



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO CURSO DE DIREITO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

TRIBUTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TRANSPARÊNCIA FISCAL:
A CIDE-COMBUSTÍVEIS, O ICMS MONOFÁSICO E O REPASSE
DOS TRIBUTOS AO CONSUMIDOR FINAL

ORIENTANDO: GABRIEL GONTIJO PEIXOTO
ORIENTADORA: PROFA. MA. KARLA BEATRIZ NASCIMENTO PIRES

GOIÂNIA-GO

2026

GABRIEL GONTIJO PEIXOTO

TRIBUTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TRANSPARÊNCIA FISCAL:
A CIDE-COMBUSTÍVEIS, O ICMS MONOFÁSICO E O REPASSE
DOS TRIBUTOS AO CONSUMIDOR FINAL

Monografia Jurídica apresentada à disciplina
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,
Negócios e Comunicação da Pontifícia
Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).
Orientadora: Profa. Ma. Karla Beatriz
Nascimento Pires.

GOIÂNIA-GO

2026

GABRIEL GONTIJO PEIXOTO

TRIBUTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TRANSPARÊNCIA FISCAL:
A CIDE-COMBUSTÍVEIS, O ICMS MONOFÁSICO E O REPASSE
DOS TRIBUTOS AO CONSUMIDOR FINAL

Data da Defesa: 19 de maio de 2026

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Profa. Ma. Karla Beatriz Nascimento Pires

Examinadora Convidada: Profa. Ma. Maria Augusta Fernandes Justiniano

RESUMO

O presente trabalho investigou a transparência tributária no setor de combustíveis e o mecanismo de repasse dos tributos ao consumidor final, tendo como recorte central a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no regime monofásico instituído pela Lei Complementar nº 192/2022. A hipótese de trabalho é a de que o modelo tributário vigente viola o princípio constitucional da transparência fiscal (Art. 150, § 5º, CF/88), o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e a Lei de Transparência Fiscal (Lei nº 12.741/2012), ao concentrar a incidência tributária na origem da cadeia produtiva e eliminar o destaque do imposto nas etapas posteriores de comercialização, tornando a carga fiscal invisível ao consumidor. A pesquisa emprega o método dedutivo, com revisão bibliográfica da doutrina tributária e consumerista e análise jurisprudencial das decisões do Supremo Tribunal Federal nas ADIs 2.925/DF e 7.164/DF e do Superior Tribunal de Justiça. Conclui-se que a opacidade fiscal resultante do regime monofásico não é consequência técnica inevitável, mas omissão normativa do Estado, e que a reforma tributária do setor exige a adoção de mecanismos efetivos de transparência, sob pena de perpetuar a violação dos direitos fundamentais do consumidor-contribuinte. Ainda que a Reforma Tributária, no Art. 145, inciso III, da Constituição Federal estabeleça as taxas e contribuições de melhoria como instrumentos legítimos de intervenção estatal, a estrutura adotada para a CIDE-Combustíveis carece de mecanismos que assegurem a devida transparência ao contribuinte-consumidor, evidenciando a necessidade de reformas tributárias que aliem eficácia arrecadatória com clareza fiscal.

Palavras-chave: CIDE-Combustíveis; ICMS Monofásico; Transparência Fiscal; Direito do Consumidor; Translação Tributária; Lei Complementar nº 192/2022; Reforma Tributária; Art.145, inciso III.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 A TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE COMBUSTÍVEIS E A MATRIZ LOGÍSTICA BRASILEIRA	10
1.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DA DEPENDÊNCIA RODOVIÁRIA E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS	10
1.2 O DUPLO PAPEL DO DIESEL NA CADEIA PRODUTIVA NACIONAL	11
1.3 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS INCIDENTES: ARQUITETURA CONSTITUCIONAL	13
1.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, REGRESSIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO DE BENS ESSENCIAIS	14
1.5 A PRECARIEDADE DA INFRAESTRUTURA VIÁRIA E O CUSTO TRIBUTÁRIO INVISÍVEL	15
2 CIDE-COMBUSTÍVEIS E ICMS MONOFÁSICO: NATUREZA JURÍDICA, JURISPRUDÊNCIA E IMPACTOS	18
2.1 A CIDE-COMBUSTÍVEIS: FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E NATUREZA JURÍDICA	18
2.2 A VINCULAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS DA CIDE E O CONTROLE EXERCIDO PELO STF	19
2.3 O DESVIO DE FINALIDADE E O ÔNUS DUPLO DO TRANSPORTADOR DE COMBUSTÍVEIS	21
2.4 A LEI COMPLEMENTAR N° 192/2022 E A INSTITUIÇÃO DO ICMS MONOFÁSICO SOBRE COMBUSTÍVEIS	22
2.4 A ADI 7.164/DF E OS LIMITES FEDERATIVOS DA REFORMA MONOFÁSICA	24
2.5 PIS/COFINS MONOFÁSICOS: CONVERGÊNCIA COM O ICMS E EFEITOS SOBRE A CUMULATIVIDADE	25
3 TRANSPARÊNCIA FISCAL, TRANSLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS DO CONSUMIDOR FINAL	27
3.1 A TRANSLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FENÔMENO JURÍDICO E ECONÔMICO	27
3.2 COMPOSIÇÃO DO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS E A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA EM 2026	28
3.3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA: O ART. 150, § 5º, DA CF/88	29
3.4 A LEI N° 12.741/2012 (LEI DE TRANSPARÊNCIA FISCAL) E SUA APLICAÇÃO AO SETOR DE COMBUSTÍVEIS	31
3.5 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR E O DIREITO FUNDAMENTAL À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA	32
3.6 ART. 170, V DA CF/88: DEFESA DO CONSUMIDOR COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA	34
3.7 O CUSTO INVISÍVEL DO FRETE TRIBUTADO E A TRANSLAÇÃO LOGÍSTICA AO CONSUMIDOR	35
3.8 A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE TRANSPARÊNCIA FISCAL NAS RELAÇÕES DE CONSUMO	36

3.9 PROPOSTAS DE ADEQUAÇÃO NORMATIVA: CONCILIANDO EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA E TRANSPARÊNCIA CONSTITUCIONAL.....	37
CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS	42

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é, reconhecidamente, um dos mais complexos do mundo. Essa complexidade não é meramente técnica; ela produz efeitos concretos e cotidianos na vida dos cidadãos, sobretudo quando incide sobre bens essenciais, como os combustíveis. A tributação sobre o diesel e a gasolina não é tema restrito às câmaras técnicas do direito financeiro: repercute diretamente no preço dos alimentos, no custo do transporte coletivo, na competitividade da indústria nacional e no orçamento das famílias de todas as faixas de renda. Por essa razão, o estudo da tributação de combustíveis é, ao mesmo tempo, uma questão jurídica, econômica e social.

