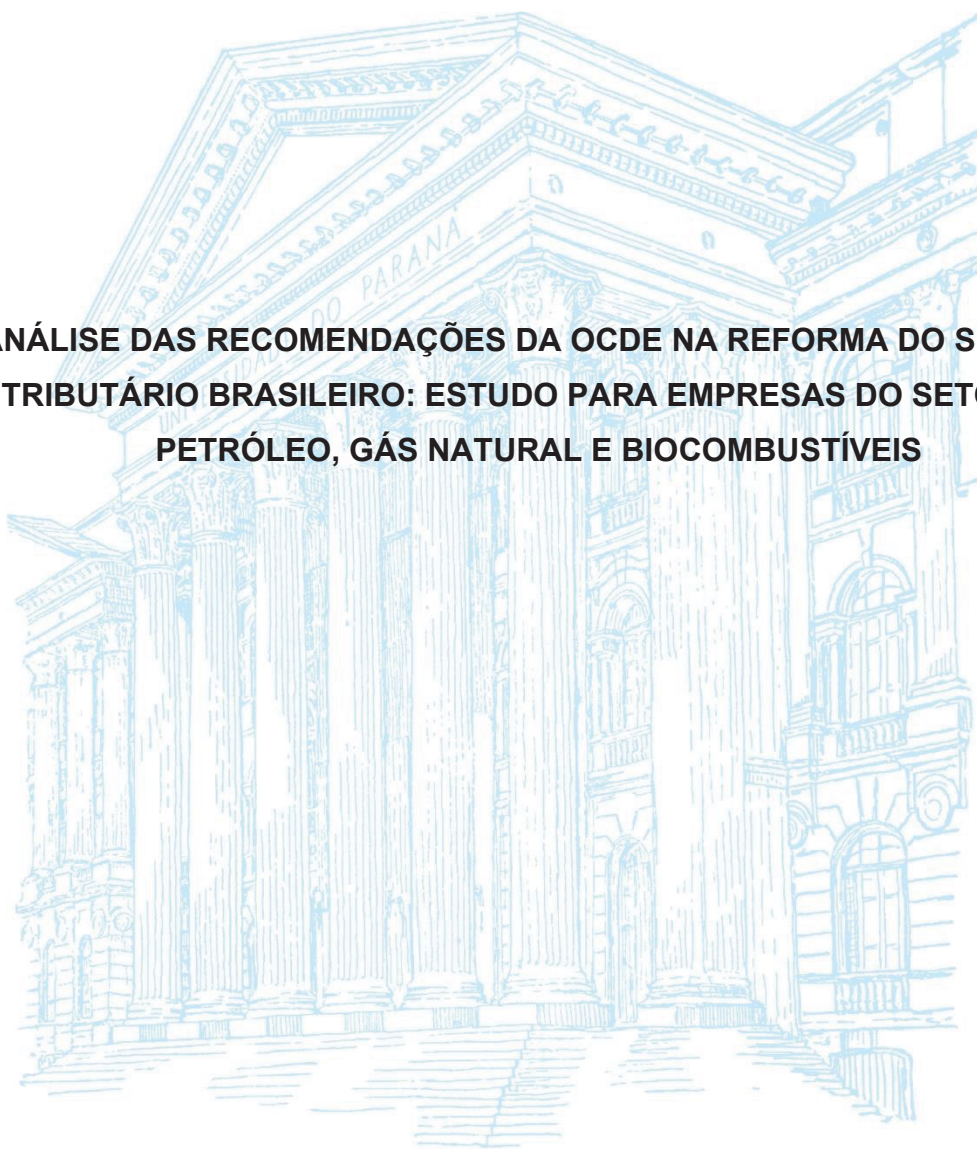


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ALEX MORAIS

**ANÁLISE DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE NA REFORMA DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ESTUDO PARA EMPRESAS DO SETOR DE
PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS**



CURITIBA

2024

ALEX MORAIS

**ANÁLISE DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE NA REFORMA DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ESTUDO PARA EMPRESAS DO SETOR DE
PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS**

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2024

RESUMO

A reforma tributária do Brasil, trazida inicialmente pela Emenda Constitucional nº 132/2023, passará por mais etapas, a exemplo da esperada aprovação do PLP nº 68/2024 para o tratamento tributário que será dado aos combustíveis e demais produtos derivados do petróleo. Portanto, vários temas devem ser discutidos no setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis, que é regido pelas diretrizes da Secretaria Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (SNPGB), regulamentado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e se vincula ao Ministério de Minas e Energia (MME), integrando a Administração Federal indireta do Brasil. Este trabalho expõe as recomendações dadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) para a reforma tributária no Brasil ao comparar índices dos países avançados da OCDE e de países latino-americanos aos índices brasileiros para validar se as premissas da reforma tributárias estão sendo observadas, tais como eficiência econômica e inclusão social. Também, são analisadas as recomendações da OCDE, se guardam razão com a realidade brasileira, considerando-se os reflexos ao setor de petróleo, gás natural e biocombustível, o aspecto econômico, social e sustentável, à medida que afeta os preços dos respectivos produtos até o consumidor final, a segurança pública, a saúde pública e a sustentabilidade do meio ambiente para as futuras gerações.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Petróleo. Gás Natural. Biocombustível.

ABSTRACT

Brazil's tax reform, initially brought about by Constitutional Amendment No. 132/2023, will go through more stages, such as the expected approval of PLP No. 68/2024 for the tax treatment that will be given to fuels and other petroleum-derived products. Therefore, several topics must be discussed in the oil, natural gas and biofuels sector, which is governed by the guidelines of the National Secretariat of Petroleum, Natural Gas and Biofuels (SNPGB), regulated by the National Agency of Petroleum, Natural Gas and Biofuels (ANP) and is linked to the Ministry of Mines and Energy (MME), integrating the indirect Federal Administration of Brazil. This work exposes the recommendations given by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), with data from the Institute for Applied Economic Research (IPEA) for tax reform in Brazil by comparing indices from advanced OECD countries and Latin American countries to Brazilian indices to validate whether the premises of the tax reform are being observed, such as economic efficiency and social inclusion. Also, the OECD recommendations are analyzed, if they are in line with the Brazilian reality, considering the consequences for the oil, natural gas and biofuel sector, the economic, social and sustainable aspect, as it affects the prices of the respective products until the final consumer, public safety, public health and environmental sustainability for future generations.

Keywords: Tax Reform. Oil. Natural gas. Biofuel

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 OBJETIVO GERAL	6
1.2 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	6
1.3 ASPECTOS GERAIS SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	7
1.4 CONTRIBUIÇÕES DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	7
1.5 METODOLOGIA.....	8
2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	9
2.1 DESCRIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS	9
2.2 RECOMENDAÇÕES DA OCDE NA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PARA O SETOR DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS	10
2.3 ANÁLISE CRÍTICA DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE	15
3 COSIDERAÇÕES FINAIS	23
REFERÊNCIAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, houve uma significativa alteração da Constituição Federal de 1988 relativamente ao sistema tributário brasileiro sobre o consumo. O PLP nº 68/2024 dispõe de mais mudanças, a exemplo de questões específicas para aos combustíveis e demais produtos derivados do petróleo. Contudo, vários temas devem ser discutidos no setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis.

