



REGIME ESPECÍFICO

COMBUSTÍVEIS

Mariz de Oliveira e
Siqueira Campos
ADVOGADOS

[ACESSAR MATERIAL COMPLETO](#)



COMBUSTÍVEIS

COMANDO CONSTITUCIONAL

A EC 132/2023 estabeleceu que as operações com combustíveis e lubrificantes estão sujeitas a regime específico de tributação no qual:

- O IBS e a CBS incidirão uma única vez sobre as operações (**monofasia**)
- As **alíquotas** serão:
 - Nacionalmente uniformes
 - Especificadas por unidade de medida
 - Diferenciadas por produto
- Será possível a **apropriação de créditos** nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, exceto quando destinados à distribuição, comercialização ou revenda

Ainda determinou que fosse mantido **regime favorecido** para **biocombustíveis** e para o **hidrogênio de baixa emissão de carbono**, devendo ser garantida tributação inferior em comparação com os combustíveis fósseis.



Monofasia

O **regime monofásico** preserva, em parte, o tratamento vigente para combustíveis quanto a ICMS (*Lei Complementar n. 192, de 11.3.2022*) e PIS/COFINS (*Leis n. 9.990, de 21.7.2000, e 9.718, de 27.11.1998*).*

*Nas operações com Etanol Anidro Combustível (EAC), haverá a responsabilidade do adquirente ou da distribuidora pelo recolhimento de eventual diferença de IBS e CBS, após a fase de incidência monofásica (*vide abaixo*).

Vantagens do regime

- **Eficiência tributária:** a centralização do recolhimento em uma única etapa facilita a fiscalização e reduz as oportunidades de sonegação
- **Alternativa à substituição tributária:** evita as complexidades e distorções características do regime de substituição

LEI COMPLEMENTAR 214/25

INCIDÊNCIA

Estão **incluídos no regime específico** as operações com os seguintes combustíveis, ainda que iniciadas no exterior e independente de sua finalidade:

- Gasolina
- Etanol anidro combustível (EAC)
- Óleo diesel
- Biodiesel (B100)
- Gás liquefeito de petróleo (GLP)
- Gás liquefeito derivado de gás natural (GLGN)
- Etanol hidratado combustível (EHC)
- Querosene de aviação
- Óleo combustível
- Gás natural processado
- Biometano
- Gás natural veicular (GNV)
- **Outros combustíveis** definidos em ato conjunto do Comitê Gestor e do Poder Executivo federal



A LC 214/25 **exclui os lubrificantes da monofasia**, em razão da extensão do número de produtos e a dificuldade de fixar alíquota *ad rem* específica considerando a significativa variação de preço (*Exposição de Motivos n. 38/2024*).

- A exclusão tende a gerar questionamentos quanto à **constitucionalidade**, considerando que a EC 132/23 determinou que os lubrificantes estivessem incluídos no regime específico de combustíveis, ao invés de deixar a opção a cargo do legislador como nos demais regimes
- Possível argumentar que, devido à impossibilidade de aplicação da monofasia sobre lubrificantes, a determinação constitucional seria **impraticável** pelo legislador complementar e **contrária à finalidade dos regimes específicos**, que é garantir a adaptação da tributação às especificidades de cada setor

Por sua vez, a inclusão do Gás natural processado, Biometano e GNV no regime monofásico enseja questionamentos quanto à sua pertinência.

- Os **riscos de inadimplência** e sonegação são inferiores aos dos demais combustíveis, considerando a natureza do mercado e o número de *players*
- Ademais, a **diferenciação dos usos do gás natural** (residencial, veicular, industrial) apenas se dá na fase de distribuição, de forma que a aplicação de alíquotas diferenciadas para cada uso seria impraticável nas fases anteriores

Convivência de regimes

Atualmente, diversos combustíveis não estão abrangidos pelo regime monofásico do ICMS. Com a instituição do IBS e da CBS, determinados contribuintes estarão sujeitos a regimes tributários distintos, o que **umenta o custo de conformidade**.

Destino das operações

Na sistemática do **ICMS**, o tributo era destinado aos entes federativos segundo regra definida pelo tipo de produto, podendo ser destinado ao estado de origem, destino ou a ambos.



Para o **IBS** e a **CBS**, o tributo será de titularidade do ente de destino (*art. 129, I, “b”, do PLP 108/2024*).

