

**Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados**  
Centro de Documentação e Informação  
Coordenação de Biblioteca  
<http://bd.camara.gov.br>

"Dissemina os documentos digitais de interesse da atividade legislativa e da sociedade."



# **Tributos incidentes sobre os combustíveis**

***MARCELO SOBREIRO MACIEL***

Consultor Legislativo da Área III

Tributação e Direito Tributário

**DEZEMBRO/2011**

NOTA TÉCNICA

© 2011 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) o(a) autor(a) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

Este trabalho é de inteira responsabilidade de seu(sua) autor(a), não representando necessariamente a opinião da Câmara dos Deputados.



Câmara dos Deputados  
Praça 3 Poderes  
Consultoria Legislativa  
Anexo III - Térreo  
Brasília - DF

## Tributos incidentes sobre os combustíveis

Trata-se de nota técnica acerca dos tributos incidentes sobre os combustíveis.

Atualmente os seguintes tributos incidem sobre os combustíveis: ICMS; Cide-combustíveis; PIS e Cofins; e Imposto de Importação.

### ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, disciplinado pela Constituição Federal (Art. 155, II e §§ 2.º a 5º) e pela Lei Kandir, a Lei Complementar 87/96, que regulamenta esse imposto. Tem como características essenciais a não cumulatividade e o fato de que o montante do tributo integra sua base de cálculo.

O recolhimento do tributo devido é feito essencialmente pelas refinarias e distribuidoras por meio do regime de substituição tributária, disciplinada atualmente pelo Convênio Confaz 110/07<sup>1</sup>, com base em margens de valor agregado estabelecidas no Ato Cotepe 21/08.

Nas operações interestaduais de venda ao consumidor final, de combustíveis líquidos derivados de petróleo, o produto da arrecadação do ICMS, diferentemente do que ocorre com as demais mercadorias, pertence ao estado de destino na operação (CF/88, Art. 155, § 2.º, X, “b” e XII, “h” e Lei Kandir, art. 1º, § 1º, III)<sup>2</sup>. Já os demais combustíveis não derivados de petróleo, como o álcool, são enquadrados na regra geral, na qual os estados de origem e de destino repartem o imposto arrecadado<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Está em julgamento no Supremo Tribunal Federal a ADIN 4.171, que questiona limitação atualmente imposta pelo Convênio 110/07 ao creditamento de ICMS adquirido pelas distribuidoras interestaduais de gasolina, quando da mistura do álcool anidro à gasolina.

<sup>2</sup> Deve ser observado que esse regime de apropriação da receita ao estado de destino aplica-se somente na venda feita diretamente ao consumidor final, denominado **não-contribuinte** na terminologia fiscal. No caso de operações entre contribuintes, ou seja, quando há a industrialização ou posterior comercialização, adota-se o regime misto, cabendo o equivalente a alíquota interestadual ao estado de origem e o diferencial entre a alíquota interna e interestadual ao estado de destino.

<sup>3</sup> Nas operações interestaduais entre contribuintes, pela regra geral do ICMS, o estado de origem recebe o tributo com base na alíquota interestadual, que é ou 7% ou 12%, a depender de quais são os estados envolvidos, como pode ser visto no quadro abaixo. O estado de destino fica com o produto do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual.

	Destino =>	RS, SC, PR, SP, MG e RJ	NO, NE, CO e ES
Origem			
RS, SC, PR, SP, MG e RJ		12%	7%
NO, NE, CO e ES		12%	12%

Relativamente à tributação dos combustíveis derivados de petróleo, a Constituição Federal determina que lei complementar, ainda não editada<sup>4</sup>, defina um conjunto de combustíveis e lubrificantes, para o qual a tributação será monofásica – incidindo apenas em uma das etapas da cadeia produtiva – e destinada ao estado de origem. Tendo sido editada essa lei, o imposto arrecadado sobre os combustíveis e lubrificantes não incluídos no conjunto selecionado passará a ser repartido entre os dois estados, se a operação for entre contribuintes do ICMS, ou então será destinado integralmente ao estado de origem, caso a venda seja para consumidor final.

A Constituição prevê ainda que as alíquotas do imposto sejam definidas por convênio celebrado entre todos os estados, observando-se o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; e c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade.

Atualmente, como esse convênio ainda não foi celebrado, cada estado define suas alíquotas de forma independente das dos demais. A tabela abaixo apresenta as alíquotas incidentes sobre gasolina, álcool e óleo diesel em cada unidade da federação.

**Tabela 1 – Alíquotas do ICMS**

<b>Estados</b>	<b>Gasolina</b>	<b>Álcool<sup>5</sup></b>	<b>Óleo Diesel</b>
<b>Acre</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
<b>Alagoas</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Amapá</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Amazonas</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Bahia</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>	<b>25%</b>
<b>Ceará</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
<b>Distrito Federal</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>12%</b>
<b>Espirito Santo</b>	<b>27%</b>	<b>27%</b>	<b>12%</b>
<b>Goiás<sup>6</sup></b>	<b>27%</b>	<b>29%</b>	<b>18%</b>
<b>Maranhão</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
<b>Mato Grosso</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Mato Grosso do Sul</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Minas Gerais</b>	<b>27%</b>	<b>22%<sup>7</sup></b>	<b>12%<sup>8</sup></b>
<b>Pará</b>	<b>28%</b>	<b>26%</b>	<b>17%</b>

<sup>4</sup> Em 2003, foram apresentados na Câmara dos Deputados dois projetos de lei complementar (PLPs 20 e 25, de 2003), mas que não avançaram na tramitação pelas comissões da Casa.