Existem diretrizes da Secretaria Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (SNPGB), regulamentações da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e condições do Ministério de Minas e Energia (MME), integrando a Administração Federal indireta do Brasil. Ao dar esses passos, o Brasil reconhece que possui tratamento tributário complexo, oneroso e moroso para os contribuintes, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas.

Dessa forma, foi necessário ouvir órgãos nacionais e internacionais para buscar o aperfeiçoamento do ordenamento jurídico brasileiro com o foco em um sistema tributário melhor e que segue premissas econômicas, sociais, ambientais e humanas, seguindo-se, inclusive, diversas recomendações dadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Diversas discussões da reforma tributária no Brasil se deram a partir de índices econômicos de forma comparativa a outros países, tais como os países avançados da OCDE e países latino-americanos. Portanto, observando-se a complexidade operacional do setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis, adicionada à complexidade do ordenamento jurídico brasileiro para a tributação deste setor e as questões urgentes das empresas e da sociedade que são afetadas com os preços para acesso a bens e serviços essenciais, é que se faz necessária a discussão das variáveis deste tema.

Todas essas análises considerando os reflexos da reforma tributária no setor de petróleo, gás natural e biocombustível, sem deixar de considerar o aspecto econômico na perspectiva dos órgãos governamentais, empresas privadas e

pessoas físicas, no atendimento dos aspectos sociais, sustentáveis, de segurança e saúde pública e do meio ambiente.

1.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo do presente trabalho é realizar a análise das recomendações da OCDE na reforma do sistema tributário brasileiro especificamente para o setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis.

1.2 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

O presente estudo visa analisar o aspecto tributário sob o ponto de vista da reforma tributária brasileira sobre o setor de petróleo, gás natural e biocombustível que, segundo dados da Agência Nacional do Petróleo (ANP), afeta aproximadamente 137 mil empresas, em atividades desde a prospecção de petróleo e gás natural nas bacias sedimentares do Brasil até os procedimentos para garantir a qualidade dos combustíveis vendidos ao consumidor final, inclusive milhões de brasileiros que dependem dessas fontes energéticas.

Trata-se de setor relevante para a sociedade brasileira, que possui regulação, constante fiscalização do cumprimento das normas, de modo a que a carga tributária traz reflexos em cada etapa da cadeia de operações vinculadas ao referido setor. Os aspectos econômico, social e sustentável devem ser analisados sobre esse tema, à medida que afeta os preços dos respectivos produtos até o consumidor final, a segurança pública, a saúde pública e a sustentabilidade para as futuras gerações.

Além disso, há que se considerar os debates não incluídos na reforma tributária brasileira que foram apontadas em estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), tais como o agravamento da concentração de renda e riqueza, as vantagens de empresas multinacionais que promovem concorrência desleal com as demais empresas, entre outros aspectos de desigualdade econômica.

1.3 ASPECTOS GERAIS SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A reforma tributária brasileira possui por premissa atender a regulamentação as diretrizes definidas pelo Congresso Nacional na Emenda Constitucional nº 132/2023, assegurar as características que fazem da CBS e do IBS um IVA padrão internacional, tornar o sistema tributário mais simples, justo, eficiente e transparente e utilizar critérios técnicos e objetivos para delimitar as exceções à regra geral e a incidência do Imposto Seletivo.

Dessa forma, a alteração promovida na Constituição Federal do Brasil de 1988, a exemplo da unificação dos tributos sobre o consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) em apenas três, quais sejam, Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Imposto Seletivo (IS), de aspectos tributários gerais, teve de seguir tais diretrizes e premissas.

Houve, portanto, a necessidade de promover a reforma tributária em razão da complexidade das normas brasileiras sobre o tema, a carga tributária que é desproporcional e não razoável considerando a situação de cada setor da economia, a burocracia excessiva no cumprimento de obrigações acessórias decorrentes e a melhoria da seleção dos bens essenciais à sociedade.

Assim sendo, há que se considerar os impactos trazidos ao setor de combustíveis, tanto sob o ponto de vista das instituições governamentais, quanto das empresas e dos consumidores à luz da Emenda Constitucional nº 132/2023 e do PLP nº 68/2024.

1.4 CONTRIBUIÇÕES DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), constituída em 1961 com o escopo de estimular o desenvolvimento econômico e o comércio mundial, possui diversas recomendações para países subdesenvolvidos, a exemplo do Brasil, a partir do multilateralismo, com democracia e economia de mercado (DINTE, 2022).

Dessa forma, valendo-se dos estudos da OCDE, que cataloga e publica como funciona o sistema tributário dos países que disponibilizam tais informações,

verifica-se uma tendência global para que cada país possua um sistema tributário mais inclusivo e progressivo(DINTE, 2022).

Sabe-se, conforme o subitem anterior, que a reforma tributária no Brasil é abrangente e com uma estrutura bem idealizada. Porém, a prioridade da reforma tributária é incentivar o investimento e o desenvolvimento econômico com medidas que enfatizam a eficiência, simplificação e harmonia do sistema tributário(DINTE, 2022).

Portanto, haveria que ter uma agenda nacional para discutir a reforma tributária brasileira sob o ponto de vista do agravamento da concentração de renda e riqueza, as vantagens de empresas multinacionais que promovem concorrência desleal com as demais empresas, entre outros aspectos de desigualdade econômica.

De acordo com a Nota Técnica Dinte nº 54/2022 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que descreve os sistemas tributários dos países de economias avançadas da OCDE e analisa as recomendações da entidade em política tributária com vistas aos debates de reforma tributária no Brasil, tem-se que é necessário adicionar as premissas de reforma tributária eficiente economicamente e inclusiva socialmente.

Inclusive, essa nota técnica permite analisar a carga tributária sobre as rendas das pessoas jurídicas, as contribuições sociais e os impostos sobre o consumo, demonstrando-se ao final as propostas e considerações finais sobre a arrecadação tributária, o que permite analisar os reflexos para o setor de combustíveis.

1.5 METODOLOGIA

Trata-se de método exploratório, com tema pouco debatido em meio acadêmico, utilizando-se da hermenêutica jurídica (FERRAZ JR, 2010), considerando o contexto histórico e social na interpretação das normas vigentes e dos projetos de legislação ainda pendentes de aprovação no Congresso Nacional.

A partir deste método, utiliza-se de técnica descritiva e documental para apontar a comparação entre o sistema tributário brasileiro e demais países estratégicos, com detalhamento dos fenômenos em estudo, a partir de pesquisa com

material composto por livros, artigos científicos e normas vigentes e pendentes de aprovação.