O ponto de partida desta monografia é uma constatação empírica: em abril de 2026, com a gasolina comum sendo vendida, em média, a R\$ 6,78 por litro nas capitais brasileiras, mais de 40% desse valor correspondia a tributos, entre CIDE-Combustíveis, PIS, COFINS e ICMS. No caso do diesel S-10, vendido a cerca de R\$ 7,45, a carga tributária consolidada oscilava entre 38% e 42%, conforme os dados da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP, 2026). Esse peso fiscal é suportado, na prática, pelo consumidor final, tanto o motorista no posto de gasolina quanto o cidadão que compra o pão de queijo cujo trigo foi transportado por caminhão. Então, na maioria das vezes, ele não sabe disso.

Essa ignorância não é acidental. Ela decorre, em parte significativa, de escolhas normativas do próprio Estado que decorre da exigência constitucional do artigo 155, inciso II, XII. O regime monofásico do ICMS sobre combustíveis, instituído pela Lei Complementar nº 192/2022 e por Lei Federal, concentra a incidência do imposto estadual na origem da cadeia produtiva, na refinaria ou importador, o que faz com que, nas etapas seguintes (distribuição, revenda), o ICMS não apareça destacado nos documentos fiscais. O consumidor que abastece o carro e recebe o cupom fiscal não encontra nele nenhuma informação sobre o imposto estadual que está pagando, embora esse imposto represente, em muitos estados, quase 30% do preço que ele desembolsa.

Esse quadro confronta, de modo direto, o Art. 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988, que exige que a lei disponha sobre medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre

mercadorias e serviços, complementando assim o poder tributário atribuído aos entes federativos pelo Art. 145, inciso III, que institui as taxas e contribuições de melhoria. Confronta também o Art. 6º, III, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), que garante ao consumidor o direito à informação adequada e clara sobre os tributos incidentes sobre os produtos e serviços que adquire. E confronta, ainda, a Lei nº 12.741/2012, editada justamente para regulamentar o dever constitucional de transparência tributária.

A par da questão da monofásica do ICMS, este trabalho examina o problema da CIDE-Combustíveis, contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.336/2001 com a finalidade constitucional de financiar projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e programas de infraestrutura de transportes, incluindo programas de conservação ambiental, proteção de ecossistemas afetados pela exploração de combustíveis e recuperação de áreas degradadas, bem como programas de melhoria de infraestruturas. A história da CIDE no Brasil é, em larga medida, uma história de desvio de finalidade: seus recursos foram sistematicamente utilizados para cobrir déficits fiscais genéricos, em violação ao Art. 177, § 4º, da CF/88, até que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.925/DF, declarou inconstitucional essa prática. Não obstante a decisão do STF, os mecanismos de controle sobre a efetiva aplicação das receitas da CIDE em infraestrutura viária permanecem insuficientes.

Diante desse panorama, o problema central desta pesquisa pode ser assim formulado: o regime tributário vigente para os combustíveis, especialmente a monofasia do ICMS e a histórica desvinculação das receitas da CIDE é compatível com os princípios constitucionais e legais de transparência fiscal e proteção ao consumidor, ou configura violação sistemática ao direito à informação tributária do consumidor final?

A hipótese de trabalho é negativa: o modelo vigente viola o bloco normativo de transparência tributária formado pelo Art. 150, § 5º, da CF/88, pela Lei nº 12.741/2012 e pelo Art. 6º, III, do CDC. A simplificação arrecadatória promovida pela monofasia é legítima enquanto instrumento de racionalização fiscal, mas se torna inconstitucional quando produz, como externalidade, a opacidade fiscal ao consumidor, sem que o Estado adote mecanismos compensatórios de informação.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar como a estrutura tributária incidente sobre o transporte de combustíveis impacta a transparência fiscal e o direito à informação do consumidor final. Os objetivos específicos são: (i) descrever a matriz logística brasileira e a tributação do setor de combustíveis em sua dimensão constitucional; (ii) analisar a natureza jurídica da CIDE-Combustíveis e do ICMS monofásico à luz da jurisprudência do STF; e (iii) examinar as violações ao princípio da transparência fiscal e ao CDC decorrentes do modelo vigente, apontando caminhos de adequação normativa.

O método adotado é o dedutivo, a partir de premissas estabelecidas pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional, aplicadas ao problema concreto da tributação de combustíveis. A pesquisa é qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, desenvolvida por meio de revisão bibliográfica da doutrina tributária e consumerista, análise jurisprudencial e levantamento de dados junto à ANP, à CNT e ao IBPT. São fontes primárias deste trabalho as decisões do STF nas ADIs 2.925/DF e 7.164/DF, a LC nº 192/2022, a Lei nº 12.741/2012 e o Código de Defesa do Consumidor.

O trabalho organiza-se em três capítulos. O primeiro examina a matriz logística brasileira e a tributação do setor de combustíveis, com ênfase na formação histórica da dependência rodoviária, no duplo papel do diesel na cadeia produtiva e na arquitetura constitucional das competências tributárias incidentes. O segundo capítulo analisa a CIDE-Combustíveis e o ICMS monofásico, sua natureza jurídica, os limites constitucionais estabelecidos pelo STF e os impactos do modelo vigente sobre as transportadoras. O terceiro capítulo, núcleo desta monografia, desenvolve o problema da transparência fiscal, examinando a translação tributária, a composição do preço dos combustíveis, o bloco normativo de transparência e as violações ao CDC, com proposta de caminhos de adequação.

1 A TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE COMBUSTÍVEIS E A MATRIZ LOGÍSTICA BRASILEIRA

1.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DA DEPENDÊNCIA RODOVIÁRIA E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS

A compreensão da tributação sobre os combustíveis no Brasil não pode prescindir de uma perspectiva histórica. A dependência nacional em relação ao modal rodoviário não emergiu de uma escolha técnica racional, tampouco de uma avaliação comparativa de eficiência logística. Ela é resultado de um processo político-econômico que se consolidou ao longo de décadas, a partir de decisões que privilegiaram determinados setores industriais e que moldaram, de forma quase irreversível, a infraestrutura e a cultura de transporte do país.

