBS não quitados pelo contribuinte (inciso II) e só pode ser afastada, aparentemente, quando houver pagamento por meio do chamado “split payment”, senão vejamos:

“Art. 177 (...)  
§ 1º A responsabilidade a que se refere o caput:  
I – não se aplica na hipótese em que a transação de pagamento tenha sido liquidada por instrumento eletrônico que permita o recolhimento do IBS e da CBS na liquidação financeira da operação (split payment), nos termos dos arts. 31 a 35 desta Lei Complementar;  
II – restringe-se ao valor do IBS e da CBS não extintos pelo contribuinte, na forma dos incisos I e II do caput do art. 27 desta Lei Complementar; (...)  
§ 2º Para fins de definição do valor a que se refere o inciso II do § 1º será observada, em cada período de apuração, a ordem cronológica prevista no inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar.”

No que diz com a fixação de responsabilidade solidária a demais participantes da cadeia de circulação dos combustíveis (adquirentes indiretos, que não comprem diretamente os combustíveis junto ao contribuinte), a LC 214 apresenta-se de modo prático menos efetivo, mas juridicamente mais razoável, e para eles exige o concurso (em nosso sentir, demonstração de dolo) no não recolhimento.



“Art. 177 (...)

§1º (...)

III – estende-se aos demais participantes da cadeia econômica, não referidos no caput, que realizarem operações subsequentes à tributação monofásica de que trata este Capítulo, se houver comprovação de que concorreram para o não pagamento do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte. (...)”

Os arts. 178 e 179 tratam exclusivamente de operações com etanol anidro combustível (cuja principal função é ser misturado à gasolina A para produção da gasolina C automotiva).

O art. 178 indica aparentemente uma substituição tributária para recolhimento de IBS e CBS monofásicos, para outros agentes que não são os produtores de EAC e, mais, que geralmente sequer recebem fisicamente o anidro (aparentemente, poder-se-ia cogitar de ataque a essa norma pela inobservância do previsto no art. 128 do CTN):

“Art. 178. Fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases, à CPQ, ao formulador de combustíveis e ao importador, relativamente ao percentual de biocombustível utilizado na mistura, nas operações com gasolina A, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas importações de EAC ou sobre as saídas do estabelecimento produtor de EAC.”

Já o art. 179 estabelece uma responsabilidade subsidiária (ou direito a ressarcimento, conforme II, b) para os distribuidores de combustíveis que adquirem o etanol anidro (responsáveis pela mistura deste com gasolina A), já com o ICMS monofásico recolhido anteriormente, para mistura e não a realizarem da forma prevista:

“Art. 179. Nas operações com EAC:

I – o adquirente de EAC destinado à mistura com gasolina A que realizar a saída dos biocombustíveis com destinação diversa fica obrigado a recolher o IBS e a CBS incidentes sobre o biocombustível;

II – a distribuidora de combustíveis que realizar mistura de EAC com gasolina A em percentual:

a) superior ao obrigatório, fica obrigada a recolher o IBS e a CBS de que trata o art. 172 desta Lei Complementar em relação ao volume de biocombustível correspondente ao que exceder ao percentual obrigatório de mistura; e

b) inferior ao obrigatório, terá direito ao ressarcimento do IBS e da CBS de que trata o art. 172 desta Lei Complementar em relação ao volume de biocombustível correspondente ao misturado a menor do que o percentual obrigatório de mistura.”

No que tange aos elementos empregados para construir o art. 180, há a norma disciplinando a manutenção de créditos, seguindo o enquadramento constitucional do art. 156-A, excetuando apenas os casos de uso ou consumo pessoal e a mera revenda.

#### “Seção VI

#### Dos Créditos na Aquisição de Combustíveis Submetidos ao Regime de Tributação Monofásica

Art. 180. É vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições de combustíveis



sujeitos à incidência única do IBS e da CBS, quando destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda.

§ 1º Excetuadas as hipóteses previstas no caput deste artigo, o contribuinte no regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS em relação à aquisição de combustíveis, nos termos do § 4º do art. 47 desta Lei Complementar.