2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

2.1 DESCRIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS

O setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis é regido pelas diretrizes da Secretaria Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (SNPGB), a que são relativas à exploração e produção desses produtos, promoção de estudos geográficos, coordenação de estudos de planejamento, monitoramento e avaliação em conjunto das agências reguladoras e demais instituições competentes sobre as condições e evolução dos abastecimentos, satisfação de consumidores, propositura de medidas para minimizar risco de desabastecimento, coordenação de programas de incentivos para atração de investimentos e negócios, facilitação de interações com órgãos do meio ambiente, propositura de diretrizes a serem observadas pelas agências reguladoras, coordenação de processo de outorga e autorização do setor a assistência técnica ao CNPE, (SNPGB, 2024).

Além disso, a SNPGB possui políticas setoriais para a preservação e o interesse nacional, promoção da livre concorrência, desenvolvimento, ampliação do mercado de trabalho, conservação de energia e valorização dos recursos energéticos, proteção do meio ambiente e interesses do consumidor, garantia do fornecimento de derivados de petróleo, incremento da utilização do gás natural, aumento da participação dos biocombustíveis na matriz energética nacional em bases econômicas, sociais e ambientais, e atração de investimentos na produção de energia (SNPGB, 2024). A regulamentação desse setor se dá pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), que tem por finalidade a de promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, conforme a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), regulamentada pelo Decreto nº 2.455/1998 (ANP, 2024).

A ANP se vincula ao Ministério de Minas e Energia (MME) e integra a Administração Federal indireta, com regime autárquico especial, que regula a indústria do petróleo e seus derivados, gás natural e biocombustíveis, com atuação nos segmentos de exploração e produção, distribuição de royalties e participações especiais, refino, processamento, transporte, armazenamento, revenda, monitoramento da qualidade e levantamento de preços (ANP, 2024)

Dessa forma, é analisada a ANP no contexto de regime misto de regulação deste setor, de modo que, independentemente do tipo de contrato, esta agência é a responsável por autorizar, monitorar, fiscalizar e medir a produção em qualquer área do território brasileiro onde sejam realizadas atividades de prospecção ou extração de petróleo e gás natural. Em qualquer um dos regimes, as empresas contratadas pagam royalties (ANP, 2022).

Portanto, a carga tributária definida na reforma tributária que trará reflexos em cada etapa da cadeia de operações vinculadas ao setor de petróleo, gás natural e biocombustível, é uma questão a ser tratada sob o aspecto econômico, social e sustentável, à medida que afeta os preços dos respectivos produtos até o consumidor final, inclusive a segurança pública, a saúde pública e a sustentabilidade para as futuras gerações.

2.2 RECOMENDAÇÕES DA OCDE NA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PARA O SETOR DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS

De maneira geral, as recomendações da OCDE se dão a partir de indicadores de contribuições sociais, que afetam o estudo do setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis por serem custos para as respectivas empresas, tais como a contribuição previdenciária do trabalhador formal, em que o sistema de alíquotas do Brasil não apresenta muita diferença da maioria dos países da OCDE, com destaque apenas para o valor do teto previdenciário brasileiro ser equivalente a 30% da média da OCDE (em dólares internacionais, o que demonstra que o Brasil poderia elevar o teto previdenciário para cerca de R\$ 20.000,00 em 2021 (DINTE, 2022). Quanto à contribuição previdenciária do empregador, com base em dados do mesmo período, tem-se que as alíquotas regressivas em fundos de previdência reduzem a desigualdade, haja vista que os altos salários obtêm contrapartidas

menores aos fundos de previdência em comparação aos baixos salários, de modo a se destacar que o uso de alíquotas regressivas poderia ser utilizado nos fundos de previdência para altos salários do funcionalismo público, a exemplo de proventos maiores terem alíquota efetiva de 8,5% e provento menores uma alíquota efetiva de 15% 2021 (DINTE, 2022).

Sob o aspecto das contribuições sociais, também há que se verificar a carga tributária sobre os salários com dados de 2020 (IBGE 2021), em que o nível de tributação é de 24,7% no Brasil, enquanto que na média da OCDE há 26,3%, considerando-se as proporções salariais, o que poderia ser considerado como uma carga tributária razoável, não fosse o fato de haver carga tributária mais baixa para altas rendas devido a pouca progressividade do imposto de renda (DINTE, 2022) .

Ainda de forma geral, há impactos trazidos pelos tributos sobre o consumo, para os quais a Nota Técnica Dinte n° 54/2022 separa entre Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) e impostos específicos sobre o consumo de certos bens, com finalidade fiscal e extrafiscal (*Excise Taxes*).

Quanto ao IVA, há que se ressaltar que a OCDE defende a extinção de sistema com múltiplos tributos sobre o consumo, principalmente se houverem diferentes alíquotas e cumulatividade dos tributos, haja vista que a implementação de alíquota única aumenta a base tributária e a arrecadação, visto que diminui custos administrativos e não distorce decisões econômicas (DINTE, 2022). Estudos da OCDE & KIPF (2014) e Thomas (2020) demonstram que o IVA tende a ser regressivo em relação a renda das famílias, mas proporcional em relação a despesa familiar, considerando que as famílias menos favorecidas economicamente conseguem poupar menos. Portanto, a redução do IVA beneficiaria de forma mais expressiva as famílias mais ricas, com uma leve melhoria para as famílias menos favorecidas economicamente. Portanto, políticas de *vouchers* de consumo para famílias menos favorecidas economicamente deveriam ser mais utilizadas (DINTE, 2022).

No Brasil, foi identificada a tributação sobre o consumo entre 8,7% e 22%, que resulta de alíquota de 3,65% de PIS/COFINS, somada à alíquota média padrão do ICMS de 18% para operações internas e alíquotas de 12% para operações interestaduais destinadas à Sul e Sudeste e 7% para operações interestaduais destinadas às demais unidades federadas, à alíquota de 5% de ISS para serviços, sem inclusão do IPI (DINTE, 2022).

Essa tributação sobre o consumo permitiu à OCDE propor ao Brasil agregar ICMS, ISS, PIS e COFINS em um IVA nacional unificado e baseado no destino para bens e serviço a alíquota de 20%, inclusive com legislação e administração tributária unificada, com arrecadação compartilhada entre União, Estados e Municípios, inclusive transformar o IPI em um *Excise Tax* de bens, tal como para os combustíveis (DINTE, 2022).

Além disso, há que se considerar que no Brasil o consumo maior de serviços se dá pela parcela mais favorecida economicamente da população que se sujeita à alíquota de até 5% do ISS e que o consumo maior de produtos industrializados se dá pela parcela menos favorecida que se sujeita às alíquotas maiores do ICMS de até 18%, o que direciona a que a unificação do IVA deve ser progressiva para equilíbrio dessas cargas tributárias e que haverá redução do custo administrativo e de *compliance* para governos e empresas (DINTE, 2022).

