

**Universidade de São Paulo  
Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”**

**Complexidade tributária: O Regime Monofásico como uma forma de  
simplificação da tributação do Etanol Anidro Combustível**

**Victória Brito de Ceni**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Economia, Administração e Sociologia da Escola  
Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” –  
ESALQ/USP, como requisito parcial para a obtenção  
do grau Bacharel em Ciências Econômicas

**Piracicaba  
Ano 2023**

**Victória Brito de Ceni**

**Complexidade tributária: O Regime Monofásico como uma forma de simplificação da tributação do Etanol Anidro Combustível**

Orientador(a):  
Profª Drª **ELIANA TADEU TERCI**

Monografia apresentada ao Departamento de Economia, Administração e Sociologia da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” – ESALQ/USP, como requisito parcial para a obtenção do grau Bacharel em Ciências Econômicas

**Piracicaba  
Ano 2023**

## **AGRADECIMENTOS**

Começo agradecendo e dedicando este trabalho primeiramente a minha família. Aos meus pais pelo apoio e investimento para que eu tivesse meios e capacidade para conseguir atingir meus objetivos.

Agradeço aos meus professores que sempre estiveram dispostos a ajudar e contribuir para um melhor aprendizado, em especial a minha professora e orientadora Eliana Tadeu Terci. Ademais, a Universidade de São Paulo pela infraestrutura e ferramentas que permitiram meu desenvolvimento acadêmico.

Por fim, agradeço ao grupo Programa de Educação Tutorial - Gerenciamento e Administração da Empresa Agrícola (PET-GAEA), ao Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA) e a Raízen que me proporcionaram todas as oportunidades de crescimento pessoal e profissional.

## **RESUMO**

### **Complexidade tributária: O Regime Monofásico como uma forma de simplificação da tributação do Etanol Anidro Combustível**

O presente estudo teve como objetivo analisar como a Lei Complementar (LC) 192/22 (monofasia do ICMS) promoveu a simplificação do regime tributário do setor de combustíveis, especialmente do Etanol Anidro Combustível (EAC) representando uma alternativa ao regime de substituição tributária. A discussão acerca da necessidade de uma Reforma Tributária com o intuito de simplificar a fiscalização sobre os pagamentos de impostos e, conseqüentemente, evitar a sonegação, oportunidades de inadimplência e demais problemas críticos que afetam o mercado de combustíveis é recorrente no Brasil. Nesse sentido, avalia-se a efetividade do regime monofásico confrontando-o com o regime anterior. Dessa forma, foi possível analisar que de fato a monofasia promove a racionalidade tributária, extinguindo as distorções concorrenciais derivadas da sonegação e o mercado irregular. Além disso, trouxe maior segurança para novos investimentos necessários à garantia do abastecimento e compreensão sobre a carga tributária do ICMS.

**Palavras-chave:** Carga Tributária, Etanol Anidro Combustível, Monofasia, ICMS

## **ABSTRACT**

### **Tax complexity: The Monophasic Regime as a way to simplify the taxation of Anhydrous Ethanol Fuel**

The present study aimed to analyze how the Complementary Law (LC) 192/22 (monophasia of the ICMS) promoted the simplification of the tax regime of the fuel sector, especially of Anhydrous Ethanol Fuel (EAC) representing an alternative to the tax substitution regime. The discussion about the need for a Tax Reform in order to simplify the inspection of tax payments and, consequently, avoid evasion, default opportunities and other critical problems that the fuel market had is recurrent in Brazil. In this sense, evaluating the follow-up of the single-phase regime by comparing it with the previous regime. In this way, it was possible to analyze that the fact of monophasia promotes tax rationality, extinguishing the competitive distortions derived from tax evasion and the irregular market. In addition, it brought greater security for new investments necessary to guarantee supply and understanding of the ICMS tax burden.

**Keywords:** Tax Charge, Anhydrous Fuel Ethanol, Monophasia, ICMS

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ANP – Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EAC – Etanol Anidro Combustível

FAO - Organização das Nações Unidas para a Agricultura e Alimentação

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC - Lei Complementar

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ou Económico

PIS – Programa de Integração Social

PROÁLCOOL - Programa nacional do Alcool

EPE - Empresa de Pesquisa Energética

CST - Código de Situação Tributária

EFD - Escrituração Fiscal Digital

PIS - Programa de Integração Social

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

## SUMÁRIO

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| 1. INTRODUÇÃO .....                                           | 8  |
| 1.1 Objetivos .....                                           | 9  |
| 2. METODOLOGIA.....                                           | 10 |
| 3. COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....        | 11 |
| 3.1 Complexidade da tributação dos combustíveis.....          | 14 |
| 4. CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE BIOCOMBUSTÍVEIS NO BRASIL ..... | 15 |
| 4.1. História do setor no Brasil.....                         | 15 |
| 4.2. Etanol Anidro Combustível .....                          | 16 |
| 4.3. Incidência do ICMS na Cadeia Tributária do EAC .....     | 17 |
| 5. LEI COMPLEMENTAR 192/22 - ICMS Monofásico .....            | 20 |
| 5.1. Legislação.....                                          | 20 |
| 5.2. Tributação Monofásica.....                               | 22 |
| 5.3. Das Alíquotas Específicas (ad rem).....                  | 23 |
| 5.4. Cadeia tributária do EAC após a Monofasia .....          | 25 |
| 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....                                 | 29 |
| REFERÊNCIAS.....                                              | 30 |

## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho trata de analisar de qual forma o Regime Monofásico impostos pela Lei Complementar (LC) 192/22 (monofasia do ICMS) contribuiu para a simplificação da tributação na cadeia do Etanol Anidro Combustível (EAC), funcionando como uma alternativa da Substituição Tributária do ICMS. Ao longo dos anos, o Brasil tem discutido, sem sucesso, uma reforma ampla da tributação do consumo, que elimine a cumulatividade, a alta complexidade e a alocação ineficiente de recursos.

O elevado custo para controlar e fiscalizar as operações realizadas em vários estabelecimentos tornou a substituição tributária uma medida importante de combate à sonegação, pois concentra em certos contribuintes a antecipação do pagamento do tributo, proporcionando melhor controle das operações pela fiscalização. Porém, ainda que tenha avançado, a substituição mantém a incidência do ICMS sobre toda a cadeia, o que dificulta na fiscalização e controle.

No Brasil, quase todos os setores da economia sofrem com alta carga tributária e com a complexidade tributária. Ao longo da sua cadeia e distribuição, incidem impostos federais e estaduais sobre renda e sobre consumo, além das substituições tributárias. O setor dos combustíveis atualmente é um dos principais pagadores de tributos e possui o maior grau de complexidade, criando enormes distorções no mercado. Tais distorções viabilizam a concorrência desleal através da sonegação. Com isso, o Regime Monofásico tende a atacar essa complexidade e tornar o sistema mais simples de ser fiscalizado e monitorado.

Esse trabalho apresenta os modos de simplificação oferecidos por esse novo regime e a forma de contribuição para a neutralidade do ICMS, na transparência e na carga tributária do imposto.

Sendo assim, possibilitará aos Estados alternar do atual regime de substituição tributária para a monofasia como medida para evitar perda de arrecadação e controle, de modo a conferir aos contribuintes a adoção de uma tributação mais simples de arrecadação das Unidades Federadas.