*Não foram definidas as formas de fiscalização da destinação, mas acredita-se que será mantido acompanhamento similar ao feito via Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC), atualmente adotado.

ASPECTOS QUANTITATIVOS

O **valor do IBS e da CBS** em cada operação será a multiplicação da base de cálculo pela alíquota aplicável a cada combustível.



Base de cálculo

Quantidade de
combustível

(ex. litros de gasolina)



Alíquota

Valor por unidade de
medida

(ex. R\$ por litro de gasolina)



As **alíquotas** observarão regras específicas para cada ano da **fase de transição**, separadas entre a CBS e o IBS.

ALÍQUOTAS DE CBS

Em 2027

As alíquotas da CBS serão fixadas de forma a não exceder a carga tributária dos tributos federais extintos ou reduzidos que incidem **direta** e **indiretamente** sobre os combustíveis.

Cálculo da carga tributária para CBS

Carga direta

PIS e **COFINS** incidentes sobre produção, importação e comercialização de combustíveis, calculados da seguinte forma:

- 1 Apuração da carga tributária mensal por unidade de medida (jul/2025 a jun/2026)
- 2 Reajuste dos valores pelo IPCA até julho de 2026, que serão, na sequência, somados e divididos por 12
- 3 Atualização do valor obtido por meio de acréscimo percentual equivalente à meta para a inflação relativa a 2027, fixada pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e vigente em julho de 2026



Carga indireta

PIS, CONFINS, IPI e IOF-Seguros incidentes sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados nas operações com combustíveis e não recuperados como crédito, calculados da seguinte forma:

- 1 Apuração da carga tributária por unidade de medida, conforme valores apurados a preços de 2025 e divididos pelo volume do tipo de combustível consumido no país no mesmo ano
- 2 Reajuste dos valores pelo IPCA até julho de 2026
- 3 Atualização por meio de acréscimo percentual equivalente à meta para a inflação relativa a 2027, fixada pelo CMN e vigente em julho de 2026

A partir de 2028

As alíquotas serão fixadas de modo a não exceder a carga máxima estabelecida para o ano de **2027**, reajustada por percentual equivalente à variação do **preço médio ponderado de venda a consumidor final**.



O preço médio será obtido por meio de pesquisa realizada por órgão competente ou com base nos dados dos documentos fiscais eletrônicos de venda a consumidor entre (**períodos cumulativos**):



- Os 12 meses anteriores a julho do ano anterior àquele para o qual será fixada a alíquota
- O período de julho de 2025 a junho de 2026

ALÍQUOTAS DE IBS

A partir de 2029

As alíquotas do IBS serão fixadas de forma a não exceder percentual da carga tributária dos tributos estaduais e municipais extintos ou reduzidos que incidem **direta** e **indiretamente** sobre os combustíveis.

Será calculada a carga de tributos municipais e estaduais incidentes sobre combustíveis e, para fixação das alíquotas de IBS na fase de transição, será considerado a cada ano um **percentual da carga calculada** (percentual que será elevado gradualmente):



O aumento acompanha a redução percentual do ICMS e do ISS durante a fase de transição.

Cálculo da carga tributária para IBS

Carga direta

PIS e **COFINS** incidentes sobre produção, importação e comercialização de combustíveis, calculados da seguinte forma:

- 1 Apuração da carga tributária mensal por unidade de medida (jul/2027 a jun/2028)
- 2 Reajuste dos valores pelo IPCA até julho de 2028, que serão, na sequência, somados e divididos por 12
- 3 Atualização do valor obtido por meio de acréscimo percentual equivalente à meta para a inflação relativa a 2029, fixada pelo CMN e vigente em julho de 2028



Carga indireta

PIS, CONFINS, IPI e IOF-Seguros incidentes sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados nas operações com combustíveis e não recuperados como crédito, calculados da seguinte forma:

- 1 Apuração da carga tributária por unidade de medida, conforme valores apurados a preços de 2027 e divididos pelo volume do tipo de combustível consumido no país no mesmo ano
- 2 Reajuste dos valores pelo IPCA até julho de 2028
- 3 Atualização por meio de acréscimo percentual equivalente à meta para a inflação relativa a 2029, fixada pelo CMN e vigente em julho de 2028

A partir de 2030

A carga definida será reajusta por percentual equivalente à variação do **preço médio ponderado de venda a consumidor final**.