O ponto de inflexão mais documentado é o Programa de Metas do governo Juscelino Kubitschek (1956-1961), que ao apostar na implantação da indústria automobilística nacional e na construção de rodovias federais, especialmente a rodovia Belém-Brasília e as ligações com a nova capital, criou um ciclo de retroalimentação entre produção de veículos, demanda por combustíveis e necessidade de rodovias. Esse ciclo, que a teoria institucional chama de path dependence ou dependência de trajetória, foi aprofundado por governos subsequentes e chegou ao século XXI praticamente intacto. Como resultado, segundo dados da Confederação Nacional do Transporte (CNT, 2023), o modal rodoviário responde por 58,3% de toda a carga transportada no país, contra apenas 25,2% do ferroviário e 12% do aquaviário.

Em países com extensão territorial comparável, os números são significativamente diferentes. Nos Estados Unidos, o ferroviário responde por cerca de 40% das cargas; na Austrália, 55%; na China, que nos últimos vinte anos investiu maciçamente em ferrovias de alta velocidade e cargas, o rodoviário perdeu participação relevante. No Brasil, o desequilíbrio modal persiste, e sua principal consequência tributária é a dependência estrutural do diesel como insumo universal, assim o que torna qualquer alteração na sua tributação um evento de impacto sistêmico na economia.

Torres (2014, p. 312) denominou esse fenômeno de “paradoxo da autofagia tributária”: ao tributar o combustível para financiar as rodovias que o transporte rodoviário exige, o Estado onera o próprio setor que depende dessas rodovias, encarece o transporte e, por essa via, tributa indiretamente todos os bens que dependem do transporte para chegar ao consumidor. A espiral se fecha quando se constata que as rodovias, mesmo com a arrecadação da CIDE, permanecem degradadas, porque os recursos são contingenciados ou desviados para outras finalidades.

Ataliba (2019, p. 89) já alertava, em perspectiva mais ampla, que a extra fiscalidade tributária usa do tributo como instrumento de intervenção e correção de distorções econômicas, assim pressupõe que a arrecadação seja efetivamente direcionada à finalidade que justificou a exação. Quando essa correspondência entre arrecadação e aplicação se rompe, a contribuição perde sua causa jurídica e passa a funcionar como imposto disfarçado, sem a habilitação constitucional adequada. No caso da CIDE-Combustíveis, o rompimento dessa correspondência não é exceção: é, lamentavelmente, a regra histórica.

Segundo (2022, p. 201) identifica, nesse contexto, um custo tributário implícito imposto pelo Estado ao setor privado: ao não investir na manutenção das rodovias custeadas pela CIDE, o poder público transfere às transportadoras e, por translação, ao consumidor, os custos de reparação de veículos, o maior consumo de combustível em estradas deterioradas e a elevação dos prêmios de seguro operacional. Esse custo não aparece nos livros de tributação, mas é, funcionalmente, uma exação não declarada.

1.2 O DUPLO PAPEL DO DIESEL NA CADEIA PRODUTIVA NACIONAL

O diesel ocupa uma posição peculiar na economia brasileira, que distingue sua tributação da tributação de qualquer outro bem: ele é, ao mesmo tempo, insumo da atividade de transporte e objeto dessa mesma atividade. Enquanto insumo, é o combustível que movimenta os caminhões, ônibus, trens e embarcações que escoam toda a produção nacional. Enquanto objeto, o próprio diesel e os demais combustíveis são transportados por caminhões-tanque desde as refinarias até as

distribuidoras e postos revendedores, percorrendo milhares de quilômetros em estradas cujo estado varia do razoável ao intransitável.

Essa dualidade gera o que a literatura econômico-tributária denomina de “incidência recursiva”: o tributo sobre o diesel eleva o custo do transporte de diesel, que eleva o preço do diesel no ponto de venda, que eleva novamente o custo de transporte de todas as mercadorias que dependem do diesel para chegar ao mercado. É um ciclo de retroalimentação inflacionária com componente tributário estrutural, particularmente danoso em uma economia como a brasileira, onde o custo logístico médio como percentual do PIB é um dos mais altos do mundo.

Sabbag (2021, p. 534) qualifica esse mecanismo como uma das externalidades negativas mais visíveis da arquitetura fiscal sobre combustíveis. Para o autor, o Estado que tributa pesadamente o diesel sem garantir a contrapartida em infraestrutura adequada prática, em termos econômicos, uma dupla extração sobre o setor produtivo: cobra o tributo e impõe o custo privado da ineficiência que o tributo deveria financiar. A combinação dessas duas extrações é o que explica, em grande parte, o chamado “custo Brasil” na dimensão logística.

Pesquisa da Fundação Getúlio Vargas (FGV Projetos, 2022) estimou que cada aumento de R\$ 0,10 por litro no preço do diesel produz, em média, elevação de 0,3% no Índice Geral de Preços; Disponibilidade Interna (IGP-DI). Dado que o IGP-DI é um dos principais indexadores de contratos de serviços, aluguéis e títulos de dívida no Brasil, o impacto de uma elevação no preço do diesel extrapola o setor de transportes e atinge praticamente toda a cadeia econômica. Carvalho (2021, p. 440) adverte, nesse contexto, que a tributação sobre bens de insumo universal como o diesel, tem natureza essencialmente diferente da tributação sobre bens de consumo final: seus efeitos se multiplicam ao longo de toda a cadeia produtiva, tornando a análise de sua incidência muito mais complexa do que o simples cálculo da alíquota aplicável.

Esse caráter sistêmico do diesel como insumo universal é, paradoxalmente, o que torna mais urgente a garantia de transparência na sua tributação: quanto mais amplo o impacto de um tributo sobre a economia, mais relevante é que o cidadão e o consumidor compreendam sua existência, seu valor e sua finalidade. A opacidade fiscal sobre o diesel não é apenas uma questão de direito do consumidor em sentido estrito; é uma questão de democracia fiscal e de cidadania tributária.