## 1.1 Objetivos

Este trabalho visa analisar os impactos do Regime Monofásico dos combustíveis na simplificação da complexidade tributária no setor dos combustíveis, especificamente do Etanol Anidro Combustível. A partir das análises macroeconômica do setor dos combustíveis, aliadas a uma pesquisa histórica a respeito da complexidade tributária no Brasil e da tributação na cadeia do Etanol, este trabalho apresenta as simplificações e benefícios desse novo regime. Assim, o objetivo do trabalho é avaliar a efetividade do regime monofásico confrontando-o com o regime anterior.

Feita esta análise histórica do setor e da complexidade tributária, o trabalho terá como foco entender os impactos que causa o Regime Monofásico no Brasil e principalmente a simplificação da complexidade tributária no setor dos combustíveis. Através das demonstrações antes e depois da Lei, será possível visualizar as principais marcas que a alteração trouxe no país.

## 2. METODOLOGIA

Com o objetivo de analisar o impacto da Lei LC 192/22 na tributação do ICMS da cadeia do Etanol Anidro Combustível, foi realizado uma revisão bibliográfica de caráter informativo e expositivo, seguido por uma análise antes e depois da Lei imposta no Brasil.

O método utilizado para a realização da revisão bibliográfica foi buscar informações e referências primárias sobre os temas tratados em diversas fontes. O período base de análise das fontes foi definido antes de junho de 2023 e após esse período, momento no qual o Regime Monofásico entra em vigor para o Etanol Anidro Combustível. Os dados foram analisados de forma horizontal, visando evidenciar as alterações e otimizações ao longo do período analisado.

A monografia está composta por três sessões, sendo que na primeira é apresentado a análise histórica da complexidade do sistema tributário brasileiro facultado no segmento dos combustíveis. Na sequência, foi realizado uma contextualização do setor de Etanol Anidro Combustível nacional, quais impostos que atuam e como incidem sobre a cadeia, partindo de uma análise antes da LC 192/22 e após o vigor dela. Por fim, é possível constatar como a complexidade tributária foi efetiva quando comparado ao antigo regime.

### 3. COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Desde primórdios, o Brasil tem um sistema tributário complexo, que inclui tributos em excesso, principalmente no consumo, e que carece de um elevado custo administrativo, tanto por parte do contribuinte quanto da Administração Tributária. A complexidade também é marcada pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), pelo modelo de repartição da competência tributária entre a União, os Estados e o Distrito Federal, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes (SANTOS, 2006).

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que oferecessem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central coube primeiramente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais (VARSAÑO, 1996).

Já aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. No que tange os municípios, os estados ficaram encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia (VARSAÑO, 1996).

A Constituição de 1934 e outras leis da época ficaram responsáveis pelas grandes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na próxima fase de evolução dos sistemas tributários, qual seja, onde predominam os impostos internos sobre produtos (VARSAÑO, 1996).

A Constituição Federal de 1988 modificou de forma expressiva, a estrutura da distribuição de competências e de distribuições de receitas entre os entes da federação, beneficiando estados e municípios em detrimento da União. Os exemplos dessa distribuição de competência dos Estados são dos “impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação)”, sendo integrado em um único

imposto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). (OLIVEIRA, 2010, p.39).

Henrique e Ricci (2014, p.03), citando HENRIQUE (2011), cita que “a esperada descentralização tributária e de poder” e a autonomia para legislar e instituir impostos passou a ser distribuída entre os entes federados: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com a Constituição Federal de 1988. Mas, com ela veio também o aumento na carga e complexidade tributária.

De acordo com uma pesquisa realizada pela Associação Nacional das Distribuidoras de Combustíveis, Lubrificantes, Logística e Conveniência, em 30 anos de Constituição, foram editadas 31.937 normas tributárias federais, 123.620 normas tributárias estaduais e 235.169 normas tributárias municipais, ou seja, em média, 31 normas tributárias/dia, ou 1,29 norma tributária por hora. Para conseguir cumprir todas as obrigações tributárias existentes no país são necessários 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano. Ao comparar com outros países da América Latina, esse tempo é seis vezes maior que a média e 12 vezes a média dos países da OCDE. (Instituto Combustível Legal, 2019).

Afonso et al. (2013) explica que a problemática do sistema tributário brasileiro tem início no contínuo aumento da tributação após a Segunda Guerra Mundial, igualando-se à tributação de países desenvolvidos, bem superior do que outros países emergentes. Destaca, ainda, que o sistema tributário pátrio acumula distorções em relação à má qualidade da aplicação e da gestão dos tributos, em virtude da sua complexidade e do excesso de burocracia, do ônus de administração dos tributos por parte do Fisco, da desproporcional oneração indireta (especialmente em relação ao ICMS, ao PIS e à COFINS) e cumulativa (tributação em cascata), da limitação de utilização de créditos tributários e do estímulo à guerra fiscal entre os entes federados (principalmente quanto ao ICMS e aos royalties do petróleo).

O pagamento dos tributos é a etapa final de um processo excessivamente burocrático. Para conseguir atingir essa etapa do processo, é necessário analisar diversos tipos de normas, calcular o valor do tributo a ser recolhido, preencher formulários e manter um acompanhamento preciso do processo como um todo para não incidir nenhuma falha (ALVARENGA, 2017).

Principalmente com relação ao ICMS, o principal imposto dos estados e do Distrito Federal, existem 27 Regulamentos distintos, além de diversos Convênios, que tratam da apuração e recolhimento desse tributo em cada unidade federada. Essa

complexidade colabora para o aumento do “custo Brasil”, estimulando a concorrência desleal, a corrupção, a sonegação e a insegurança jurídica (SACHSIDA; SIMAS, 2018).

Atualmente, as principais dificuldades existentes no modelo plurifásico de tributação baseiam-se que cada Unidade Federativa possui seu próprio regulamento, com regras ou obrigações acessórias diferentes. Além disso, cada uma possui e pode estabelecer alíquotas diferentes e que mudam conforme suas necessidades ou vontade política. De acordo com a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), além de alíquotas, alguns estados também estabelecem bases de cálculos diferentes como a redução de base de cálculo, que é utilizada por um tempo determinado, dificultando ainda mais a fiscalização e o entendimento da legislação estadual (BRASIL, 2018).

Ademais, pela complexa legislação, há dificuldade para aberturas de novas filiais. Usando como motivo a sonegação fiscal, os estados tentam dificultar ao máximo a abertura de novas empresas e até de filiais de empresas já existentes há décadas e sem histórico de sonegação. Essa mesma dificuldade ocorre na obtenção de inscrição estadual de substituição tributária, pois para se vender para outro estado, a entidade tem que ser inscrita no estado para o qual pretende comercializar. Caso não tenha tal inscrição, é necessário recolher todos os tributos antecipadamente, mesmo que esses já tenham sido recolhidos anteriormente, e depois, solicitar ao fisco do seu estado de origem, o ressarcimento do tributo que já havia sido recolhido. Tal ressarcimento, pode demorar meses ou até mesmo anos (BRASIL, 2018).

Torna-se evidente que diante de todas as dificuldades apontadas, é necessário um alto custo em pessoal especializado e horas de trabalho gasto no entendimento e cumprimento das obrigações tributárias, além do dispêndio com multas que acabam por ser imputadas, mesmo que sem dolo da entidade.