Quanto ao *Excise Taxes*, que se referem aos impostos específicos sobre o consumo, tem-se que os mesmos devem incidir apenas sobre o consumo de bens que geram externalidades negativas à sociedade, como custo com saúde, a exemplo do cigarro e da bebida alcoólica, e poluição (DINTE, 2022).

Essa tributação, que inspirou o Imposto Seletivo no Brasil, acaba por incentivar o investimento de outros setores, tal como fontes alternativas de energia renovável. Portanto, a OCDE faz levantamento periódico sobre a proporção de tributos (IVA + *Excise Taxes*) no preço final da gasolina, óleo diesel e cigarro (DINTE, 2022), conforme tabela 9 para o ano de 2018 a seguir (OECD, 2020b):

TABELA 9

Tributos (*excise tax* mais IVA) do preço final ao consumidor (2019)
(Em %)

	Gasolina	Diesel	Cigarro
Austrália	35,9	37,5	58,9
Bélgica	58,1	56,8	77,5
Canadá	32,0	27,0	66,2
França	62,5	58,9	80,3
Alemanha	61,3	52,3	70,4
Itália	64,3	59,8	75,9
Japão	47,0	34,0	63,1
Coreia do Sul	50,8	48,5	73,9
Holanda	64,9	53,8	72,2
Portugal	61,8	54,3	73,6
Espanha	53,8	48,5	78,3
Suécia	61,8	49,7	68,5
Reino Unido	63,1	60,7	80,5
Estados Unidos	18,6	20,1	43,0
Chile	48,9	28,1	89,1
Colômbia	22,0	14,4	-
México	13,8	13,8	67,6
Brasil	36,8 ⁽¹⁾	21,0 ⁽¹⁾	71,0 ⁽²⁾
Média da OCDE-14	52,6	47,3	70,2
Média da América Latina-4	30,4	19,3	75,9

Conforme a tabela acima, observa-se que a média dos tributos no preço final da gasolina e do diesel foi quase duas vezes superior nos 14 países de economias avançadas da OCDE em comparação aos quatro países latino-americanos selecionados, incluindo o Brasil (DINTE, 2022).

Por esse motivo, a OCDE recomendou que o Brasil não deve reduzir a carga tributária sobre os combustíveis para reduzir o preço final ao consumidor, justificando que a carga tributária já está em nível menor que ao da OCDE, o que impactaria as finanças públicas de forma negativa (DINTE, 2022).

Além disso, a OCDE indicou que deve ser realizada a tributação sobre combustíveis na forma de valor fixo por litro em conjunto à tributação do IVA, para que as mudanças do preço do petróleo não aumentem o impacto nos preços e na arrecadação, pelo fato de ser um sistema que seria imune a flutuações dos preços e

às instabilidades da arrecadação e que amortece a variação dos preços ao consumidor (DINTE, 2022).

Por fim, a OCDE realizou considerações sobre indicadores de quatro categorias, com as nomenclaturas de imposto de renda, contribuição social, imposto sobre a propriedade e sobre bens e serviços que compara 17 países de economias avançadas da OCDE e cinco países latino-americanos, dentre as quais transcreve-se abaixo as principais (DINTE, 2022):

- A carga tributária média dos 17 países de economias avançadas da OCDE (35%) foi superior aos cinco países latino-americanos (24%), mas similar a carga tributária brasileira (33%), o que denota preocupação com a composição da carga tributária do Brasil e não com o seu valor em si.

(...)

- O imposto de renda da pessoa jurídica teve nível similar entre países de economia avançada e os latino-americanos (ao redor de 3,5%). Isso mostra uma tendência de equalização (e diminuição) da tributação do lucro das multinacionais devido a concorrência entre países. Como discutido, um Comitê Inclusivo de 134 países organizados pela OCDE/G20 aprovou uma proposta de tributação mínima do lucro de forma a minimizar esse problema.

- A média de todas as contribuições sociais (dos trabalhadores formais, autônomos e a contribuição patronal) nos países avançados da OCDE foi muito superior à média latinoamericana. No caso brasileiro, embora a arrecadação seja maior que a dos nossos vizinhos, ela ainda se encontra abaixo da OCDE. Para seguir a tendência da OCDE, no caso dos fundos de pensão, pode-se propor um esquema de contribuição patronal regressiva (quanto maior o salário, menor a contribuição obrigatória do empregador). A legislação também deve estar atenta a mecanismos de evasão fiscal com a contratação de MEIS como mão de obra, além de se repensar o sistema SIMPLES, cujos percentuais equivalentes a contribuição patronal no faturamento na maioria das vezes gera uma tributação efetiva significativamente que a contribuição padrão de 20% sobre a folha de salários.

(...)

- A arrecadação dos impostos sobre o consumo foi aproximadamente 50 por cento superior no Brasil (14,8% do PIB) que a média dos países de economias avançadas da OCDE (9,7% do PIB). É necessário a recomposição da carga tributária brasileira com ênfase na tributação sobre renda e propriedade e redução da tributação sobre bens e serviços. Para seguir a tendência da OCDE, os vários impostos brasileiros

incidentes sobre a produção (ICMS, IPI, PIS/COFINS, ISS) deveriam ser unificados em um único IVA nacional baseado no destino (com repartição da arrecadação entre União, Estados e Municípios), mediante aplicação de uma alíquota padrão (ao redor de 18-20%) e apenas duas alíquotas reduzidas para certos bens, como alimentos.

- No Brasil, a CIDE é o principal tributo específico sobre o consumo, no caso sobre combustíveis. No entanto, os outros dois impostos regulares sobre o consumo (ICMS, IPI) possuem alíquotas majoradas para bens específicos (fumo, álcool, combustíveis, automóveis, etc), funcionando, na prática, como Excises Taxes. No caso do ICMS sobre combustíveis, a alíquota é ad valorem, ou seja, em caso de aumento/redução do preço do petróleo, o imposto aumenta/diminui na mesma proporção. O ideal para manter estável a arrecadação e não impactar significativamente o preço ao consumidor é a cobrança de um valor fixo por litro de combustível, nos mesmos moldes da CIDE. Deve-se portanto extinguir a complexa legislação do IPI e criar um imposto específico sobre o consumo de certos bens (*Excise Tax*) que gerem externalidades negativas.

A partir das considerações acima, a Nota Técnica Dinte nº 54/2022 indica que os indicadores e instrumentos de política tributária da OCDE indicam manter a carga tributária do Brasil no patamar atual, mas alterar para uma composição para uma reforma tributária inclusiva, com tributação de indivíduos de altas rendas, fortalecendo tributação do patrimônio, das heranças e das grandes fortunas e reduzindo a tributação excessiva sobre o consumo e sobre veículos.