O preço médio será obtido por meio de pesquisa realizada por órgão competente ou com base nos dados dos documentos fiscais eletrônicos de venda a consumidor, entre **(períodos cumulativos)**:



- Os 12 meses anteriores a julho do ano anterior àquele para o qual será fixada a alíquota
- O período de julho de 2027 a junho de 2028

A alíquota do IBS obtida com base nos cálculos será dividida entre alíquota estadual e alíquota municipal, na mesma proporção das respectivas alíquotas de referência.



Alíquotas

Seguindo o modelo estabelecido pela LC 192/2022 (regulamentada pelo Convênio n. 199/2022), a LC 214/25 manteve a **tributação ad rem** (valor fixo por unidade de medida).

Vantagens:

- Reduz a volatilidade da tributação: resguarda a arrecadação de oscilações de preços no mercado de combustíveis
- Simplifica a gestão fiscal: facilita o controle e a fiscalização

Proibição de Majoração

Conforme previsto no texto, os tributos incidentes sobre combustíveis não poderão ser aumentados, mas apenas reajustados a cada ano.

Atualização das alíquotas

As alíquotas serão ajustadas anualmente segundo a **atualização pelo IPCA** e a **meta para a inflação** relativa ao ano seguinte.

- A medida concilia dois critérios para garantir a correção monetária da carga:
 - A atualização pelo IPCA visa garantir que os preços dos anos anteriores sejam corrigidos para o seu valor “correspondente” no ano em que for fixada a alíquota
 - A meta para inflação visa ajustar o valor para o ano de vigência das alíquotas, considerando que essas devem ser fixadas no ano anterior
- Porém, se a inflação não corresponder à meta do CNM, não existem mecanismos corretivos para ajustar as alíquotas durante o ano fiscal



REGRAS GERAIS SOBRE ALÍQUOTAS

A metodologia de cálculo da carga tributária será aprovada por ato conjunto do Ministério da Fazenda e do CG-IBS

Os cálculos das alíquotas serão realizados pela RFB (para a CBS) e pelo CG-IBS (para o IBS)

A alíquotas serão divulgadas por ato do CG-IBS (para o IBS) e do Presidente da República (para a CBS)

As alíquotas serão reajustadas no ano anterior ao de vigência, observada a anterioridade nonagesimal

Para os **combustíveis posteriormente incluídos**, será aplicada a alíquota do combustível que possua finalidade mais próxima, ponderada pela equivalência energética.

MARIZ

COMENTA

O modelo institui um sistema organizado para o cálculo e a divulgação das alíquotas, com atuação de órgãos específicos e diretrizes claras para reajustes e a inclusão de novos produtos. O texto reforça a transparência, assegura previsibilidade e preserva o equilíbrio tributário.

CONTRIBUENTES

São **contribuintes do regime específico** de combustíveis:

- Produtor nacional de biocombustíveis*
- Refinaria de petróleo e suas bases
- Central de matéria-prima petroquímica (CPQ)
- Unidade de processamento de gás natural (UPGN) e o estabelecimento produtor e industrial a ele equiparado
- Formulador de combustíveis
- Importador**
- Qualquer agente produtor autorizado por órgão competente (**regra residual**)

*A cooperativa de produtores de etanol equipara-se ao produtor nacional de biocombustíveis

**Também se aplica ao distribuidor de combustíveis em suas operações como importador

São **solidariamente responsáveis**:

- Os adquirentes que realizem **operações diretamente com os contribuintes** do regime específico*
- Demais participantes da cadeia econômica que realizem operações posteriores à tributação monofásica, caso haja comprovação de que **concorreram para o não recolhimento** do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte
- **Rerrefinadores ou coletores**, na aquisição de óleo lubrificante usado ou contaminado proveniente de contribuintes do regime regular.**

*Não se aplica caso haja liquidação da operação via *split payment* e apenas corresponderá aos débitos não extintos por compensação e recolhimento pelo contribuinte.

**A emissão do documento fiscal eletrônico relativo à operação será efetuada pelos rerrefinadores ou coletores, na forma estabelecida em regulamento.



A inclusão da responsabilidade solidária e de emissão de documento fiscal pelos rerrefinadores e coletores amplia o tratamento monofásico para operações com lubrificantes usados e contaminados (OLUC), ainda que essas operações não tenham sido integradas no regime específico.