Segundo Obeidat e Al Momani (2009), a doutrina aponta que um bom sistema tributário deve: ser suficiente para elevar a receita essencial para o governo; ser conveniente para o governo administrar e os contribuintes pagarem; ser eficiente em termos econômicos e justo. Ao analisar as afirmativas, será suficiente quando prover receita necessária para o governo custear o sistema público e prestar os serviços de forma eficiente e eficaz. Já a conveniência está vinculada à adoção de métodos de fácil compreensão da legislação tributária, proporcionando um maior entendimento e participação do contribuinte. Ademais, pela eficiência econômica, o

custo administrativo de arrecadação dos tributos deve ser equiparado quando comparado com a receita total gerada. Logo, consideram justo o sistema fiscal que proporciona que o contribuinte suporte a carga tributária de acordo com a sua capacidade econômica e contributiva, sem sobrecarregar excessivamente.

Segundo Slemrod e Bakija (2008) sugeriram que o sistema tributário ideal é munido das seguintes qualidades: justo, ideal, simples, exigível e que busca a prosperidade econômica. Smith (1827) e Muli (2014) defendem que um sistema tributário eficaz e eficiente deve atender aos requisitos:

- os tributos devem ser justos e equitativos, ou seja, deve observar a capacidade contributiva dos contribuintes;
- o tributo deve ser certo e não arbitrário;
- a cobrança do tributo deve ser conveniente para os contribuintes em termos de cronograma e da forma como ele é cobrado;
- o tributo deve onerar o mínimo possível o contribuinte, sendo inadmissível um efeito confiscatório.

Diante do apresentado, o propósito da presente monografia é distinguir os dois modelos de tributação existentes, o monofásico e polifásico. Além disso, demonstrar se a monofasia garante a eficiência tributária e fiscal.

### **3.1 Complexidade da tributação dos combustíveis**

A Constituição de 1988 trouxe mudanças de paradigma em relação ao centralismo e distribuição de competências tributárias. A base de incidência do tributo sobre o consumo estadual foi ampliada em comparação ao antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

Tal base passou a contemplar as hipóteses de incidência dos impostos únicos federais sobre o transporte interestadual ou intermunicipal, os serviços de comunicação, a energia elétrica, os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e sobre minerais, chamando-se então de ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Atualmente, a complexidade do sistema tributário, especialmente do ICMS, é um dos principais causadores de fraudes e sonegação. No país, há um total de 27 estados que possuem sua própria legislação de ICMS e diferentes alíquotas. O

modelo atual de ICMS realimenta o preço dos combustíveis constantemente. As alíquotas variam de acordo com o tipo de combustível e o estado onde ele é vendido (FOLHA, 2019).

Na cadeia dos combustíveis os tributos são plurifásicos, sendo assim, incidem diversas vezes ao longo de toda a cadeia de comercialização e ficava sob responsabilidade das refinarias e a alguns distribuidores recolher o imposto devido pelos postos de combustíveis (LEGISLAÇÃO & MERCADOS, 2022).

Com a edição da Lei 192/22, iniciará o regime monofásico, na qual o ICMS incide apenas uma vez ao longo da cadeia. Ele prevê que um dos elos da cadeia deve recolher antecipadamente o imposto para os demais com uma alíquota definida e única.

## **4. CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE BIOCOMBUSTÍVEIS NO BRASIL**

### **4.1. História do setor no Brasil**

Em 1525, apenas 25 anos após a descoberta do Brasil, Martim Afonso de Souza introduziu a cana-de-açúcar no Brasil. Assim, iniciou um dos mais bem sucedidos negócios da história nacional com produtos derivados do setor sucroalcooleiro. Inicialmente, a cana-de-açúcar era utilizada como ração para animais e, progressivamente, para produção de alimentos, com destaque para o açúcar. No século XVII, o produto se expande nas regiões com solos propícios – principalmente massapé – e constitui-se em principal atividade econômica do País (TÁVORA, 2011).

Com a quebra da bolsa de Nova York no início dos anos 30, o Brasil para reagir a essa crise internacional, começou a desenvolver novas aplicações para a cana-de-açúcar. O desenvolvimento de combustível a partir dela, visto como um dos principais avanços na área de energia renovável, começou a ser incentivado. Em 1975, foi criado o Programa Nacional do Álcool (PROÁLCOOL), que tinha o objetivo de substituir os veículos movidos a gasolina por outros movidos a álcool (TÁVORA, 2011). Segundo Távora (2011), as experiências com biocombustíveis no Brasil já têm mais de um século e constituem-se em um verdadeiro feito tecnológico, ambiental, econômico, social e político no Brasil. A produção de álcool no País contou com a sinergia da sociedade e do Estado que desenvolveram cultivares de cana-de-açúcar

adaptados ao clima e solo brasileiros e tecnologia nas usinas para produção eficiente de açúcar, álcool e bioenergia, mais recentemente.

O Proálcool conseguiu responder a todas as metas quantitativas estabelecidas pelo Governo Federal, induziu desenvolvimento tecnológico – a ponto de provocar o desenvolvimento do carro a álcool nacional – e cumpriu importante papel na redução dos impactos ambientais ao proporcionar condições para a substituição do chumbo tetra etila e evitar o uso do metanol e do MTBE, que representa hoje um dos motivos para a existência do programa de produção de álcool nos EUA (Worldwatch Institute, 2007).

#### **4.2. Etanol Anidro Combustível**

A composição química do etanol, também chamado de álcool etílico, é um composto orgânico da família dos álcoois representado pela fórmula molecular  $C_2H_6O$  (que é a junção de  $CH_3 - CH_2 - OH$ ). Na definição do dia a dia, o etanol é um biocombustível produzido através da fermentação do amido ou de outros açúcares, de origem vegetal. Existem dois tipos básicos de etanol: o anidro e o hidratado. O que difere esses dois tipos é a concentração de água: no hidratado, a água pode chegar a 5% e, no anidro, a 0.5% (RAÍZEN, 2022).

Em 1977, começa a adição de 4,5% de álcool à gasolina. Essa seria uma contribuição definitiva do álcool para a saúde da população. Graças ao uso do álcool anidro, que é adicionado à gasolina, pôde ser possível a substituição do chumbo tetraetila ( $Pb(C_2H_5)_4$ ), que era usado para aumentar a octanagem da gasolina e como anticorrosivo nos motores. O produto é resistente à pressão, porém é tóxico e libera partículas de chumbo (metal pesado) (TÁVORA, 2011).

O álcool etanol anidro é um combustível renovável, obtido a partir da fermentação alcoólica de açúcares e amidos, que apresenta um elevado poder antidetonante. Por essa razão, de acordo com o Manual de Tributação (petróleo, gás natural, nafta petroquímica, combustíveis e lubrificantes) (2016), é misturado à Gasolina Pura (Gasolina “A”), produzida na refinaria, para formar a Gasolina C. Possui teor alcoólico de no mínimo 99,3º INPM, ou seja, cada litro deve conter não menos de 993 ml de etanol para 7 ml de água.

O etanol anidro é misturado em toda a gasolina comercializada no território nacional na proporção de 27% em volume. Nos termos da Lei nº 9.478, de 6

de agosto de 1997 (BRASIL, 1997), este teor deve ser estabelecido pelo Poder Executivo entre 18% e 27,5% (BRASIL, 1997).