1.3 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS INCIDENTES: ARQUITETURA CONSTITUCIONAL

A tributação sobre os combustíveis no Brasil é produto de uma repartição constitucional de competências que atribui à União e aos Estados poderes impositivos sobre o mesmo fato econômico, em fases distintas da cadeia produtiva. Essa pluralidade de competências tem fundamento nos Arts. 149, 153, 155 e 177 da Constituição Federal de 1988 e resulta, na prática, em uma sobreposição de exações que os especialistas denominam de “tributação em cascata” ou “pluriincidência sobre combustíveis”.

No plano federal, as principais exações são: (i) a CIDE-Combustíveis, prevista no Art. 177, § 4º, da CF/88 e instituída pela Lei nº 10.336/2001, com alíquotas definidas em reais por litro (ad rem); (ii) o PIS, Programa de Integração Social, na forma da Lei nº 10.637/2002, com regime monofásico específico para combustíveis; (iii) a COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, disciplinada pela Lei nº 10.833/2003, igualmente em regime monofásico para o setor; e (iv) o Imposto de Importação, incidente sobre o petróleo e derivados internados de outros países.

No plano estadual, o protagonista é o ICMS, previsto no Art. 155, II, da CF/88, cuja sistemática de incidência sobre combustíveis foi profundamente reformada pela Lei Complementar nº 192/2022, que substituiu o regime plurifásico com alíquotas percentuais diferenciadas por estado pelo modelo monofásico com alíquota única ad rem fixada pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Essa reforma, embora motivada por razões legítimas de eficiência arrecadatória e uniformização nacional, produziu consequências relevantes no plano da transparência fiscal, como será examinado nos capítulos seguintes.

Paulsen (2022, p. 147) observa que a sobreposição de tributos federais e estaduais sobre o mesmo bem cria um problema de “cumulatividade econômica”: mesmo que cada tributo, isoladamente considerado, observe os princípios constitucionais, sua combinação pode resultar em carga total desproporcional, que se aproxima da vedação ao confisco prevista no Art. 150, IV, da CF/88. Carrazza (2020, p. 376) é mais incisivo ao afirmar que, quando a soma de ICMS, CIDE, PIS e COFINS supera os 40% do preço final de um bem essencial, o Estado começa a cruzar a linha tênue que separa a tributação legítima do confisco constitucional.

Carneiro (2020, p. 287) propõe uma categorização funcional das exações incidentes sobre os combustíveis em quatro grupos: tributos de financiamento da seguridade social (PIS e COFINS), tributos de intervenção no domínio econômico (CIDE), tributos de circulação estadual (ICMS) e tributos regulatórios de comércio exterior (Imposto de Importação). Cada grupo possui fundamento constitucional distinto, finalidade específica e regime de apuração próprio, o que torna o sistema extraordinariamente complexo para as empresas do setor, especialmente as pequenas e médias transportadoras independentes, que não dispõem de equipes jurídico-tributárias especializadas.

Essa complexidade tem custo: segundo estudo do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2023), as empresas do setor de transporte rodoviário de cargas gastam, em média, 2,6% de seu faturamento bruto com custos de conformidade tributária, com advogados, contadores, sistemas de gestão fiscal, consultorias. Esse percentual é superior à margem líquida de muitas transportadoras de pequeno porte, o que significa que o custo de cumprir a legislação tributária pode ser, por si só, fator de exclusão do mercado formal.

1.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, REGRESSIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO DE BENS ESSENCIAIS

O princípio da capacidade contributiva, inscrito no Art. 145, § 1º, da Constituição Federal, é um dos pilares do sistema tributário constitucional brasileiro. Em sua dimensão objetiva, orienta o legislador a calibrar a incidência dos tributos segundo a aptidão econômica do contribuinte para suportar o ônus fiscal. Em sua dimensão subjetiva, determina que os tributos de caráter pessoal levem em conta as condições individuais do contribuinte, evitando que a tributação comprometa o mínimo existencial.

Para os tributos indiretos, como o ICMS, o PIS, a COFINS e a CIDE, que incidem sobre o consumo e são transferidos ao consumidor final via preço, a aplicação do princípio da capacidade contributiva opera, principalmente, pela via da seletividade: tributa-se menos os bens essenciais e mais os supérfluos, de modo a preservar a capacidade de consumo das faixas de menor renda. O Art. 155, § 2º, III,

da CF/88 prevê expressamente que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

O combustível, especialmente o diesel e a gasolina apresentam uma característica que torna sua tributação estruturalmente regressiva: a demanda por esses produtos é relativamente inelástica, ou seja, o consumidor não consegue substituí-los facilmente por alternativas mais baratas quando o preço sobe. Além disso, o impacto do preço dos combustíveis sobre o custo de vida atinge de forma desproporcionalmente maior as famílias de menor renda, que destinam parcela maior de seu orçamento a bens de consumo cujo preço de produção e transporte é sensível ao custo logístico.

Martins (2018, p. 66) sustenta que a tributação regressiva sobre bens essenciais não viola formalmente o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o legislador tem relativa liberdade na configuração dos tributos indiretos, mas produz um resultado constitucionalmente indesejável: transfere a maior parte do ônus fiscal para quem tem menor capacidade de suportá-lo. Para o autor, a correção dessa distorção passa necessariamente pela transparência: o cidadão que sabe quanto paga de tributo em cada litro de combustível está em melhores condições de exercer controle democrático sobre essa escolha tributária do legislador.

Greco (2019, p. 215) complementa que a extra fiscalidade da CIDE-Combustíveis impõe ao Estado um dever de prestação de contas qualificado. Não basta arrecadar com a promessa de investir em infraestrutura; é necessário demonstrar, de forma transparente e auditável, que os recursos foram efetivamente aplicados na finalidade constitucional. A ausência dessa prestação de contas é, em si mesma, uma violação ao princípio democrático em sua dimensão fiscal que exige não apenas legalidade na arrecadação, mas accountability na aplicação dos recursos.

1.5 A PRECARIÉDADE DA INFRAESTRUTURA VIÁRIA E O CUSTO TRIBUTÁRIO INVISÍVEL

Um dos argumentos centrais desta monografia é o de que o consumidor de combustíveis suporta, além da carga tributária visível (CIDE, ICMS, PIS, COFINS), um custo tributário invisível, decorrente da não aplicação das receitas da CIDE na

finalidade constitucional. Esse custo invisível manifesta-se principalmente por meio da degradação das rodovias, que eleva os custos operacionais das transportadoras e, por translação, o preço final de todas as mercadorias transportadas.