2.3 ANÁLISE CRÍTICA DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE

As recomendações da OCDE por indicadores genéricos são razoáveis, tais como a contribuição previdenciária do trabalhador formal, em que o sistema de alíquotas do Brasil não apresenta muita diferença da maioria dos países da OCDE, com destaque apenas para o valor do teto previdenciário brasileiro ser equivalente a 30% da média da OCDE (em dólares internacionais), o que demonstra que o Brasil poderia elevar o teto previdenciário para cerca de R\$ 20.000,00 em 2021, inclusive quanto à necessidade de aumentar a progressividade do imposto de renda relativa à carga tributária sobre os salários.

Quanto à tributação sobre o consumo, a OCDE defende a extinção de sistema com múltiplos tributos, o que parece ter sido atendido pela reforma tributária brasileira, relativamente à Emenda Constitucional nº 132/2023 sob o aspecto formal.

Além disso, o aumento da tributação sobre os serviços também atende às recomendações da OCDE, inclusive a unificação da alíquota e tributação baseada no destino para bens e serviços.

A reforma tributária brasileira também observou a recomendação quanto ao Imposto Seletivo (*Excise Taxes*), que devem incidir apenas sobre o consumo de bens que geram externalidades negativas à sociedade, como custo com saúde, a exemplo do cigarro e da bebida alcoólica, e poluição, a exemplo do combustível fóssil.

É adequada a recomendação da OCDE quanto ao imposto de renda das pessoas jurídicas, a exemplo da recomendação de criação de políticas de não favorecimento das empresas multinacionais. Não há maiores recomendações em razão de haver uma similaridade na carga tributária entre os países de economia avançada da OCDE e os latino-americanos.

Quanto às contribuições sociais dos trabalhadores formais, autônomos e patronais, a tributação brasileira é maior que dos países vizinhos, mas menor que dos países de economia avançada da OCDE, o que canaliza na adequada recomendação de propor um sistema de contribuição patronal regressiva, sem deixar de observar a evasão fiscal com terceirizações de colaboradores e a carga tributária patronal de empresas optante pelo Simples Nacional.

Outra recomendação da OCDE, tida como adequada, é a necessidade de recomposição da carga tributária sobre o consumo e sobre a renda e propriedade, tendo em vista que a exagerada arrecadação dos tributos sobre o consumo no Brasil, sem que tal recomposição desconsidere alíquotas reduzidas existentes para alguns bens, tais como os alimentos. Portanto, as políticas tributárias recomendadas pela OCDE indicam para uma composição inclusiva, com tributação de indivíduos de altas rendas, fortalecendo tributação do patrimônio, das heranças e das grandes fortunas e reduzindo a tributação excessiva sobre o consumo e sobre veículos.

Contudo, é questionável, sob o ponto de vista da realidade latino-americana, a recomendação da OCDE para o setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis, quanto a manter a mesma carga.

Por mais que a média da tributação da gasolina seja de 52,6% para os países da OCDE e 36,8% para o Brasil, a média dos países latino-americanos é de 30,4%, que é abaixo da média brasileira.

O mesmo ocorre com a tributação do diesel, que é de 47,3% para os países da OCDE e 21% para o Brasil, que ainda é superior à média dos países latino-americanos de 19,3%.

Portanto, deve ser levado em consideração a região em que o Brasil se encontra e o fato de ser um país que é extrativista e possui qualidade no petróleo extraído, o que permite que a tributação seja diminuída em proporções próximas da média latino-americana.

O regime específico de IBS e CBS para este setor está previsto no PLP nº 68/2024, artigos 167 a 175.

Essas disposições já aprovadas na Câmara dos Deputados seguirá o trâmite de aprovação no Congresso Nacional.

Há previsões na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, § 3º e artigo 156-A, § 6º, quanto à limitação de incidência dos tributos II, IE, ICMS, IBS e IS, regime específico por Lei Complementar, incidência única na cadeia por meio de regime monofásico, alíquotas uniformes em todo o território nacional, vedação ao crédito em aquisições destinadas a uso ou consumo pessoal, distribuição, comercialização, revenda e de não contribuintes do IBS/CBS.

Quanto a esses critérios, é temerária a disposição quanto ao crédito, pois, em que pese seja assegurado o direito à apropriação e utilização de créditos pelo exportador de combustíveis e demais aquisições não vinculadas às vedações acima realizadas por contribuintes do IBS/CBS, conforme previsão do art. 175, §§ 1º e 2º, do PLP nº 68/2024, a aplicação prática desses créditos, historicamente, pode sofrer mais restrições, tal como ocorreu com a promessa de creditamento amplo de PIS e COFINS que nunca de fato ocorreu.

Uma disposição importante é que o crédito é permitido ainda que não tenha incidência dos tributos na operação de venda, com base no valor recolhido e constante no documento fiscal emitido na primeira etapa da cadeia, conforme previsão do artigo 28, § 6º, do PLP nº 68/2024.

Contudo, tais regras de crédito ainda estão distantes da recomendação da OCDE que dispõe de creditamento amplo e com regra simples de crédito na entrada e débito na saída.

Os produtos que abrangem este setor estão contidos no artigo 167 do PLP nº 68/2024, quais sejam: I - gasolina; II - etanol anidro combustível (EAC); III - óleo diesel; IV - biodiesel (B100); V - gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o gás liquefeito derivado de gás natural (GLGN); VI - etanol hidratado combustível (EHC); VII - querosene de aviação; VIII - óleo combustível; IX - gás natural processado; X - biometano; XI - gás natural veicular (GNV); e XII - outros combustíveis definidos e autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), relacionados na legislação.

Sobre eles foi aplicada a incidência monofásica que está em linha com a recomendação da OCDE, ainda que se trate de produto importado do exterior e independente da finalidade do destinatário, o que faz com que o IBS e CBS sejam devidos no início da cadeia em território nacional por responsabilidade do produtor, cooperativa refinaria, formulador ou importador, conforme prevê o art. 171 do PLP nº 68/2024.

Contudo, há previsão de responsabilidade solidária aos participantes da cadeia em fases subsequentes que comprovadamente concorrerem com o contribuinte para o não pagamento, inclusive adquirentes de biodiesel (B100) diretamente do produtor, conforme disposição do artigo 172 do PLP nº 68/2024, a qual se trata de uma disposição específica que não está em linha com alguma recomendação da OCDE sobre este quesito.

Quanto à base de cálculo e alíquotas, o PLP nº 68/2024, artigo 168, está em linha com a recomendação da OCDE, com o foco de manter estável a arrecadação e não impactar o preço ao consumidor de forma desproporcional, sobre definir a base de cálculo correspondente à quantidade do combustível objeto da operação e a alíquota de acordo com a unidade de medida específica a cada combustível, a exemplo do litro e do metro cúbico, semelhante à tributação da CIDE, prevista na Lei nº 10.336/2001, e do ICMS, de que trata a Lei Complementar nº 192/2022.