O etanol é importante por ser um produto mais sustentável e versátil, especialmente quando comparado à gasolina. Assim, ele é uma peça fundamental na transição energética para um modelo de economia global de baixo carbono e menor impacto ambiental. O etanol produzido por meio da cana-de-açúcar emite, em média, 80% menos gases de efeito estufa (GEE) na atmosfera do que a gasolina brasileira.

Além do uso do etanol anidro no combustível, destaca-se seu uso industrial, tem-se a fabricação de tintas, vernizes e aerossóis, como inseticidas, repelentes de insetos, desodorantes de ambientes e fungicidas. O etanol anidro neutro usado em produtos que não podem ter substâncias residuais é produzido em peneira molecular, esse tipo de etanol é destinado a industriais farmacêuticas e alimentícias (RAÍZEN, 2022).

#### **4.3. Incidência do ICMS na Cadeia Tributária do EAC**

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”) (BRASIL, 1996).

O ICMS incide sobre a circulação de mercadoria, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, serviços de comunicação e importação. O contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

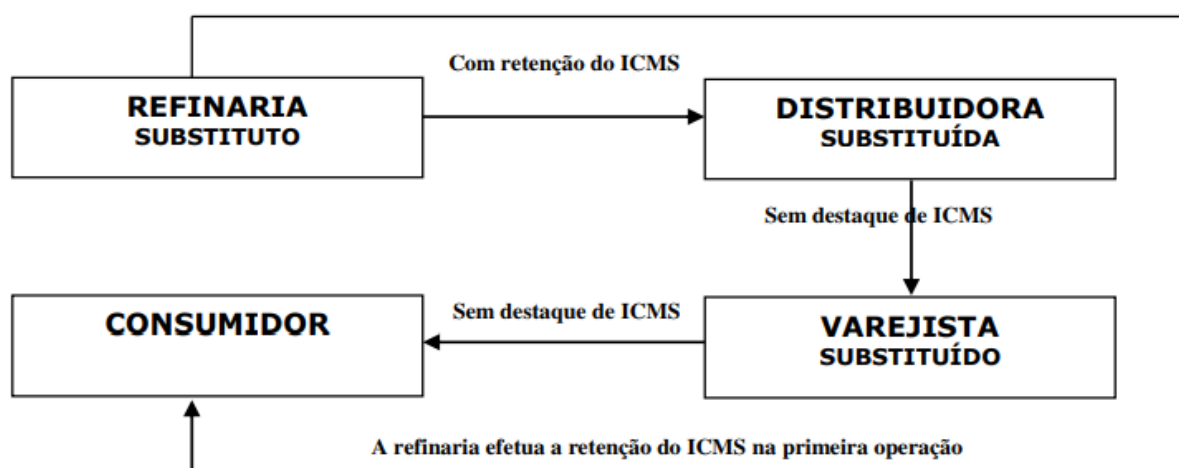
O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por ele ou por outro Estado.

De acordo com a Constituição Federal (1988), artigo 150 § 7º, a substituição tributária é uma forma de pagamento destinada à antecipação da retenção do ICMS. Assim, esse tributo é recolhido uma vez antes de todas as

operações subsequentes da cadeia de produção até que o produto chegue ao consumidor final. Ocorre a concentração da arrecadação dos tributos em uma única etapa da cadeia, com base na presunção das margens de lucro das etapas seguintes.

Existem diversos tipos de substituição tributária, porém, no caso dos combustíveis, utiliza-se a do tipo progressiva, ou “para frente”, significa uma antecipação do fato gerador. Ela consiste em atribuir a terceira pessoa a responsabilidade por uma obrigação tributária, cujo fato gerador do ICMS ainda não ocorreu, situação prevista no artigo 150 § 7.º da Constituição Federal (1988), assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador. Ou seja, na saída do combustível de uma refinaria com destino ao estabelecimento distribuidor, que recolhe tanto o ICMS da operação que promove, como o ICMS devido pelo varejista na futura saída para o consumidor final.

Figura 1 – Esquema de refinaria realizando a ST progressiva.



Fonte: Condé e Quintal (2008).

Na cláusula décima segunda do Convênio ICMS nº 03/99, o ICMS do EAC tem o diferimento do ICMS em todo o território nacional, em operações internas e interestaduais, quando destinado à distribuidora de combustíveis, ou seja, o ICMS incide no momento da saída da gasolina, resultante da mistura com AEAC, promovida pela distribuidora de combustíveis. (Convênio ICMS 110/07 - Cláusula Vigésima Primeira) (BRASIL, 2022).

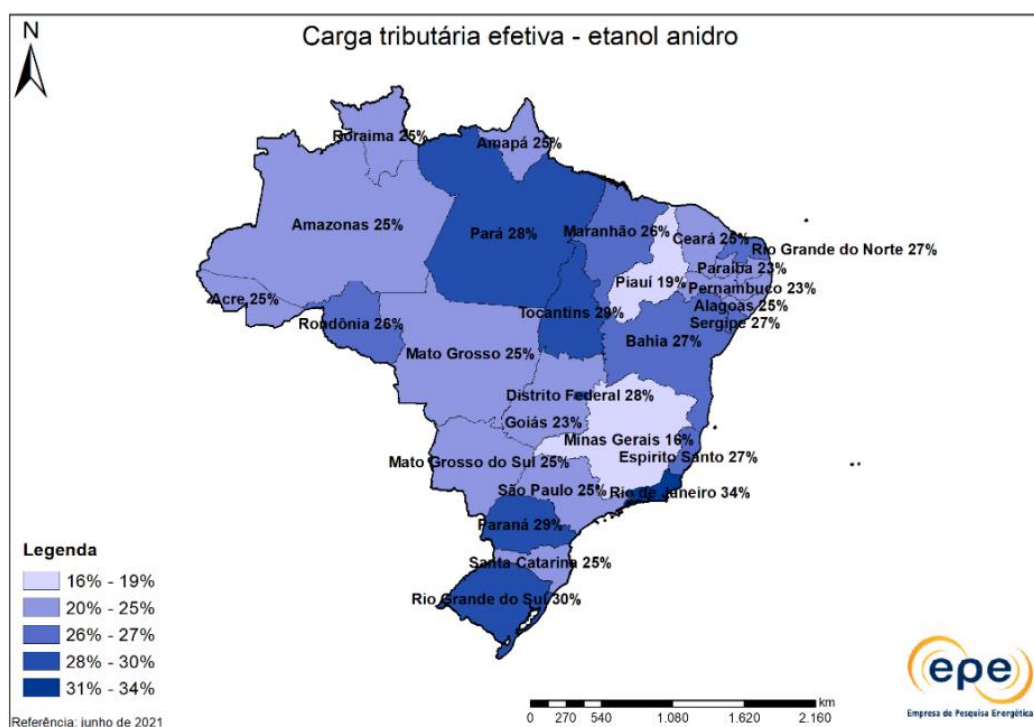
O pagamento do imposto diferido deverá ser efetuado de uma só vez, englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações com gasolina, até o consumidor final. Se a operação diferida com o EAC for interna o ICMS diferido será recolhido, de forma englobada, com a operação de

saída da gasolina C (mistura da Gasolina A com EAC). Sendo assim, o ICMS do EAC é recolhido junto com o ICMS da gasolina A, considerando que a margem de lucro presumido utilizada na base de cálculo do ICMS para efeito de substituição tributária, já é considerado a adição do álcool anidro junto à gasolina A para constituir a gasolina C.