OPERAÇÕES COM EAC

Nas importações e saídas do estabelecimento produtor de Etanol Anidro Combustível (EAC), serão **responsáveis** pela retenção e recolhimento de IBS e CBS*:

- Refinaria de petróleo ou suas bases
- Central de matéria-prima petroquímica
- Formulador de combustíveis
- Importador

*Responsabilidade relativa ao percentual de biocombustível utilizado na mistura com gasolina A.

O **adquirente de EAC** destinado à mistura com gasolina A que realize a saída de biocombustíveis com destinação diversa ficará obrigado a recolher o IBS e a CBS incidentes sobre o biocombustível.

A **distribuidora** que realizar mistura de EAC com gasolina A em percentual diverso do obrigatório:

- Ficarà obrigada a recolher o IBS e a CBS em relação ao volume de biocombustível que exceder o percentual obrigatório de mistura
- Terá direito ao ressarcimento do IBS e da CBS em relação ao volume de biocombustível misturado em quantidade inferior

NÃO CUMULATIVIDADE

Será garantido **crédito amplo** para os adquirentes de combustíveis (incluindo exportador).

Porém, estão excepcionadas da não cumulatividade as aquisições de combustíveis quando destinadas à distribuição, comercialização ou revenda.

Será **dispensada a comprovação de pagamento** do IBS e da CBS sobre a aquisição para apropriação dos créditos, que serão equivalentes aos valores dos tributos registrados em documento fiscal eletrônico.

A princípio, a **vedação ao crédito** é de **natureza objetiva**, ou seja, aplicável apenas às operações de saída de combustíveis. Assim, os tributos incidentes nas aquisições de insumos e combustíveis que não sejam destinados à distribuição, revenda ou comercialização também gerarão crédito para os contribuintes do regime monofásico (ex. botijões, despesas de transporte).

- A vedação ao crédito segue a lógica dos Convênios ICMS n. 199/2022 e n. 26/2023, que restringem a apropriação de créditos nas saídas de combustíveis submetidas à incidência monofásica
- A justificativa para vedação ao crédito parte da premissa de que as alíquotas *ad rem* consideram todos os custos e despesas incorridos na disponibilização do bem ao consumidor final (presunção legal), de forma que na fase inicial já teriam sido computados todos os tributos que incidiriam em uma cadeia plurifásica, não havendo justificativa para serem reconhecidos créditos ou débitos nas operações subsequentes

Nas fases de comercialização de combustíveis posteriores à de incidência monofásica, o **sistema de créditos e débitos de combustível** não será aplicável, pois não haverá tributos da fase anterior passíveis de apropriação.

- Quando o combustível é utilizado como insumo do processo produtivo, inaugura-se uma **nova cadeia econômica**, sujeita à não cumulatividade. Nesse contexto, o crédito tributário será permitido, de modo a garantir a neutralidade fiscal sobre os insumos empregados na nova etapa produtiva

Imunidade nas exportações

A EC 132/23 estabeleceu a imunidade nas exportações (*art. 156-A, § 1º, III*). A LC 214/25 garantiu o crédito aos exportadores de combustíveis (*art. 180, § 2º*), de forma a **neutralizar a tributação** que ocorre no início da cadeia.

Nesses termos, o exportador poderá apropriar crédito sobre insumos da atividade (como os demais contribuintes) e sobre as operações de saída de combustíveis.



BIOCOMBUSTÍVEIS

O **diferencial competitivo** para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono será **garantido mediante fixação de alíquotas** que assegure tributação inferior a incidente sobre os combustíveis fósseis.

Aa alíquotas incidente não poderão ser inferiores a 40% ou exceder 90% da alíquota incidente sobre o combustível fóssil comparado, observando-se:

- Equivalência energética
- Preços de mercado
- Unidades de medida dos combustíveis comparados
- Potencial de redução de impactos ambientais em comparação com os combustíveis fósseis

O CG-IBS e a União estabelecerão, por **ato conjunto**, mecanismos para assegurar o diferencial competitivo.

A Poder Executivo Federal poderá reduzir as alíquotas específicas de CBS para o biodiesel (B100) produzido com matéria-prima adquirida da **agricultura familiar**.