O que não está em linha com a recomendação da OCDE nesses quesitos é que o reajuste das alíquotas se dará no ano anterior à vigência, observando-se a noventena em caso de aumento, conforme o artigo 169, II, do PLP nº 68/2024 e que, conforme o § 8º do mesmo artigo, o cálculo do IBS será feito pelo Comitê Gestor e o cálculo do CBS será feito pela Receita Federal do Brasil e homologados pelo Tribunal de Conta da União em até 30 dias.

Quanto à periodicidade do reajuste da alíquota não há incoerência, tendo em vista a necessidade de controle do efeito econômico que a tributação deste setor traz à economia e sociedade brasileira.

Porém, quanto ao cálculo do IBS ser realizado pelo Comitê Gestor há ressalvas, tendo em vista que será um órgão com um poder desproporcional de regulação, que precisa ser acompanhado e fiscalizado pelos representantes de cada classe econômica do país, o que não está regulamentado como será até o momento.

Ademais, há a previsão de distribuição da arrecadação às unidades federadas e aos municípios, o que está descrito no artigo 169, § 10, do PLP nº 68/2024, que será proporcional à alíquota de referência, sem mais critérios objetivos.

Além disso, há previsão de regime fiscal diferenciado para biocombustíveis e para hidrogênio de baixa emissão de carbono, com garantia de tributação inferior aos combustíveis fósseis, conforme previsão do art. 170 do PLP nº 68/2024, que está em linha com a Constituição Federal de 1988, art. 225, VIII, com texto trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e é tratado como um avanço positivo sob o ponto de vista da sustentabilidade e do direito ambiental.

Um ponto que está em desacordo com as recomendações da OCDE é a complexidade no tratamento do diferencial de alíquota específico estabelecido para o etanol hidratado combustível (EHC), que trata de desconto do percentual de diferença entre a alíquota própria e a da gasolina C no período de julho de 2023 a junho de 2024, devidamente atualizado, conforme previsão do artigo 171, §§ 3º ao 5º, do PLP nº 68/2024, e o deslocamento da carga de IBS/CBS de operações com B1001 e EAC à cadeia da gasolina A, na proporção destinada à mistura, cuja responsabilidade de retenção e recolhimento é da refinaria, CPQ, produtor ou importador, conforme previsão dos artigos 173 e 174 do PLP nº 68/2024.

Portanto, essa complexidade não possibilita avanços em diminuição do custo com horas de *compliance* das empresas envolvidas, tendo em vista que, em caso de aquisição de EAC destinado à mistura que tenha finalidade diversa desta, o adquirente fica obrigado ao recolhimento de IBS/CBS incidentes na operação, de modo a que a distribuidora que realizar a mistura ressarcirá/recolherá a diferença de IBS/CBS no caso de utilização inferior/superior de EAC do que o percentual obrigatório que serviu como base para a incidência dos tributos, sem que haja, até o

momento, uma disposição específica no texto do PLP nº 68/2024 a respeito de retenção para B100, embora ele seja mencionado no título da Seção.

Quanto ao imposto seletivo, tratado nas recomendações da OCDE como *Excise Tax*, há algumas considerações quanto à reforma tributária tratada pelo PLP nº 68/2024.

No momento, o ICMS e o IPI possuem alíquotas majoradas para bens específicos, tais como fumo, álcool, combustíveis, entre outros, funcionando como *Excises Taxes*.

O ICMS será extinto para que haja apenas o IBS em substituição. Porém, o IPI não será completamente extinto, o que não atende à recomendação da OCDE que indica sobre a necessidade desta extinção para apenas existir *Excise Tax* em substituição.

O artigo 153, VIII, da Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à União instituir, por meio de Lei Complementar, imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme texto trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Neste sentido, o artigo 419, § 2º, do PLP nº 68/2024. prevê alíquota de 0,25% sobre a extração de bens minerais, sem especificação objetiva sobre o rol de produtos que se referem a esses bens.

Além disso, com a publicação da Lei Complementar nº 194/2022, teve-se a alteração do Código Tributário Nacional, de que trata a Lei nº 5.172/1966, com alteração do artigos 18-A e 32-A, § 1º, dispondo que os combustíveis, tais como a gasolina, etanol anidro, diesel, biodiesel e GLP estão entre os bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Portanto, a recomendação da OCDE se refere ao *Excise Tax* para bens que não são essenciais, o que está em linha ao Código Tributário Nacional após a alteração trazida pela Lei Complementar nº 194/2022, pelo o que não se poderia ser cobrado Imposto Seletivo sobre esses produtos, o que foi observado pelas unidades federadas ao diminuir as alíquotas do ICMS sobre combustíveis nas legislações estaduais.

Em regra, o Imposto Seletivo deve ser utilizado para desincentivar o consumo do bem ou serviço, o que também torna incoerente a tributação deste imposto sobre a extração e a produção do petróleo, tendo em vista que este insumo é utilizado em diversas indústrias de energia (óleo combustível de termelétricas),

combustíveis (gasolina, diesel, óleo combustível e gás liquefeito de petróleo – GLP) para o transporte e aquecimento, petroquímicas de plásticos (polipropileno, PCV e PET), produtos químicos (tintas, resinas e adesivos), fertilizantes e pesticidas (uso na agricultura), cosméticos e higiene (cremes, loções, sabonetes, shampoos), borracha (pneus e vedantes), fibras sintéticas (poliéster e náilon), farmacêutica (construção na síntese de medicamentos), embalagens plásticas (garrafas, isopor e isolantes), tintas e vernizes (resinas sintéticas e solventes), óleo lubrificante (graxas e óleos para lubrificação de máquinas e motores), construção civil (asfalto) e alimentícia (adesivos e embalagens).

Nesse sentido, o Gás Natural (GN), de NCM n°s 2711.11.00 e 2711.21.00, líquido ou gasoso, deveria ser tratado como um insumo do Anexo X do PLP n° 68/2024 que prevê redução de 60% das alíquotas do IBS e CBS para insumos agropecuários e agrícolas, contudo está elencado nos artigos 406, VI, 407 e 419, § 2°, do mesmo diploma legal, como um bem mineral sujeito ao Imposto Seletivo.

Trata-se de um combustível utilizado na descarbonização da matriz energética, sendo o mais limpo dos fósseis, por resultar em emissões de gás carbônico (CO²) menores que GLP, Óleo Diesel e Carvão, sem liberar óxidos de enxofre (SOx) e óxidos de nitrogênio (NOx), o que possibilita políticas para troca de diesel por GN para ônibus públicos e para uso de termoeletricas, que são essenciais para não faltar energia elétrica para a população, considerando o GN ser renovável de forma intermitente.

Ainda que os artigos 420 e 434 do PLP n° 68/2024 preveja que é possível o crédito sobre operações com Gás Natural destinado como insumo na produção industrial, tem-se que seria razoável essa consideração também para comercial, agrícola, insumo para térmicas e cogeração de energia elétrica, e a tributação pelo IBS e não pelo Imposto Seletivo.

Há um erro no texto no artigo 420, § 4° e 5°, pois não tratam de Gás Natural, ao ponto que o caput do mesmo artigo dispõe sobre este produto.