O conceito de carga tributária efetiva, reforçado por EPE (2020a), abrange o quanto o ICMS efetivamente participa da formação do preço. O cálculo é iniciado a partir da alíquota do tributo, potencialmente alterada por incidência de Fundo de Combate à Pobreza (FCB) e de redução de Base de Cálculo (EPE, 2022).

A figura 2 traz a carga tributária efetiva do etanol anidro anterior à monofasia, evidenciando a pluralidade das alíquotas antes do Regime Monofásico:

Figura 2 - Carga tributária efetiva de ICMS sobre a comercialização de etanol anidro

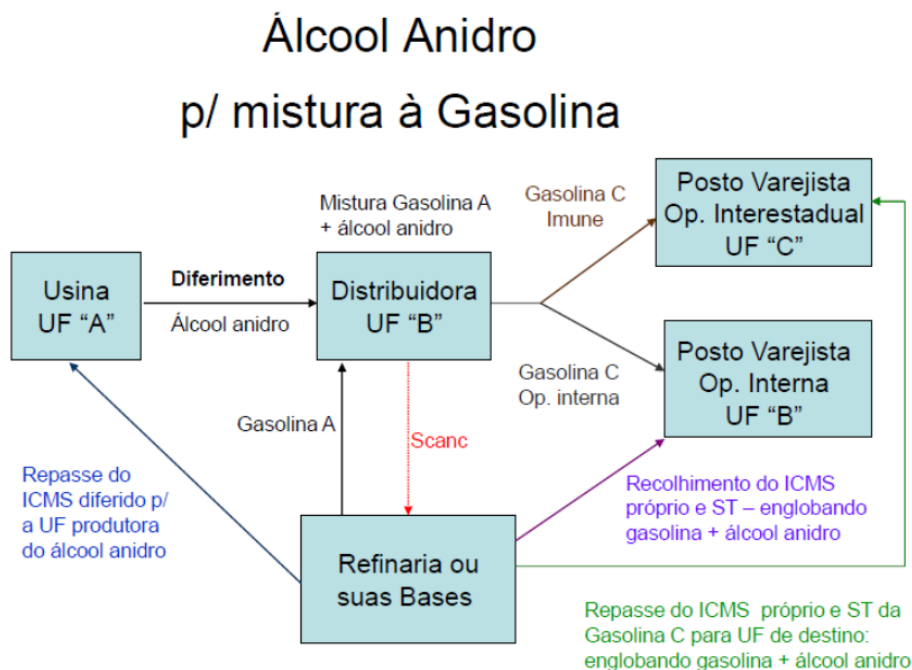


Fonte: EPE, a partir de Secretarias Estaduais (2021)

De acordo com o Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008 (BRASIL, 2022), cabe às refinarias repassar o imposto ao estado produtor do álcool de acordo com a origem do álcool anidro declarado pela distribuidora. Ou seja, o álcool anidro utilizado para mistura na gasolina não é tributado quando sai da usina pois será utilizada na fabricação da gasolina do tipo C. Ainda

nessa operação, incidem atualmente as contribuições do PIS/COFINS (BRASIL, 2015).

Figura 3 – Esquema de tributação do Álcool Anidro para mistura à Gasolina



Fonte: Manual de Tributação (2016)

Conforme demonstrado anteriormente, a forma de tributação de ICMS do EAC dava-se pelo método de substituição tributária e o recolhimento do ICMS próprio junto ao ICMS de substituição tributária, englobando a gasolina e o álcool anidro era responsabilidade da refinaria. Esse processo foi alterado pelo Regime Monofásico, que apresenta uma tributação com base no recolhimento no início da cadeia e com alíquotas específicas e determinadas.

## 5. LEI COMPLEMENTAR 192/22 - ICMS Monofásico

### 5.1. Legislação

A Lei Complementar nº 192/2022 (BRASIL, 2022a) e o Convênio ICMS 199/2022 (BRASIL, 2022b) trouxeram diversas alterações na tributação das operações com combustíveis, destacando-se a aplicação da alíquota fixa em todo o

território nacional. A lei define que os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior. Além dela, o convênio ICMS n. 199/2022 Convênio ICMS n. 15/2023 também surge efeitos.

A Constituição Federal de 1988 atribui à lei complementar a competência de definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez. Em virtude disso, foi publicada a Lei Complementar nº 192/2022 que dispõe sobre a definição dos combustíveis abrangidos pela incidência monofásica, sendo eles:

- a) a gasolina e o Etanol Anidro Combustível;
- b) o diesel e biodiesel;
- c) o Gás Liquefeito de Petróleo, inclusive o derivado do gás natural.

A Lei Complementar nº 192/2022 indica que a alíquota aplicada será a ad rem. Em regra geral, as alíquotas podem ser ad valorem, e isso ocorre quando é aplicado um percentual sobre o valor da mercadoria ou do bem, ou podem ser ad rem quando for cobrado um valor específico por unidade de medida (BRASIL, 2022).

O Ajuste SINIEF n. 01/2023 (BRASIL, 2023) apresenta o Código de Situação Tributária – CST específicos para a Tributação Monofásica. A Nota Técnica 2023.001 versão 1.00 publicada em 16/02/2023 apresenta os novos campos e alterações de regras existentes abrangendo a nova forma de tributação monofásica sobre combustíveis e ao disposto no Ajuste SINIEF Nº 01/2023 em relação aos novos Códigos de Situação Tributária do ICMS.

A Nota Orientativa n. 01/2023 Publicado em 08/03/2023 Instrui a escrituração de operações com ICMS monofásico, a partir dos novos CSTs criados pelo Ajuste Sinief 01/2023. Com a publicação da NT 2.023.001 da NFe/NFCe, adotando os CSTs 02, 15, 53 e 61, a escrituração das operações seguirá as instruções que se acrescentam às demais publicadas no Guia prático da EFD ICMS IPI.

O Guia Prático EFD-ICMS/IPI – Versão 3.1.3 Publicado em 01/03/2023 Ajusta os campos para preenchimento da EFD considerando as operações com ICMS monofásico, a partir dos novos CSTs criados pelo Ajuste Sinief 01/2023.

Com relação à aplicação do regime monofásico para a gasolina e o Etanol Anidro Combustível, no dia 06.04.2023, ocorreu a publicação do Convênio ICMS nº 15/2023, apresentando os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, com a instituição do regime a partir de 01.06.2023 para tais combustíveis.

## **5.2. Tributação Monofásica**

O Convênio ICMS nº 199/2022, dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com diesel, biodiesel, e GLP, inclusive o derivado de gás natural e o Convênio ICMS nº 15/2023 dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e etanol anidro combustível. Haverá a incidência única do ICMS nas operações com os combustíveis mencionados, independentemente de sua finalidade e ainda que se inicie no exterior. A legislação não dispõe de um conceito de monofásico, no âmbito do ICMS. Por definição, “monofásico” diz respeito à corrente de uma fase única (PRIBERAM, 2023).

No que se refere à área tributária, o termo “monofásico” é utilizado quando ocorre a tributação de forma concentrada, com foco apenas no contribuinte responsável pelas primeiras etapas de circulação da mercadoria.

A incidência do imposto será na saída de combustíveis produzidos em território nacional; desembaraço aduaneiro – importação. Os responsáveis serão:

- Produtor nacional;
- Refinaria de Petróleo;
- Central de Matéria Prima Petroquímica;
- Formulador;
- Importador de combustíveis.