A Pesquisa CNT de Rodovias 2023 avaliou 113.715 km de rodovias federais e estaduais pavimentadas no Brasil, concluindo que apenas 44,8% apresentavam condições classificadas como “ótimo” ou “bom”. Os restantes 55,2% foram classificados como “regular” (29,4%), “ruim” (14,1%) ou “péssimo” (11,7%). O estudo apurou que a precariedade do pavimento, a sinalização deficiente e a ausência de acostamentos são as principais causas do aumento do custo operacional nas rodovias brasileiras, estimado em até 30% superior ao verificado em estradas bem conservadas.

Segundo a NTC & Logística (2023), o custo de manutenção de um caminhão que opera predominantemente em rodovias com pavimentação classificada como “ruim” ou “péssimo” é, em média, 47% superior ao de um veículo que roda em rodovias bem conservadas. Para uma frota de dez caminhões, essa diferença pode representar custo adicional anual entre R\$ 180.000 e R\$ 250.000, ônus que é invariavelmente repassado ao preço dos fretes e, em seguida, ao preço final das mercadorias transportadas.

Carneiro (2020, p. 291) sustenta que o desvio de finalidade das receitas da CIDE não apenas viola a Constituição, mas distorce a concorrência no setor de transporte: os custos adicionais de manutenção são relativamente mais onerosos para as pequenas transportadoras independentes, que não dispõem das economias de escala das grandes frotas para diluí-los. O resultado é uma concentração de mercado que não reflete vantagens competitivas reais, mas sim a capacidade das empresas maiores de absorver as distorções causadas pela ineficiência estatal.

A conexão entre esse custo invisível e a tributação é direta: o consumidor paga a CIDE embutida no preço do diesel, tributo destinado a financiar as rodovias, mas as rodovias não são mantidas, e o custo de rodar em estradas ruins é repassado de volta ao consumidor via preço dos fretes e das mercadorias. É o que Sabbag (2021, p. 540) denominou de “tributação oculta pelo frete”: uma segunda camada de incidência fiscal, não declarada, que se soma à carga tributária visível e que o consumidor suporta sem qualquer informação ou consciência, violando frontalmente o dever de transparência consagrado no Art. 150, § 5º, da Constituição

Federal, segundo o qual o poder tributário conferido pelo Art. 145, inciso III, deve ser exercido com a clareza necessária para que o contribuinte tenha plena informação sobre os tributos que suporta.

2 CIDE-COMBUSTÍVEIS E ICMS MONOFÁSICO: NATUREZA JURÍDICA, JURISPRUDÊNCIA E IMPACTOS

2.1 A CIDE-COMBUSTÍVEIS: FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E NATUREZA JURÍDICA

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis, conhecida como CIDE-Combustíveis, foi instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, com fundamento no Art. 177, § 4º, da Constituição Federal de 1988, dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Sua criação inseriu-se em um contexto de abertura do mercado de petróleo, encerrada a exclusividade da Petrobras com a EC nº 9/1995, e de necessidade de financiamento da manutenção e ampliação da infraestrutura de transportes do país.

O fundamento constitucional específico que a CIDE-Combustíveis possui no Art. 177, § 4º, da CF/88 a distingue das demais contribuições de intervenção no domínio econômico, que se fundamentam genericamente no Art. 149 da Carta. Enquanto as CIDEs genéricas têm sua legitimidade aferida pela pertinência entre a intervenção estatal e o setor tributado, a CIDE-Combustíveis tem suas finalidades expressamente delimitadas pelo texto constitucional: (i) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural, seus derivados e derivados de petróleo; (ii) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e (iii) financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Carvalho (2021, p. 65) classifica as contribuições interventivas como espécie tributária autônoma, distinguindo-as dos impostos pela especificidade da hipótese de incidência e pela obrigatoriedade da vinculação da receita a uma finalidade pré-determinada. Para o autor, esse elemento teleológico não é mero requisito formal de validade, mas condição material de legitimidade: a CIDE existe, juridicamente, porque e enquanto, seus recursos são aplicados na finalidade constitucional. Cessada essa correspondência, cessa também a legitimidade da exação.

Paulsen (2022, p. 183) precisa dessa distinção ao afirmar que a contribuição interventiva se legitima pelo que faz com o dinheiro arrecadado, e não apenas pela competência formal do ente que a institui:

A contribuição interventiva, ao contrário do imposto, não se legitima apenas pela legalidade de sua instituição, mas pela congruência entre a finalidade declarada e a efetiva aplicação dos recursos. A desvinculação de suas receitas equivale à desnaturação da exação, que passa a funcionar como imposto sem a correspondente habilitação constitucional. (Paulsen, 2022, p. 183).

Martins (2018, p. 65) destaca que a CIDE-Combustíveis possui característica peculiar em relação às demais contribuições interventivas: sua base de cálculo é a quantidade de produto importado ou saído do estabelecimento produtor, expressa em metros cúbicos, e não o valor da operação. Isso a torna, na prática, um tributo ad rem, de valor fixo por unidade de produto, o que facilita extraordinariamente sua translação ao consumidor final, uma vez que o ônus econômico por litro é absolutamente previsível, independentemente do preço de mercado. Essa previsibilidade, paradoxalmente, tornaria mais fácil e não mais difícil, informar ao consumidor quanto da CIDE está embutido em cada litro de combustível. A opacidade sobre esse valor não é, portanto, consequência técnica inevitável; é omissão política.

Greco (2019, p. 215) aprofunda a análise ao distinguir duas dimensões da CIDE-Combustíveis: a dimensão arrecadatória, que justifica a exação pelo exercício regular da competência tributária da União; e a dimensão interventiva, que justifica sua existência pela capacidade de corrigir falhas de mercado no setor de combustíveis e financiar a infraestrutura que o mercado, por si só, não proveria adequadamente. Para o autor, a legitimidade da CIDE repousa sobre a segunda dimensão, não sobre a primeira: se o Estado pudesse simplesmente arrecadar para cobrir déficits fiscais genéricos, bastaria um imposto, que não exigiria a qualificação específica de contribuição interventiva.