Ademais, não pode ser ignorado o fato de que é exagerada a complexidade operacional de implementar a Lei Complementar n° 192/2022, o que gera judicialização, de modo a que o Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos dos Combustíveis (SCANC), de que trata o Ato COTEPE/ICMS n° 40/2018, precisa ser aperfeiçoado para incluir os novos combustíveis trazidos pela reforma tributária.

Isso resultará em dois sistemas de tributação de combustíveis, gasolina, etanol anidro combustível (EAC), óleo diesel, biodiesel (B100) e gás liquefeito de petróleo (GLP e GLGN), que são contemplados apenas pela Lei Complementar nº 192/2022, e o etanol hidratado combustível (EHC), gás natural processado, biometano, gás natural veicular (GNV), outros combustíveis definidos e autorizados pela ANP, os inseridos pelo artigo 167, VI, IX, X, XI e XII, do PLP nº 68/2024, em que uns combustíveis ficarão sujeitos à tributação normal e outros sujeitos à tributação monofásica com alíquota unificada no Brasil e fixada na unidade de medida do combustível.

Quanto ao Gás Natural, há uma necessidade de uniformizar a expressão trazida pela tributação do IBS e CBS no artigo 167, IX, do PLP nº 68/2024, que trata de “gás natural processado”, enquanto que na tributação do Imposto Seletivo, sem alguma razão específica, é utilizada a expressão “gás natural”

Portanto, não é coerente a tributação do Imposto Seletivo desses bens que são utilizados mundialmente para descarbonização transitória da matriz energética.

Há previsão, inclusive, sobre a exportação, conforme previsão do artigo 153, § 6º, VII, da Constituição Federal de 1988, com texto trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Contudo, há previsão de alíquota zero para aquisição de gás natural que for utilizado em processo industrial, conforme prevê o artigo 420 do PLP nº 68/2024.

Por fim, também há que se considerar que o Imposto Seletivo (*Excise Tax*) comporá a base de cálculo do ICMS enquanto este não for extinto, e futuramente do IBS e CBS, conforme prevê o artigo 153, § 6º, IV, da Constituição Federal de 1988, o que direciona discussões de inconstitucionalidade sobre as disposições do Imposto Seletivo.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com as disposições acima, são possíveis as seguintes conclusões sobre as recomendações da OCDE e a reforma tributária brasileira:

Para análise das recomendações da OCDE na reforma do sistema tributário brasileiro, em estudo para empresas do setor de petróleo, gás natural e biocombustíveis se faz necessária a investigação das normas correlatas, tais como da Emenda Constitucional nº 132/2023, PLP nº 68/2024, diretrizes da Secretaria Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (SNPGB), regulamentações da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e condições do Ministério de Minas e Energia (MME).

Ao dar esses passos, o Brasil reconhece que possui tratamento tributário complexo, oneroso e moroso para os contribuintes, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, com análises que inclui órgãos nacionais e internacionais para buscar o aperfeiçoamento do ordenamento jurídico brasileiro com o foco em um sistema tributário melhor e que segue premissas econômicas, sociais, ambientais e humanas, seguindo-se, inclusive, diversas recomendações dadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A reforma brasileira seguiu muitas recomendações da OCDE, na busca de simplificação do sistema tributário brasileiro sobre o consumo de bens e serviços e com a tentativa de extinção de tributos para um sistema mais unificado.

É útil a comparação dos índices econômico do Brasil aos países avançados da OCDE e países vizinhos latino-americanos para a reforma tributária brasileira.

A recomendações da OCDE por indicadores genéricos, tais como a contribuições previdenciária do trabalhador formal, de que o Brasil pode elevar o teto previdenciário são razoáveis, porém ainda não estão previstas na reforma tributária brasileira.

O aumento da tributação sobre os serviços atende às recomendações da OCDE, tendo em vista que serviços são contratados por pessoas economicamente mais favorecidas, em detrimento da compra de mercadorias, inclusive foram atendidos os quesitos da unificação da alíquota e da tributação baseada no destino para bens e serviços.

As recomendações quanto ao imposto de renda e contribuições sociais são adequadas, porém ainda não foram operacionalizadas no Brasil, o que será um desafio considerando inclusive as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional. A recomendação da OCDE quanto à tributação sobre a renda, propriedade e heranças é tida como adequada, pois aliviaria o exagero da tributação sobre o consumo, mas ainda não foi objeto de projeto de norma para a reforma tributária brasileira.

A vedação do crédito na aquisição destinada ao uso ou consumo pessoal é adequada, porém para o setor de combustíveis há outras vedações para distribuição, comercialização, revenda e operações de não contribuintes do IBS/CBS que precisam ser melhor definidas, tendo em vista que há a promessa de créditos amplos, mas aos poucos tais créditos vão sendo restringidos, como o que ocorreu com os créditos de PIS e COFINS.

A incidência monofásica do IBS e CBS estão em linha com as recomendações da OCDE e são adequadas para o Brasil, porém há previsão de responsabilidade solidária aos participantes da cadeia em fases subsequentes que comprovadamente concorrerem com o contribuinte para o não pagamento, inclusive adquirentes de biodiesel (B100) diretamente do produtor, conforme disposição do artigo 172 do PLP nº 68/2024, cuja responsabilização não está em linha com as recomendações da OCDE sobre este quesito, haja vista que será necessário sistema específico, uma vez que não são tratados pelo sistema de *split-payment*.

Quanto à base de cálculo e alíquotas, o PLP nº 68/2024, artigo 168, está em linha com a recomendação da OCDE, com o foco de manter estável a arrecadação e não impactar o preço ao consumidor de forma desproporcional, sobre definir a base de cálculo correspondente à quantidade do combustível objeto da operação e a alíquota de acordo com a unidade de medida específica a cada combustível, a exemplo do litro e do metro cúbico, semelhante à tributação da CIDE, prevista na Lei nº 10.336/2001, e do ICMS, de que trata a Lei Complementar nº 192/2022 e atendimento à regra da noventa para ajuste da base de cálculo dos tributos.

O que não está em linha com a recomendação da OCDE o cálculo do IBS será feito pelo Comitê Gestor e o cálculo do CBS será feito pela Receita Federal do Brasil e homologados pelo Tribunal de Conta da União em até 30 dias. Porém, há um poder desproporcional de regulação conferido ao Comitê Gestor, que precisa ser

acompanhado e fiscalizado pelos representantes de cada classe econômica do país, o que não está regulamentado como será até o momento.

É adequada a previsão de regime fiscal diferenciado para biocombustíveis e para hidrogênio de baixa emissão de carbono, com garantia de tributação inferior aos combustíveis fósseis, conforme previsão do art. 170 do PLP nº 68/2024, que está em linha com a Constituição Federal de 1988, art. 225, VIII, com texto trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e é tratado como um avanço positivo sob o ponto de vista da sustentabilidade e do direito ambiental.