A vigência para o Diesel, Biodiesel e GLP foi a partir de 01/05/2023. E para a Gasolinas e Etanol Anidro a partir de 01/07/2023.

No que tange ao recolhimento do ICMS, este fica sob responsabilidade da distribuidora, indicando na TAG específica do XML qual a UF produtora do Etanol – CST 53.

Com o sistema monofásico, o imposto passa a ter valor fixo por litro e por quilo (ad rem) no lugar da cobrança em percentual (ad valorem). Com a medida,

a partir de 1º de junho, o imposto do EAC será fixado em R\$ 1,22 por litro. A validade e eficácia em todo o território nacional, 26 Estados e o Distrito Federal.

### **5.3. Das Alíquotas Específicas (ad rem)**

Segundo a disposição constante no artigo 155, inciso II da CF/88 (BRASIL, 1988), compete aos estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre operações referentes à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Além disso, elas deverão ser uniformes em todo o território brasileiro, podendo ser diferenciadas por produto, atribuindo à competência para sua definição aos Estados e ao Distrito Federal.

Nessa situação, o inciso V, artigo 3º da Lei Complementar nº 192/2022 determina que as alíquotas são definidas mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, conforme prevê a alínea “g”, inciso XII, § 2º, artigo 155 da Constituição Federal, devendo ser observado o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;

b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do artigo 155 da Constituição Federal;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea “c”, inciso III do caput do artigo 150 da Constituição Federal.

Conforme o artigo 6º, § 4º da referida Lei, após a aplicação da definição da alíquota, deverá ser respeitado um intervalo mínimo de 12 meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessa alíquota, e um prazo de 6 meses para os reajustes subsequentes.

Mediante o Convênio ICMS nº 199/2022, os estados estabeleceram que a alíquota do ICMS incidente nas operações com diesel, biodiesel e Gás Liquefeito de Petróleo será específica (ad rem), ou seja, haverá um valor devido para cada unidade de medida comercializada.

De acordo com a Cláusula sétima do referido Convênio, as alíquotas do ICMS foram fixadas da seguinte forma:

- a) para diesel e biodiesel: R\$ 0,9456, por litro;
- b) para GLP/GLGN, inclusive o derivado do gás natural: R\$ 1,2571, por quilograma.
- c) para o Etanol Anidro Combustível: R\$ 1,22 por litro.

De forma mais detalhada, a Tabela 1 mostra os códigos de combustíveis sujeitos à tributação monofásica do ICMS:

| cProdANP  | Descrição                                | adRemICMS | Início da vigência |
|-----------|------------------------------------------|-----------|--------------------|
| 210203001 | GLP                                      | 1,2571    | 01/05/2023         |
| 210203003 | PROPANO COMERCIAL                        | 1,2571    | 01/05/2023         |
| 210203004 | PROPANO ESPECIAL                         | 1,2571    | 01/05/2023         |
| 210203005 | BUTANO COMERCIAL                         | 1,2571    | 01/05/2023         |
| 420102004 | ÓLEO DIESEL A S500                       | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 420102005 | ÓLEO DIESEL A S500 - ADITIVADO           | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 420105001 | ÓLEO DIESEL A S10                        | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 420201001 | ÓLEO DIESEL MARÍTIMO (DMA-MGO)           | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 420201003 | ÓLEO DIESEL MARÍTIMO (DMA-MDO)           | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 420301002 | OUTROS ÓLEOS DIESEL (Sem Adição de B100) | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 820101001 | BIODIESEL B100                           | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 820101012 | ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM               | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 820101013 | ÓLEO DIESEL B S500 - ADITIVADO           | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 820101033 | ÓLEO DIESEL B S10 - ADITIVADO            | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 820101034 | ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM                | 0,9456    | 01/05/2023         |
| 320101001 | GASOLINA A COMUM                         | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320101002 | GASOLINA A PREMIUM                       | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320102001 | GASOLINA C COMUM                         | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320102002 | GASOLINA C COMUM ADITIVADA               | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320102003 | GASOLINA C PREMIUM                       | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320102005 | GASOLINA C PREMIUM ADITIVADA             | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320201001 | GASOLINA DE AVIAÇÃO                      | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 810102001 | ETANOL ANIDRO                            | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 810102004 | ETANOL ANIDRO COM CORANTE                | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 810102003 | ETANOL ANIDRO DE REFERÊNCIA - EAR        | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320103001 | GASOLINA DE REFERÊNCIA - NBR 16038       | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320103003 | GASOLINA DE REFERÊNCIA - PROCONVE L-6    | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320301002 | GASOLINA PARA EXPORTAÇÃO                 | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320301001 | OUTRAS GASOLINAS                         | 1,2200    | 01/06/2023         |
| 320103002 | OUTRAS GASOLINAS AUTOMOTIVAS             | 1,2200    | 01/06/2023         |

Tabela 1 – Códigos referentes aos combustíveis sujeitos à tributação monofásica do ICMS.  
Fonte: Brasil (2023)

#### 5.4. Cadeia tributária do EAC após a Monofasia

A principal diferença entre o ICMS monofásico com o regime da substituição tributária utilizada na cadeia do EAC, é que com a monofasia há a incidência do ICMS em apenas uma operação da cadeia enquanto no regime de substituição tributária há a incidência do imposto em todas as etapas. O ICMS incide inclusive na hipótese de a primeira saída destes combustíveis ser interestadual, não se aplicando a não incidência prevista na alínea “b” do inciso X do § 2º do artigo 155

da Constituição Federal e no inciso III do artigo 8º da Lei nº 15.730/2016 (PERNAMBUCO, 2023).

No sistema anterior, ou seja, o plurifásico, cada Estado pratica uma cobrança diferente e o ICMS incide sobre o produtor/importador, distribuidor e posto revendedor. Com a mudança para a monofasia, os combustíveis terão alíquotas uniformes em todo o território nacional e serão tributados uma única vez pelo ICMS, por isso a definição de “monofásico”. O recolhimento do ICMS ocorre na refinaria e não há incidência de ICMS na distribuidora ou mesmo nos postos. O novo regime simplifica o modelo tributário atual (plurifásico), considerado mais complexo e que dá margem à insegurança jurídica. A cobrança em um único elo da cadeia produtiva, de forma definitiva, reduz a possibilidade de sonegação e facilita a fiscalização. (SANTA CATARINA, 2023)

A monofasia consiste numa incidência única, geralmente incidente na venda do fabricante para o atacadista ou na etapa final de venda para o consumidor final. Ainda que se assemelhe à substituição tributária para frente no que tange ao momento do recolhimento, a base de cálculo do imposto será a da venda sem a presunção das operações até o consumidor final. A substituição tributária somente é possível nos casos de tributos plurifásicos submetidos à não-cumulatividade. Em alguns momentos, pode-se confundir a substituição tributária com a monofasia pelo fato de ambas possuírem um único recolhimento (MANEIRA, 2006<sup>1</sup> apud MOREIRA, 2009).

Ao entender a diferença entre a substituição tributária e a monofasia, mesmo esses regimes tendo uma certa similaridade não são iguais, pois, quando se trata de substituição tributária, o referido valor corresponde aos elos seguintes da cadeia produtiva/comercial é destacado nas notas fiscais e adicionado a seu total para que seja pago pelo elo seguinte. Porém, no regime monofásico, a incidência refere-se somente ao elo da cadeia sobre o qual recai, não sendo destacado na nota fiscal para ser cobrado do elo seguinte da cadeia (GALLO E PEREIRA, 2012 p.90).