2.2 A VINCULAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS DA CIDE E O CONTROLE EXERCIDO PELO STF

A questão da vinculação das receitas da CIDE-Combustíveis à sua finalidade constitucional chegou ao STF em momento crítico: o governo federal, pressionado por restrições orçamentárias, incluiu parcela das receitas da CIDE na base de cálculo da Desvinculação de Receitas da União (DRU), mecanismo que permitia ao Poder Executivo usar livremente parte das receitas vinculadas a determinadas finalidades para cobrir despesas genéricas do orçamento.

A ADI 2.925/DF, ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT), impugnou a inclusão das receitas da CIDE na DRU pela Lei Orçamentária Anual de 2003 (Lei nº 10.640/2002). No julgamento, realizado em 19 de dezembro de 2003, o Plenário do STF, por maioria, deferiu a liminar requerida, suspendendo a eficácia da expressão impugnada. A Relatora, Ministra Ellen Gracie, fundamentou a decisão na incompatibilidade entre a desvinculação operada pela lei orçamentária e a destinação constitucional das receitas da CIDE prevista no Art. 177, § 4º, I e II, da CF/88. O mérito foi confirmado em acórdão publicado no Diário da Justiça em 4 de março de 2005.

O entendimento fixado pelo STF na ADI 2.925/DF tem alcance normativo que supera a questão orçamentária estritamente considerada. Ao declarar que a receita da CIDE-Combustíveis não integra o conceito de “receitas fiscais” passíveis de desvinculação pela DRU, o Tribunal reconheceu que a vinculação da receita é elemento essencial da morfologia jurídica das contribuições interventivas, elemento que o legislador ordinário, inclusive o legislador orçamentário, não pode suprimir ou relativizar. Machado (2022, p. 143) sintetiza o alcance da decisão:

O STF, ao declarar a inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da CIDE-Combustíveis, fez mais do que resolver uma questão orçamentária. Estabeleceu que a contribuição interventiva é uma promessa tributária: o Estado promete ao contribuinte que o dinheiro arrecadado será aplicado no setor que suporta o ônus. Rompida a promessa, rompe-se o fundamento de validade da exação. (Machado, 2022, p. 143).

A decisão do STF na ADI 2.925/DF foi um marco jurisprudencial, mas seus efeitos práticos ficaram aquém do esperado. Roque Antônio Carrazza (2020, p. 379) lamenta que, a despeito do julgamento, os mecanismos de controle sobre a aplicação das receitas da CIDE em infraestrutura viária continuem precários. A ausência de prestação de contas setorial específica e a opacidade dos relatórios orçamentários tornam difícil, para o contribuinte e para a sociedade civil, verificar se

os recursos efetivamente chegam às obras e à manutenção das rodovias. Sabbag (2021) qualifica esse déficit de accountability como “injustiça fiscal estrutural”:

Quando o Estado cobra uma contribuição de intervenção prometendo melhorar a infraestrutura e, em vez disso, desvia os recursos para cobrir o déficit fiscal, impõe ao contribuinte um duplo prejuízo: o tributo que não gerou contrapartida e o custo privado da infraestrutura que o Estado deveria, mas não custeou. (Sabbag, 2021, p. 536).

A questão da vinculação das receitas da CIDE ganhou nova dimensão com as sucessivas reformas da DRU. A EC nº 93/2016 ampliou o percentual de desvinculação para 30% e estendeu seu alcance às receitas dos estados e municípios. Embora, após a ADI 2.925/DF, as receitas da CIDE-Combustíveis não possam ser incluídas formalmente na DRU, os mecanismos de contingenciamento orçamentário e de remanejamento de dotações dentro da função “transportes” continuam permitindo, na prática, que os recursos da CIDE sejam aplicados de forma menos direta na infraestrutura viária do que o texto constitucional exigiria.

2.3 O DESVIO DE FINALIDADE E O ÔNUS DUPLO DO TRANSPORTADOR DE COMBUSTÍVEIS

O fenômeno denominado “ônus duplo tributário” no setor de transporte de combustíveis é, em sua essência, simples: as transportadoras pagam a CIDE embutida no preço do diesel que consomem, o tributo cujo produto deveria ser aplicado em infraestrutura viária, mas as rodovias permanecem degradadas porque esses recursos são contingenciados ou desviados. Em decorrência, as empresas precisam desembolsar, adicionalmente, com manutenção acelerada de frotas, substituição precoce de pneus e amortecedores e com os custos indiretos das avarias mais frequentes que as estradas ruins provocam.

Esse ônus duplo tem dimensão econômica documentada. Segundo dados da NTC & Logística (2023), o custo de manutenção de um caminhão que opera em rodovias com pavimentação classificada como “ruim” ou “péssimo” é, em média, 47% superior ao de um veículo que roda em vias bem conservadas. Para o empresário do setor, o cálculo é intuitivo: paga-se mais de tributo sobre o diesel para

custear as rodovias, e paga-se mais de manutenção porque as rodovias não são custeadas. A irracionalidade do ciclo é evidente e sua vítima final é o consumidor.

Greco (2019, p. 217) qualifica esse fenômeno como “exação extrajurídica por omissão estatal”: o contribuinte paga o tributo legítimo (CIDE) e, além disso, arca com o custo do serviço que o tributo deveria financiar (manutenção de rodovias), porque o Estado não cumpriu sua obrigação constitucional. O resultado econômico é equivalente ao de um duplo pagamento pelo mesmo serviço ou, mais precisamente, um pagamento tributário com promessa descumprida e um custo privado sem contrapartida.

Carneiro (2020, p. 291) aponta um efeito concorrencial relevante desse fenômeno: os custos adicionais de manutenção são relativamente mais onerosos para as pequenas transportadoras independentes, que não dispõem de economias de escala para diluí-los. As grandes empresas do setor, com frotas numerosas e contratos de manutenção escalonados, conseguem absorver parte desse custo adicional. O resultado é uma concentração de mercado que não decorre de eficiência produtiva, mas da distorção criada pela omissão estatal no investimento em infraestrutura.

Do ponto de vista do consumidor final, o ônus duplo se traduz em elevação generalizada dos preços de bens e serviços que dependem do transporte rodoviário. A IBPT (2023) estimou que os custos logísticos representam, em média, 12% do preço final dos produtos de consumo no Brasil, o dobro da média dos países da OCDE (6%). Dentro desses 12%, aproximadamente 35% a 40% têm natureza tributária direta ou indireta. Esse dado evidencia que o consumidor de supermercado, ao comprar produtos básicos, paga indiretamente os tributos que deveriam financiar as rodovias em que os caminhões que trouxeram esses produtos trafegaram em condições precárias.