§ 2º Fica assegurado ao exportador de combustíveis o direito à apropriação e à utilização dos créditos do IBS e da CBS relativos às aquisições de que trata esta Seção, na forma do § 1º deste artigo”

Parece-nos, aqui, haver apenas uma oportunidade de melhoria, seja redacional, seja exegética: o texto indica que os créditos poderão ser apropriados pelo “contribuinte no regime regular”. Aqui, ou se assume uma posição – inconstitucional – de que houve restrição para créditos de demais contribuintes ou, como se sugere, podemos compreender que a tomada de créditos é expressão de regular apuração de IBS e CBS, sendo possível para contribuintes em qualquer regime, dando assim uma leitura compatível com a amplitude de creditamento constitucionalmente prometido.

Ao que se percebe, no capítulo de IBS e CBS para combustíveis, a LC 214 caminhou muito positivamente; é importante que, até 2027, se corrijam as pequenas distorções e se aproveite o momento para antecipar a monofasia *ad rem* de ICMS e PIS/COFINS nos produtores de combustíveis (os arts. 537 a 540 da LC 214 tiveram o mérito de o fazer em relação ao etanol hidratado) e que sigam em curso todas as forças de apoio que fizeram ser aprovada e regulamentada a LC 192.

## Conclusão

A caminhada, longa e tortuosa, segue em busca da melhor tributação possível para um dos segmentos mais importantes deste país, responsável não apenas por larga arrecadação, mas pela geração e movimentação da energia que impulsiona o desenvolvimento nacional.

A monofasia *ad rem* dos combustíveis está prosperando, mas a conquista ainda não se efetivou. A EC 132, embora seja um passo precioso, não basta; caso não haja os devidos cuidados no tratamento distinto e adequado para tributação apropriada a mercados como o de combustíveis na LC 214, e prevaleça algum entendimento inapropriado, essa reforma poderá significar um doloroso retrocesso não apenas no cotejo com o antigo modelo de substituição tributária, mas especialmente no mercado de combustíveis, que hoje vive sob um ICMS monofásico ao menos nos seus principais produtos.

A monofasia *ad rem* uniforme viabiliza previsibilidade orçamentária, facilita a



fiscalização (pelo foco em apenas alguns poucos contribuintes) e o controle (pelo cálculo com base na quantidade do produto) das autoridades e a vida dos contribuintes, hoje lidando com infinidade de normas<sup>74</sup> e obrigações acessórias<sup>75</sup>, ajuda eliminar a guerra fiscal e, principalmente, aperta o cerco e reduz o âmbito de atuação para os devedores contumazes<sup>76</sup>, soma de benefícios capaz de incrementar a arrecadação.

Não basta torcer; é preciso estudar e agir. É um dever de todos os cidadãos. Como recordou Barack Obama<sup>77</sup>, *“a mudança não virá se esperamos por outra pessoa, ou se esperamos por outro momento. Nós somos aqueles pelos quais estávamos esperando. Nós somos a mudança que procuramos”*.

---

<sup>74</sup><https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf>

<sup>75</sup><https://exame.com/economia/brasil-pais-onde-mais-se-gasta-tempo-pagando-impostos-diz-pwc-450002/>  
<https://abrase.com.br/revista/mercado/brasil-e-1-no-ranking-em-que-empresas-gastam-mais-tempo-para-calculas-e-pagar-impostos/>

<sup>76</sup><https://institutocombustivellegal.org.br/icl-em-parceria-com-fgv-divulga-evolucao-do-indice-de-sonegacao-e-inadimplencia-no-setor-de-combustiveis-durante-periodo-pandemico/>

<sup>77</sup> “Change will not come if we wait for some other person, or if we wait for some other time. We are the ones we've been waiting for. We are the change that we seek.” - <https://www.youtube.com/watch?v=molWTfv8TYw>



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária material – conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros / Juspodivm, 2022.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Coconstitucional contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 9ª edição, edição digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I – ICMS*, 4ª edição revista, atualizada e ampliada, edição digital. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