No caso dos combustíveis, a substituição ocorre na refinaria substituir a distribuidora e o posto de gasolina no ICMS. O recolhimento é único na base, na refinaria, porém, o cálculo do imposto considerou a incidência de todas as operações.

---

<sup>1</sup> MANEIRA, E. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, pp. 43-44.

A refinaria recolhe na condição de contribuinte pela primeira operação, da sua venda para a distribuidora e depois recolhe na condição de substituta sobre outras operações. O contrário ocorre na monofasia, pois tributa-se apenas uma operação. Isso significa dizer que as demais etapas não têm relevância para fins de incidência jurídico-tributária, ou seja, estão fora do campo de incidência. Em resumo, a tributação monofásica é antagônica à plurifasia e, conseqüentemente, à substituição tributária.

O regime monofásico não visa a redução ou aumento da carga tributária devida ao longo da cadeia de comercialização do produto, mas a concentração em um só ponto mediante ponderação entre a capacidade contributiva e do interesse da fiscalização.

Nas operações de importação ou saída de EAC, dentro do Regime Monofásico, não é recolhido por quem o importa ou produz. A responsabilidade pelo seu recolhimento fica atribuída ao contribuinte (refinaria de petróleo ou suas bases, CPQ, formulador de combustíveis ou importador) que importar ou der saída em gasolina A.

O imposto sobre o EAC é calculado conforme fórmula abaixo (PERNAMBUCO, 2023):

$$\text{IRBM} = [\text{QTDA} / (1 - \text{IM})] \times \text{IM} \times \text{ALIQ}$$

- IRBM: imposto sobre o EAC a ser adicionado para composição da gasolina C;
- QTDA: quantidade de gasolina A convertida a 20°C e faturada pelo contribuinte sujeito passivo da tributação monofásica na operação tributada;
- IM: índice de mistura de EAC na gasolina C, instituído pelo órgão regulamentador;
- ALIQ: alíquota específica sobre EAC.

Este imposto deve ser recolhido concomitantemente com o imposto devido pelas operações com gasolina A e informado nos campos próprios do documento fiscal, de forma a compor integralmente o imposto devido à UF de destino da gasolina C resultante da mistura, e o imposto devido à UF de origem de EAC.

Logo, nota-se que a adoção do sistema monofásico impõe o sistema de alíquotas específicas em território nacional possibilitando a incidência do imposto apenas uma vez, no início da cadeia. Através dessa sistemática, facilita o repasse do

ICMS para os Estados de consumo, a fiscalização e a transparência para a população. Gerando assim, um bônus em todo o processo tributário.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na revisão de literatura e análise apresentadas na revisão bibliográfica pode-se inferir que a incidência monofásica reduz gastos com a fiscalização e favorece a transparência sobre a carga tributária efetiva do setor de combustíveis. Ela possui vantagens e desvantagens, mas é inegável que sua regulamentação, após mais de 20 anos de sua inclusão na Constituição, teve como um dos objetivos simplificar e otimizar o arcabouço tributário do setor de combustíveis. Prevalecendo a redação atual haverá impacto na neutralidade do ICMS, na transparência e na carga tributária do imposto.

A implantação do regime monofásico do ICMS trará simplificação e racionalidade na tributação dos combustíveis, isonomia nas operações, transparência para sociedade e maior eficiência arrecadatória e fiscalizatória, inibindo a sonegação e combatendo o mercado irregular, que causam prejuízos ao setor e à ordem econômica.

O novo regime simplifica o modelo tributário atual (plurifásico), considerado mais complexo e que dá margem à insegurança jurídica. A cobrança em um único elo da cadeia produtiva, de forma definitiva, reduz a possibilidade de sonegação e facilita a fiscalização. Além disso, a adoção de alíquota *Ad rem* específica e uniforme representará importante fator de transparência na tributação dos combustíveis, permitindo a sociedade conhecer saber de forma simples o valor do imposto embutido no produto.

Especificamente na cadeia do Etanol Anidro Combustível, a substituição tributária será substituída pelo Regime Monofásico, onde no primeiro caso, o cálculo do imposto considera a incidência em todos os elos da operação. Ao contrário da monofasia, onde tributa-se apenas uma única operação de acordo com a alíquota específica *Ad rem* do produto.

Em termos de simplificação e praticidade, houve alguns avanços principalmente em relação ao cálculo do imposto, quando comparado ao modelo com substituição tributária, e na adoção de alíquota única. Como as discussões sobre o tema ainda são incipientes, espera-se que o modelo seja alterado e que se espelhe na legislação federal do PIS/COFINS incidente sobre os combustíveis.

## REFERÊNCIAS

ÁLCOOL anidro, álcool hidratado combustível e álcool para outros fins. **Manual de tributação**: petróleo, gás natural, nafta petroquímica, combustíveis e lubrificantes, 2016. Disponível em: <[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/scripts/gestao/comunicacao/combustivel\\_modulo\\_vi.pdf](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/scripts/gestao/comunicacao/combustivel_modulo_vi.pdf)>. Acesso em: 06 mar. 2023.

ALVARENGA, D. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>. Acesso em: 06 mar. 2023.

ANDRADE, G. M. S. O Atual Cenário tributário Brasileiro: Aspectos Teóricos e Perspectivas de Reformas, 2018. <[https://monografias.brasilecola.uol.com.br/administracao-financas/atual-cenario-tributario-brasileiro-aspectos-teoricos-perspectivas-reformas.htm#indice\\_10](https://monografias.brasilecola.uol.com.br/administracao-financas/atual-cenario-tributario-brasileiro-aspectos-teoricos-perspectivas-reformas.htm#indice_10)>. Acesso em: 10 mai. 2023.

BOTELHO, E. R. ICMS monofásico e princípio da não cumulatividade. **Portal Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-fev-09/eduardo-botelho-icms-monofasico-principio-nao-cumulatividade>>. Acesso em: 09 jun. 2023.

BRAMI-CELENTANO, A.; CARVALHO, C. E. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. **Revista Katálisis**, v. 10, p. 44, 2017.

BRASIL. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). **Questionário para suporte às propostas 29 e 30 do Combustível Brasil**. 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/combustivel-brasil/subcomites/201805QuestionariosP29P30.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

Instituto Combustível Legal – **Complexidade Tributária**. Instituto Combustível Legal, 2019. Disponível em: <[https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2019/05/plural\\_paper\\_simplificacao\\_tributaria\\_2019-05.pdf](https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2019/05/plural_paper_simplificacao_tributaria_2019-05.pdf)>. Acesso em: 10 mai. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2022a. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-192-de-11-de-marco-de-2022-385377003>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Ajuste SINIEF nº 1, de 13 de fevereiro de 2023**, 2023. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2023/AJ001\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2023/AJ001_23)>. Acesso em: 23 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007**, 2022. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07)>. Acesso em: 23 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS 199, de 22 de dezembro de 2022**, 2022b. 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: 23 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). 2023. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 mai. 2023.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **CNPE passa a ter competência para fixar teor de etanol anidro na gasolina**. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/cnpe-passa-a-ter-competencia-para-fixar-teor-de-etanol-anidro-na-gasolina#:~:text=O%20etanol%20anidro%20%C3%A9%20misturado,%25%20e%2027%2C5%25.>>>. Acesso em: 09 jun. 2023.