2.4 A LEI COMPLEMENTAR N° 192/2022 E A INSTITUIÇÃO DO ICMS MONOFÁSICO SOBRE COMBUSTÍVEIS

A Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, representou a mais profunda transformação na tributação estadual dos combustíveis desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Editada em um contexto de crise

fiscal aguda, elevação dos preços internacionais do petróleo e pressão política pela redução dos preços dos combustíveis, a lei estabeleceu o regime monofásico de incidência do ICMS sobre gasolina, diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e gás natural veicular, com alíquotas uniformes em todo o território nacional, a serem definidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

O regime monofásico caracteriza-se pela concentração da incidência do ICMS em uma única fase da cadeia produtiva, a saída do produtor, refinaria, importador ou distribuidor, com a consequente desoneração das etapas posteriores. O tributo é recolhido integralmente pelo contribuinte de direito (produtor ou importador), e os elos seguintes da cadeia (distribuidoras intermediárias, transportadoras e postos revendedores) não apuram nem recolhem ICMS nas operações subsequentes. Uma consequência técnica imediata é que os postos revendedores também não têm direito a crédito de ICMS nas entradas de combustível, uma vez que não são contribuintes do imposto nessa operação específica.

Melo (2021, p. 191) elenca as vantagens técnicas do modelo: elimina a guerra fiscal entre estados (que antes praticavam alíquotas e benefícios fiscais diferenciados para atrair refinarias e distribuidoras), simplifica a fiscalização tributária concentrando-a nos grandes produtores e importadores, reduz a litigiosidade sobre créditos e débitos de ICMS nas operações intermediárias e garante uniformidade de preços em todo o território nacional, favorecendo a concorrência isonômica. Para o fisco estadual, a monofasia é, em termos administrativos, uma solução eficiente.

Contudo, Melo (2021) alerta para os efeitos colaterais da monofasia, com destaque para a questão da transparência:

A incidência única na origem, embora eficiente para o fisco, cria um problema estrutural de transparência: o tributo estadual desaparece do campo destaque de ICMS das notas fiscais emitidas pelos distribuidores e postos, tornando-se invisível para o consumidor final. A simplificação arrecadatória tem, como preço oculto, a opacidade fiscal ao longo de toda a cadeia de distribuição. (Melo, 2021, p. 193).

Carvalho (2021, p. 442) aprofunda a crítica ao observar que o ICMS monofásico, ao eliminar o destaque do imposto nas notas fiscais intermediárias, viola a lógica de transparência que presidia a tributação sobre o consumo no regime anterior. No modelo plurifásico, o consumidor que examinasse a nota fiscal do posto

poderia verificar o percentual de ICMS incidente na operação. No modelo monofásico, essa informação simplesmente não consta do documento fiscal, porque o posto não é contribuinte do imposto. A simplificação que beneficia o fisco produz, como externalidade não desejada, a desinformação do consumidor.

Sabbag (2021, p. 537) observa que a migração para o regime monofásico não foi acompanhada de qualquer mecanismo compensatório de transparência ao consumidor. A Lei Complementar nº 192/2022 detalhou exaustivamente as regras de apuração do ICMS pelo produtor e importador, os critérios de definição das alíquotas ad rem pelo CONFAZ e os mecanismos de repasse às distribuidoras, mas não tratou, em nenhum de seus artigos, da obrigação de informar ao consumidor o valor do imposto embutido no preço. Essa omissão é juridicamente significativa, porque o Art. 150, § 5º, da CF/88, como se verá no capítulo seguinte, que impõe ao legislador um dever ativo de criar mecanismos de transparência tributária.

2.4 A ADI 7.164/DF E OS LIMITES FEDERATIVOS DA REFORMA MONOFÁSICA

A constitucionalidade do modelo monofásico instituído pela LC 192/2022 foi testada quase imediatamente após a entrada em vigor da nova lei. Alguns estados, resistindo à perda de autonomia na política tributária do ICMS sobre combustíveis e, indiretamente, à uniformização de alíquotas que reduzia sua capacidade de oferecer benefícios fiscais diferenciados, firmaram, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 16/2022, que previa um “fator de equalização da carga tributária máxima”. Na prática, esse fator permitia que os estados estabelecessem carga tributária efetiva superior à resultante da alíquota ad rem uniforme, reinstituindo, por via indireta, a diferenciação que a LC 192/2022 visava eliminar.

A Advocacia-Geral da União (AGU) ajuizou a ADI 7.164/DF, arguindo que o Convênio ICMS 16/2022 violava os princípios da uniformidade tributária e da isonomia federativa, além de contrariar diretamente a LC 192/2022. O Ministro Relator André Mendonça, em decisão monocrática, deferiu a medida cautelar em 11 de maio de 2022, suspendendo os efeitos do convênio. O fundamento da decisão foi a incompatibilidade entre o mecanismo de equalização estadual e a sistemática monofásica uniforme introduzida pela lei complementar.

Segundo (2022, p. 205) analisa o julgamento da ADI 7.164/DF como expressão de uma tensão federativa estrutural que a LC 192/2022 não resolveu definitivamente: a tensão entre a uniformidade tributária nacional necessária para o funcionamento do mercado único e a autonomia dos estados-membros para definir sua política tributária dentro dos limites constitucionais. Para o autor, a decisão do STF foi correta na preservação da uniformidade, mas deixou em aberto questões relevantes sobre a forma de definição das alíquotas ad rem pelo CONFAZ e os mecanismos de compensação para estados que arrecadavam mais sob o regime anterior.

Carrazza (2020, p. 381) observa que, ao delegar ao CONFAZ a definição das alíquotas ad rem, a LC 192/2022 criou um modelo de governança tributária que pode ser vulnerável a pressões políticas. O CONFAZ é um órgão de natureza administrativa, composto pelos Secretários de Fazenda estaduais e pelo representante federal, cujas decisões dependem de unanimidade. Isso significa que qualquer estado pode, na prática, bloquear a redução de alíquotas que seria benéfica ao consumidor, ao exercer seu poder de veto no órgão colegiado.