BIOCOMBUSTÍVEIS

A LC 214/25 também define regra específica para garantir o **diferencial do etanol hidratado combustível** (EHC):

- Será, no mínimo, aquele existente entre a carga tributária direta e indireta de PIS, COFINS e ICMS sobre o EHC e a gasolina C, no período de **1.7.2023** a **30.6.2024**.
- A carga será calculada a partir das alíquotas vigentes em **1.7.2024**, ponderadas pelo volume de venda dos respectivos combustíveis em cada unidade da Federação e considerado o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) no período entre 1.7.2023 e 30.6.2024.
- O diferencial em **2027** (para CBS) e **2029** (para IBS) corresponderá à diferença de carga em termos percentuais e absolutos por unidade de medida, e será atualizado conforme critérios estabelecidos para a regra geral de IBS e CBS combustíveis.

O projeto de lei prevê que os benefícios para biocombustíveis serão garantidos por meio de ajustes nas alíquotas.

- A leitura do texto gera a impressão de que a **atuação regulamentar do Poder Executivo está limitada** à concessão de **ajustes nas alíquotas**, sendo vedada a concessão de outros benefícios
- Entretanto, a EC 132/23 não limitou os benefícios que poderiam ser utilizados para assegurar o diferencial competitivo
- Assim, é questionável a limitação do tratamento favorecido apenas à redução das alíquotas



INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO

Adicionalmente ao IBS e à CBS, será cobrado imposto seletivo sobre produção, extração, comercialização ou importação dos seguintes bens minerais:

- Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos
- Gás natural (liquefeito e em estado gasoso)

Ocorrerá o fato gerador na **extração do bem mineral**.



A base de cálculo será determinada pelo **valor de referência** do bem, conforme definido pelo Poder Executivo, com base em metodologia que considere, entre outros:

- **Cotações, índices ou preços vigentes na data do fato gerador**, em bolsas de mercadorias e futuros, agências de pesquisa ou agências governamentais

Na ausência do valor de referência, a base de cálculo não poderá ser inferior ao valor de mercado dos bens, isto é, o valor praticado em operações entre partes não relacionadas (*princípio do arm's length*).

Embora o texto preveja a incidência do IS sobre a **extração** de bens minerais, também condiciona a cobrança à utilização ou comercialização do bem, o que cria **inconsistências na interpretação** do fato gerador.

Impacto sobre cadeias produtivas

- A incidência do IS sobre bens minerais extraídos é prejudicial, considerando que compõem a cadeia produtiva de diversos produtos, inclusive aqueles contemplados com tratamento diferenciado pela EC 132/23
- A incidência na etapa inicial pode acarretar impactos econômicos negativos ao longo da cadeia produtiva, o que contraria o princípio da não cumulatividade e aumenta os custos de bens considerados estratégicos

Imunidade

A EC 132/2023 garante a imunidade tributária nas exportações.

- Entretanto, a LC 214/25 (*art. 414, III, b*) permite a tributação na etapa da extração, o que compromete a desoneração das exportações e potencialmente **viola a imunidade** prevista na Constituição

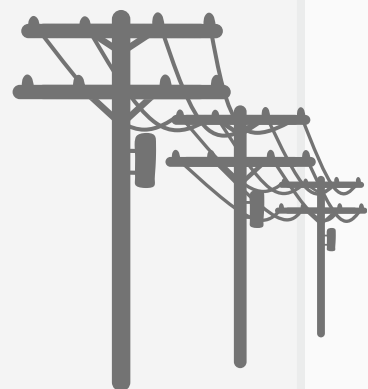
Essencialidade

Os combustíveis foram considerados como **bens essenciais** e indispensáveis pela LC 194/22.

- A incidência de IS sobre bens essenciais gera questionamento, considerando que a própria constituição excepciona bens com tributação diferenciada do campo do imposto (em razão de sua essencialidade/relevância social).

Operações com energia elétrica

É **vedada a incidência** do IS sobre energia elétrica (*art. 156-A, § 6º, II, EC 132/23*). Porém, não está claro se o combustível destinado às termoeletricas estaria contemplado pelo benefício ou se haveria oneração indireta da produção energética.



Conflito normativo

Ademais, há debate sobre a necessidade de incidência do imposto seletivo, considerando que a compensação pelos impactos relacionados com os combustíveis já estaria contemplada no âmbito da **CIDE-Combustíveis**.

Mariz de Oliveira e Siqueira Campos

ADVOCADOS



AUTORES:



Marcos Engel



Silvio Gazzaneo



Rodolfo Paiva