BRASIL. Presidência da República – Casa Civil. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasília, 1996. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Presidência da República – Casa Civil. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. **Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasília, 1997. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9478compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9478compilado.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.171. Brasília: STF, 2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

CAVALCANTI, M. C. B. **Análise dos tributos incidentes sobre os combustíveis automotivos no Brasil**. 2006. 213 f. Dissertação (Mestrado em Ciências em Planejamento Energético) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <[http://www.ppe.ufrj.br/images/publica%C3%A7%C3%B5es/mestrado/Marcelo\\_Castello\\_Branco\\_Cavalcanti.pdf](http://www.ppe.ufrj.br/images/publica%C3%A7%C3%B5es/mestrado/Marcelo_Castello_Branco_Cavalcanti.pdf)>. Acesso em: 20 mai. 2023.

COELHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro; Forense, 2006. de Oliveira, Fabrício Augusto (2010): A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica

Aplicada (IPEA), No. 1469. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 25 de mai. 2023.

CONDÉ, R. A. D.; QUINTAL, R. S. **Substituição tributária do ICMS: técnica de tributação no combate à fraude fiscal**. 2008. Disponível em: <[https://fema.edu.br/images/fema/valesite/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O\\_TRIBUT%C3%81RIA\\_DO\\_ICMS\\_\\_T%C3%89CNICA\\_DE\\_TRIBUTA%C3%87%C3%83O\\_NO\\_COMBATE\\_%C3%80\\_FRAUDE\\_FISCAL.pdf](https://fema.edu.br/images/fema/valesite/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O_TRIBUT%C3%81RIA_DO_ICMS__T%C3%89CNICA_DE_TRIBUTA%C3%87%C3%83O_NO_COMBATE_%C3%80_FRAUDE_FISCAL.pdf)>. Acesso em: 20 mai. 2023.

COSTA, C. C.; GUILHOTO, J. J. M. O papel da tributação diferenciada dos combustíveis no desenvolvimento econômico do estado de São Paulo. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 15, n. 3, p. 369-390, 2011. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/eco/a/g4RDLV9dyZCgVVnfYvwRzGJ/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

FELÍCIO, R. M.; MARTINEZ, A. L. Sistema Tributário Brasileiro: Análise da Percepção dos Tributaristas à Luz dos Conceitos de Eficiência e Justiça Fiscal. XVIII USP International Conference in Accounting, 2018. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/662.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2023.

FOLHA. Fraudes e tributação complexa elevam preços dos combustíveis. **Folha de São Paulo**, 2019. Disponível em: <<https://estudio.folha.uol.com.br/plural-combustivel-legal/2019/10/1988477-fraudes-e-tributacao-complexa-elevam-precos-dos-combustiveis.shtml>>. Acesso em: 21 mar. 2023.

HARADA, K. Direito financeiro e tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2005. Henrique, Marco Antonio; Ricci, Fábio (orientador). **A evolução da tributação brasileira e a necessária reforma tributária**. XV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e XI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. UNITAU – Universidade de Taubaté. Taubaté–SP. 2014. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/producao-academica/a-evolucao-da-tributacao-brasileira-e-a-necessaria-reforma-tributaria/6016/>>. Acesso em: 20 mai. 2023.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. **Portal Tributário**, [200-]. Disponível em: <<https://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acesso em: 10 mai. 2023.

ICMS monofásico – Combustível. **Portal Econet**. 2022. Disponível em: <<https://icms-monofasico-combustivel.econeteditora.com.br/>>. Acesso em: 06 jun. 2023.

ICMS plurifásico e não-cumulativo. **Portal Jusbrasil**. 2019. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/icms-plurifasico-e-nao-cumulativo/698215358>>. Acesso em: 06 jun. 2023.

LEI busca simplificar a complexa tributação de combustíveis. **Portal Legislação & Mercados**, 2022. Disponível em:

<<https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/lei-busca-simplificar-a-complexa-tributacao-de-combustiveis/>>. Acesso em: 07 jun. 2023.

MANEIRA, E. **Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, pp. 43-44.

MEIRELES, J. A. S. **Princípio da não cumulatividade do ICMS e a mitigação do direito ao crédito**: análise concernente à indústria do petróleo e do gás natural. 2017. 323 f. Dissertação (Pós-graduação Stricto Sensu em Direito Tributário) – Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. **Confaz e STF adiam vigência do novo ICMS do diesel e do gás de cozinha**. 2023. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2023/2023.03.31\\_confaz/index.html#:~:text=O%20sistema%20passar%C3%A1%20de%20ad,%24%201%2C28%20por%20quilo.](http://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2023/2023.03.31_confaz/index.html#:~:text=O%20sistema%20passar%C3%A1%20de%20ad,%24%201%2C28%20por%20quilo.)>. Acesso em: 31 mar. 2023.

MOREIRA, A. M. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceitos e pressupostos. In: CARVALHO, P. B.; SOUZA, P. **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47-88.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. **Combustíveis – ICMS Monofásico: Perguntas e respostas**. 2023. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/COMBUST%C3%8DVEIS%20-%20ICMS%20MONOF%C3%81SICO.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2023.

PRIBERAM. **Monofásico**. 2023. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/monof%C3%A1sico>>. Acesso em: 07 jun. ano.

RAÍZEN. **Etanol**: entenda o que é, para que serve e como é usado no Brasil! 2022. Disponível em: <<https://www.raizen.com.br/blog/etanol#:~:text=O%20etanol%20anidro%20se%20caracteriza,utilizado%20na%20mistura%20da%20gasolina>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

REIS, Luciano Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de Contabilização de tributos e Contribuições Sociais**. 2. ed. São Paulo; Atlas, 2012. SACHSIDA, A.; SIMAS, E. E. S. (org.) **Reforma Tributária IPEA-OAB/DF**. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2018.

SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. **Governo do Estado edita MP que mantém benefícios fiscais para o diesel em SC**, 2023. Disponível em: <<https://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/3343>>. Acesso em: 05 mai. 2023. <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/COMBUST%C3%8DVEIS%20-%20ICMS%20MONOF%C3%81SICO.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

SANTOS, C. V. **Política tributária, nível de atividade econômica e bem estar:** lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, 2006.

SECRETARIAS ESTADUAIS, (2021). **Regulamentos de ICMS das Unidades Federativas**. Pesquisa realizada nas 27 secretarias estaduais de fazenda e tributação em junho de 2021.

SILVEIRA, L. F. S. **ICMS monofásico:** uma proposta de simplificação da tributação do setor de combustíveis. 2018. 79 f. Monografia (Bacharel em Direito) – Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/7161/1/LFSSilveira.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2023.

SUBSTITUIÇÃO Tributária do ICMS (ICMS-ST). **Portal Tributário**, [200-]. Disponível em: <[https://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao\\_tributaria.html](https://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html)>. Acesso em: 12 mar. 2023.

TÁVORA, F. L. História e Economia dos Biocombustíveis no Brasil. Centro de Estudos da Consultoria do Senado, **Textos para Discussão**, 2011. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-89-historia-e-economia-dos-biocombustiveis-no-brasil>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Texto para discussão**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), n. 45, 1996. Disponível em: <[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf)>. Acesso em: 12 mai. 2023.