CALCINI, Fábio Pallaretti; FERNANDES, Maicow Leão. *ICMS, não cumulatividade e monofasia: creditamento para o agronegócio*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-28/direito-agronegocio-icms-nao-cumulatividade-monofasia-creditamento-agronegocio/>

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma Livraria e Editora, 2022.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. *Princípio Federativo*. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 11ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COSTA, José Guilherme. *ICMS monofásico dos combustíveis é tributo de competência plurifederativa?* Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-21/jose-guilherme-costa-icms-monofasico-combustiveis/>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *A eficiência na persecução tributária: devedor contumaz x circunstancial*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-13/opinioao-eficiencia-persecuacao-criminal-tributaria/>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *ICMS sobre combustíveis e ADO 68 – Do poder ao dever de legislar*. Disponível em: <https://tributario.com.br/jgfac19811/icms-sobre-combustiveis-e-ado-68-do-poder-ao-dever-de-legislar/>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *MONOFASIA DO ICMS DOS COMBUSTÍVEIS, LEI COMPLEMENTAR 192/22 E CONVÊNIO CONFAZ 16/2022 O bode na sala nos fez... pular pela janela?* Disponível em: <https://gdt-rio.com.br/monofasia-do-icms-dos-combustiveis-lei-complementar-192-22-e-convenio-confaz-16-2022-o-bode-na-sala-nos-fez-pular-pela-janela/>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *O POETA MAIOR NO MULTIVERSO DO ICMS: O PARADOXO DA PEDRA (DE GELO) NO MEIO DO CAMINHO PARA A MONOFASIA*. Disponível em: <https://gdt-rio.com.br/o-poeta-maior-no-multiverso-do-icms-o-paradoxo-da-pedra-de-gelo-no-meio-do-caminho-para-a-monofasia/>



COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *PIS/Cofins: É imperativo retomar contexto em que vivem as contribuições*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/pis-cofins-e-imperativo-retomar-contexto-em-que-vivem-as-contribuicoes>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *PLP 16/2021: Monofasia Ad Rem como remédio eficiente para ICMS sobre combustíveis*. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/plp-16-2021-monofasia-ad-rem-como-remedio-eficiente-para-icms-sobre-combustiveis>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *Qual a efetividade do 'congelamento' do ICMS para combustíveis?* Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/congelamento-icms-combustiveis>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. *Robin Hood, professor Nash e por que é melhor ninguém ir atrás da loira*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-10/opiniao-robin-hood-professor-nash-loira-bar/>

COSTA, José Guilherme; D'ANGIOLI, Paulo Henrique; TOMIELLO, Rodrigo. “*TRR 1093: Créditos de PIS/COFINS nas aquisições de insumos, ainda que monofásicos, pela agroindústria*”. Artigo na obra coordenada por: CRUZ, Michael Gomes, MURAYAMA, Janssen, SANTA ROSA, Julian Davis e SOUSA, Frederico Augusto Alves de. *Tributação no Agronegócio*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, p. 752-780, São Paulo: IBDT, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536/2287>

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 36ª edição revista, atualizada e ampliada, edição digital. São Paulo: Atlas, 2020.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª edição revista, atualizada e reformulada, edição digital. Rio de Janeiro: Forense / Método, 2021.

PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*, 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. *A destruição da legalidade tributária pelo STF*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-16/consultor-tributario-destruicao-legalidade-tributaria-stf/>

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Tributação do Petróleo – os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Lei complementar do IBS: clínica de direito tributário da FGV Direito SP*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021.



SATURNINO DE MORAES, Livia Leal Fernandes e COSTA, José Guilherme. “*Os créditos de PIS/COFINS ‘vinculados’ a operações com produtos sujeitos a tributação concentrada*”. Artigo na obra coordenada por: LEITE, Luiza e COSTA, José Guilherme. *Prática Tributária nos Tribunais Superiores – Temas fiscais na jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS Teoria e Prática*. 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

VINHAS, Guilherme Barbosa. *Fundamentos da transição energética*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.