Contudo, está em desacordo com as recomendações da OCDE é a complexidade no tratamento do diferencial de alíquota específico estabelecido para o etanol hidratado combustível (EHC), que trata de desconto do percentual de diferença entre a alíquota própria e a da gasolina C no período de julho de 2023 a junho de 2024, devidamente atualizado, conforme previsão do artigo 171, §§ 3º ao 5º, do PLP nº 68/2024, e o deslocamento da carga de IBS/CBS de operações com B1001 e EAC à cadeia da gasolina A, na proporção destinada à mistura, cuja responsabilidade de retenção e recolhimento é da refinaria, CPQ, produtor ou importador, conforme previsão dos artigos 173 e 174 do PLP nº 68/2024.

Portanto, essa complexidade não possibilita avanços em diminuição do custo com horas de *compliance* das empresas envolvidas, tendo em vista que, em caso de aquisição de EAC destinado à mistura que tenha finalidade diversa desta, o adquirente fica obrigado ao recolhimento de IBS/CBS incidentes na operação, de modo a que a distribuidora que realizar a mistura ressarcirá/recolherá a diferença de IBS/CBS no caso de utilização inferior/superior de EAC do que o percentual obrigatório que serviu como base para a incidência dos tributos, sem que haja, até o momento, uma disposição específica no texto do PLP nº 68/2024 a respeito de retenção para B100, embora ele seja mencionado no título da Seção.

Quanto ao imposto seletivo, no momento, o ICMS e o IPI possuem alíquotas majoradas para bens específicos, tais como fumo, álcool, combustíveis, entre outros, funcionando como *Excises Taxes*, de modo que o ICMS será extinto para que haja apenas o IBS em substituição. Porém, o IPI não será completamente extinto, o que não atende à recomendação da OCDE que indica sobre a necessidade desta extinção para apenas existir *Excise Tax* em substituição.

É previsto no artigo 419, § 2º, do PLP nº 68/2024, a alíquota de 0,25% sobre a extração de bens minerais, sem especificação objetiva sobre o rol de produtos que

se referem a esses bens. Além disso, com a publicação da Lei Complementar nº 194/2022, teve-se a alteração do Código Tributário Nacional, de que trata a Lei nº 5.172/1966, com alteração dos artigos 18-A e 32-A, § 1º, dispondo que os combustíveis, tais como a gasolina, etanol anidro, diesel, biodiesel e GLP estão entre os bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Portanto, não se poderia ser cobrado Imposto Seletivo sobre esses produtos, visto que a recomendação da OCDE se refere ao *Excise Tax* para bens que não são essenciais, o que está em linha ao Código Tributário Nacional após a alteração trazida pela Lei Complementar nº 194/2022, acompanhando o que as unidades federadas fizeram em legislações estaduais.

Em regra, o Imposto Seletivo deve ser utilizado para desincentivar o consumo do bem ou serviço, o que também torna incoerente a tributação deste imposto sobre a extração e a produção do petróleo, tendo em vista que este insumo é utilizado em diversas indústrias de energia.

O Gás Natural (GN), de NCM nºs 2711.11.00 e 2711.21.00, líquido ou gasoso, deveria ser tratado como um insumo do Anexo X do PLP nº 68/2024 que prevê redução de 60% das alíquotas do IBS e CBS para insumos agropecuários e agrícolas, contudo está indevidamente elencado nos artigos 406, VI, 407 e 419, § 2º, do mesmo diploma legal, como um bem mineral sujeito ao Imposto Seletivo, mesmo sendo um combustível utilizado na descarbonização da matriz energética, sendo o mais limpo dos fósseis.

Ainda que os artigos 420 e 434 do PLP nº 68/2024 preveja que é possível o crédito sobre operações com Gás Natural destinado como insumo na produção industrial, deveria haver crédito também para o estabelecimento comercial, agrícola, térmicas e cogeradoras de energia elétrica, com tributação pelo e não pelo Imposto Seletivo, inclusive com necessidade de correção do artigo 420, §§ 4º e 5º, pois não tratam de Gás Natural, ao ponto que o caput do mesmo artigo dispõe sobre este produto.

Ademais, não pode ser ignorada a quantidade de processos oriundos da judicialização sobre a complexidade operacional de implementar a Lei Complementar nº 192/2022, e do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos dos Combustíveis (SCANC), de que trata o Ato COTEPE/ICMS nº 40/2018, que precisa ser aperfeiçoado para incluir os novos combustíveis trazidos pela reforma tributária,

considerando dois sistemas de tributação, visto que uns combustíveis ficarão sujeitos à tributação normal e outros sujeitos à tributação monofásica com alíquota unificada no Brasil e fixada na unidade de medida do combustível.

Quanto ao Gás Natural, há uma necessidade de uniformizar a expressão trazida pela tributação do IBS e CBS no artigo 167, IX, do PLP nº 68/2024, que trata de “gás natural processado”, enquanto que na tributação do Imposto Seletivo, utiliza-se da expressão “gás natural”.

Por fim, também há que se considerar que o Imposto Seletivo (*Excise Tax*) comporá a base de cálculo do ICMS enquanto este não for extinto, e futuramente do IBS e CBS, conforme prevê o artigo 153, § 6º, IV, da Constituição Federal de 1988, o que direciona discussões de inconstitucionalidade sobre as disposições do Imposto Seletivo.

Essas conclusões indicam um esforço do Brasil em tentar alinhar sua reforma tributária com padrões internacionais, mas também revelam recomendações importantes não efetivadas sobre o consumo e os desafios técnicos e operacionais que podem impactar a eficácia e a aceitação das mudanças propostas no PLP nº 68/2024.

REFERÊNCIAS

ANP, Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) – Página Institucional. Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>.

ANP, Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) – Página Institucional. Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>.

DINTE. Nota Técnica Dinte nº 54/2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf. Acesso em 31.08.2024.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – 2020. Rio de Janeiro: IBGE, 2021.

CONSUMPTION TAX TRENDS 2020: VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES. PARIS: OECD PUBLISHING, DEC. 2020B. DISPONÍVEL EM: <[HTTPS://BIT.LY/3UDJGZG](https://bit.ly/3UDJGZG)>.

MINISTERIO DA FAZENDA, Regulamentação da Reforma Tributária - Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo. Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária - Ministério da Fazenda. Página 7. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-04-23_regulamentacao-da-reforma-tributaria_completa.pdf. Acesso em 31.08.2024.

Lakatos, Eva Maria; Marconi, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Secretaria Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (SNPGB). Página Institucional. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis>. Acesso em 31.08.2024.

Cartilha institucional da ANP. Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/folderes/arquivos-folders/folder-anp-2023-port.pdf>. Acesso em 31.08.2024.

OECD (2020b). Elaboração do autor. Notas: 1 Fonte: Petrobras. Disponível em: <bit.ly/3JbE3c6>. 2 Fonte: Machado (2020).