<sup>5</sup> As legislações estaduais em geral atribuem as mesmas alíquotas ao álcool anidro e hidratado, com exceção de três estados que majoram a alíquota do álcool anidro para 25% (SP e BA) e 28% (PR).

<sup>6</sup> Conforme notícia divulgada pelo Sindiposto (disponível no sítio [www.sindiposto.com.br](http://www.sindiposto.com.br)), o Decreto 7.195/2010 reduz até 31/12/2011 as alíquotas em Goiás, respectivamente para: 26%, 20% e 12%.

<sup>7</sup> Em MG, nas operações entre as usinas de álcool e as empresas distribuidoras a alíquota é de 12%.

<sup>8</sup> A partir de 1/1/2012, a alíquota será de 15% (Decreto 45.728/11).

<b>Paraíba</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Paraná</b>	<b>28%</b>	<b>18%</b>	<b>12%</b>
<b>Pernambuco</b>	<b>27%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Piauí</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Rio de Janeiro</b>	<b>30%</b>	<b>30%</b>	<b>12%</b>
<b>Rio Grande do Norte</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Rio Grande do Sul</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>12%</b>
<b>Rondônia</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
<b>Roraima</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Santa Catarina</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>12%</b>
<b>São Paulo</b>	<b>25%</b>	<b>12%</b>	<b>12%</b>
<b>Sergipe</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>
<b>Tocantins</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>17%</b>

## Cide-combustíveis

A Emenda Constitucional 33/2001 incluiu o § 4º ao art. 177 da CF/88, definindo as regras básicas que regulam a cide-combustíveis, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, de competência da União, incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. O regramento constitucional determina que sua alíquota possa ser diferenciada por produto ou uso e reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b (princípio da anterioridade).

A cide-combustíveis foi instituída pela Lei 10.336/01, que definiu a base de cálculo e as alíquotas iniciais aplicáveis a cada produto. A partir de maio de 2004, com a edição do Decreto 5.060/04, as alíquotas de vários combustíveis foram reduzidas a zero, com exceção da gasolina e do diesel. Desde então, sucessivos decretos têm alterado a alíquota desses dois combustíveis e mantendo zerada a do álcool, conforme apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 2 – Alíquotas específicas da cide-combustíveis (em R\$ por metro cúbico)**

	<b>Lei 10.336/01</b>	<b>Decreto 4.565/03</b>	<b>Decreto 5.060/04</b>	<b>Decreto 6.446/08</b>	<b>Decreto 6.875/09</b>	<b>Decreto 7.095/10<sup>9</sup></b>	<b>Decreto 7.570/11</b>	<b>Decreto 7.591/11</b>
<b>Gasolina</b>	501,1	541,1	280	180	230	150 230	192,6	91
<b>Diesel</b>	157,8	218	70	30	70	70 70	70	47
<b>Álcool</b>	29,2	29,5	0	0	0	0 0	0	0

<sup>9</sup> O Decreto 7.095/10 reduziu a alíquota da gasolina para R\$ 150/m<sup>3</sup>, de 4 de fevereiro a 30 de abril de 2010, quando voltou a vigorar o valor de R\$ 230/m<sup>3</sup>.

A Constituição Federal estabelece a seguinte destinação para os recursos arrecadados pela cide-combustíveis<sup>10</sup>:

1. 29% devem ser transferidos para os estados e o Distrito Federal, os quais devem repassar 25% aos seus municípios, a serem aplicados no financiamento de programas de infraestrutura de transportes<sup>11</sup> (art. 159, III e § 4º);
2. 71% permanecem sob a competência da União e devem atender a três destinações (art. 177, § 4º, II):
  - 2.1. Pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo (regulamentado pela Lei 10.453/01);
  - 2.2. Financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (regulamentado pela Lei 10.636/02); e
  - 2.3. Financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (regulamentado pela Lei 10.636/02).

## PIS e Cofins

As contribuições para o Programas de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins são contribuições sociais de competência da União, previstas na Constituição Federal, respectivamente, nos arts. 239 e 195, I, “b”.

O PIS e a Cofins foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares 7/70 e 70/91 e tiveram seu regramento básico unificado pela Lei 9.718/98. De modo geral, a base de cálculo em ambos os casos é o faturamento. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 criaram uma nova sistemática de apuração não cumulativa, aplicável a um conjunto determinado de contribuintes, sujeitos às alíquotas de 1,65% e 7,6%; uma parte dos demais contribuintes permanece atrelada ao regime cumulativo, onde a alíquota é de 0,65% e 3%.

A receita de venda de gás natural veicular (GNV) segue a regra geral de incidência, ou seja, a Contribuição para o PIS, incide à alíquota de 0,65% ou 1,65%, e a Cofins, à alíquota de 3% ou 7,6%, conforme o contribuinte esteja submetido à apuração pelo regime cumulativo ou não cumulativo.

---

<sup>10</sup> Cabe ressaltar que o dispositivo da Desvinculação de Receitas da União – DRU (CF/88, ADCT, art. 76) permite que 20% dos recursos da cide-combustíveis pertencentes à União sejam destinados a outros fins; a DRU não afeta, porém, os 29% transferidos aos estados.

<sup>11</sup> Conforme previsto na Lei 10.866/04, a distribuição dos recursos deve obedecer aos seguintes critérios:

I – 40% proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente em cada Estado e no Distrito Federal;

II – 30% proporcionalmente ao consumo, em cada Estado e no Distrito Federal, dos combustíveis a que a Cide se aplica;

III – 20% proporcionalmente à população;

IV – 10% distribuídos em parcelas iguais entre os Estados e o Distrito Federal.

Já a tributação das receitas de venda dos demais combustíveis – gasolina, óleo diesel e álcool –, obedece a um regime especial de apuração monofásica, disciplinado pelos arts. 4º e 5º da Lei 9.718/98. No caso da gasolina e do óleo diesel, somente estão sujeitos ao pagamento das contribuições o produtor e o importador, para os quais estão previstas as alíquotas de PIS e Cofins de 5,08% e 23,44, no caso da gasolina, e de 4,21% e 19,82% para o óleo diesel. Alternativamente, os produtores e importadores podem optar pelo recolhimento das contribuições sob a incidência de uma alíquota específica de R\$ 46,58 e R\$ 215,02 por metro cúbico (gasolina) e R\$ 26,36 e R\$ 121,64 (diesel), conforme disposto no art. 23 da Lei 10.865/04 e no Decreto 5.059/04. As receitas auferidas pelos distribuidores e varejistas destes produtos são tributadas sob a alíquota zero, conforme dispõe o art. 42, I da Medida Provisória 2.158-35/01.

No caso do álcool, a incidência do PIS e da Cofins ocorre tanto sobre o produtor e o importador – os quais se submetem às alíquotas de 1,5% e 6,9% –, como sobre o distribuidor – 3,75% e 17,25%. A cadeia produtiva de álcool também usufrui da incidência alternativa sob a alíquota específica, estabelecida atualmente pelo Decreto 6.573/08 nos seguintes valores: R\$ 8,57 e R\$ 39,43 por metro cúbico de álcool (produtor e importador); e R\$ 21,43 e R\$ 98,57 (distribuidor). As alíquotas de ambas as contribuições incidentes são reduzidas a zero para as receitas auferidas pelos comerciantes varejistas na venda de álcool anidro adicionado à gasolina efetuada pelos distribuidores.

A tributação do biodiesel é regulada pela Lei 11.116/05 e pelo Decreto 5.297/04, que estabelece redutores para as alíquotas. O regime de tributação é também concentrado no produtor e no importador; os comerciantes atacadistas e varejistas não sofrem incidência dessas contribuições. As alíquotas básicas são de 6,15% e 28,32% e os produtores e importadores de biodiesel podem optar por um regime alternativo de tributação específico, no qual as alíquotas são calibradas de acordo com a matéria-prima, o tipo de produtor e a região geográfica em que é produzido o biodiesel. Assim, as alíquotas atualmente em vigor são as seguintes (todas em R\$ por metro cúbico): R\$ 27,03 e R\$ 124,47, quando fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semi-árido; R\$ 12,49 e R\$ 57,53 quando fabricado a partir de matérias primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF; e zero, quando fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e semi-árido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF. Os contribuintes não enquadrados nos critérios acima se submetem à alíquota específica genérica de R\$ 31,75 (PIS) e R\$ 146,20 (Cofins);

O produto da arrecadação do PIS é destinado ao Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT, para o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, ao Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico pelo Banco Nacional de



Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, conforme estabelece o art. 239 da Constituição Federal. A Cofins, por ser uma contribuição social, destina-se ao custeio da seguridade social.

## **Imposto de Importação**

O imposto de importação, de competência da União, tem como base de cálculo o valor aduaneiro, denominado CIF, pois inclui os custos com seguro e frete. Sua alíquota pode ser alterada por meio de decreto, conforme previsto no art. 153 da CF/88.

A alíquota do imposto de importação é basicamente determinada no âmbito do Mercosul, por meio da Tarifa Externa Comum – TEC, mas há a possibilidade de cada um dos países-membro aplicar alíquotas diferentes a alguns produtos. No caso dos derivados de petróleo, a alíquota tem sido mantida em zero. Já a alíquota do álcool está provisoriamente zerada, mas pode vir a ser alterada para 20%, que é o valor previsto na TEC<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> A Resolução CAMEX 21/10 incluiu o álcool na lista de exceções à TEC. Essa lista é de no máximo 100 produtos (para um entrar outro tem de sair) e está prevista sua extinção a partir de 1 de janeiro de 2016.