2.5 PIS/COFINS MONOFÁSICOS: CONVERGÊNCIA COM O ICMS E EFEITOS SOBRE A CUMULATIVIDADE

Antes mesmo da LC 192/2022, os combustíveis já eram tributados pelo PIS e pela COFINS no regime monofásico, instituído pela Lei nº 9.718/1998 e suas alterações posteriores. Nesse regime, a incidência do PIS e da COFINS concentra-se no produtor ou importador de combustíveis, que recolhe as contribuições pela alíquota majorada, enquanto os elos seguintes da cadeia ficam com alíquota zero. O sistema é semelhante, em sua lógica, ao ICMS monofásico da LC 192/2022, embora mais antigo.

Paulsen (2022, p. 196) aponta que a convergência do regime monofásico do PIS/COFINS com o do ICMS sobre combustíveis cria um ambiente de coerência sistêmica do ponto de vista arrecadatário, mas aprofunda o problema da transparência: em todas as três exações (PIS, COFINS e ICMS), o tributo é recolhido na origem e não aparece destacado nas notas fiscais ao longo da cadeia. O consumidor que abastece o veículo recebe um documento fiscal que não informa o

PIS, não informa a COFINS e não informa o ICMS correspondentes àquela operação. A somatória desses três tributos pode representar, como visto, mais de 40% do preço pago.

Sabbag (2021, p. 538) adverte para o risco de cumulatividade econômica residual mesmo no regime monofásico: embora o PIS e a COFINS monofásicos impeçam formalmente a incidência em cascata, a CIDE incide sobre o mesmo produto em momento anterior, gerando uma base de cálculo que já inclui o valor da CIDE para fins de cálculo do PIS, da COFINS e do ICMS. Isso significa que, na prática, há tributação de tributo é um fenômeno denominado “ICMS sobre ICMS” ou “PIS/COFINS sobre CIDE”, que representa uma forma dissimulada de cumulatividade que onera o consumidor final sem transparência nem justificativa constitucional clara.

3 TRANSPARÊNCIA FISCAL, TRANSLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS DO CONSUMIDOR FINAL

3.1 A TRANSLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FENÔMENO JURÍDICO E ECONÔMICO

A translação tributária, também denominada repercussão do tributo ou transferência do ônus fiscal é o mecanismo pelo qual o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) transfere o encargo econômico da exação para terceiro, geralmente o adquirente do produto ou serviço (contribuinte de fato). Esse fenômeno é inerente à estrutura dos tributos indiretos e está no centro do debate sobre transparência fiscal, uma vez que cria uma cisão entre quem paga o tributo ao fisco e quem efetivamente suporta seu ônus econômico.

Do ponto de vista econômico, a translação pode ocorrer de duas formas: “para frente” (forward shifting), quando o produtor repassa o tributo ao comprador por meio da elevação do preço, ou “para trás” (backward shifting), quando o produtor absorve parte do tributo reduzindo o preço pago ao fornecedor. No mercado de combustíveis brasileiro, a demanda é relativamente inelástica, o consumidor não pode facilmente substituir o diesel ou a gasolina por outro insumo, o que assegura que a translação seja predominantemente “para frente”: qualquer elevação de alíquota é integralmente repassada ao preço final.

No plano jurídico, o Art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) reconhece expressamente a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato ao disciplinar a restituição de tributos indiretos. O dispositivo exige que o requerente da restituição prove que não transferiu o encargo tributário ao adquirente, ou que este autorize expressamente o pedido. Essa norma é reveladora da consciência do legislador complementar de que, nos tributos indiretos, o ônus econômico e a obrigação jurídica recaem, em regra, sobre sujeitos distintos.

Paulsen (2022) sistematiza as implicações jurídicas desse reconhecimento:

O encargo financeiro do tributo, no caso dos impostos indiretos, é transferido para o adquirente da mercadoria ou do serviço, de modo que o contribuinte de direito é apenas um veículo de arrecadação, enquanto o consumidor final assume o peso econômico da exação, sofrendo o decréscimo patrimonial correspondente à carga tributária embutida no preço. (Paulsen, 2022, p. 184).

Machado (2022, p. 145) vai além ao sustentar que o reconhecimento jurídico da translação impõe ao Estado uma obrigação correlata: se o consumidor é quem efetivamente paga o tributo, ele tem o direito fundamental de saber quanto paga e para qual finalidade os recursos são destinados. A ausência de transparência sobre a carga tributária suportada pelo contribuinte de fato constitui, para o autor, violação ao princípio democrático em sua dimensão fiscal, que pressupõe que o cidadão conheça o preço que paga pelo Estado que o governa.

Marques (2022, p. 312) classifica o fenômeno da translação tributária como um dos mais relevantes pontos de convergência entre o Direito Tributário e o Direito do Consumidor: o consumidor que recebe o ônus econômico do tributo sem ter sido sequer consultado sobre sua aceitação e sem receber informação sobre sua existência, está em posição de vulnerabilidade informacional que o CDC foi precisamente criado para corrigir. A autora sustenta que o CDC, ao garantir ao consumidor o direito à informação sobre “tributos incidentes” (Art. 6º, III), reconheceu implicitamente o fenômeno da translação e o incorporou ao sistema de proteção consumerista.

3.2 COMPOSIÇÃO DO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS E A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA EM 2026

A análise da carga tributária efetiva sobre os combustíveis exige o exame detalhado da composição do preço ao consumidor final. Segundo dados da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP, 2026), o preço da gasolina comum ao consumidor é formado por cinco componentes principais: o custo de produção e a margem do produtor ou importador (Petrobras ou terceiros); os tributos federais (CIDE, PIS e COFINS); o ICMS estadual; o custo do etanol anidro obrigatoriamente adicionado à mistura (percentual de 27% desde 2021); e a margem de distribuição e revenda.

Em abril de 2026, com a gasolina comum a R\$ 6,78 por litro nas capitais brasileiras, a composição média era: custo Petrobras/importador: R\$ 2,17 (32%); tributos federais (CIDE + PIS/COFINS): R\$ 1,09 (16%); ICMS: R\$ 1,97 (29%); custo do etanol obrigatório: R\$ 0,75 (11%); margem de distribuição e revenda: R\$ 0,80

(12%). Isso significa que R\$ 3,06 de cada litro — 45,1% do preço, correspondia diretamente a tributos.

Para o diesel S-10, comercializado a R\$ 7,45 por litro, a estrutura era ligeiramente distinta em razão do biodiesel obrigatório (mistura B15, em vigor desde 2024): os tributos federais e o ICMS juntos representavam aproximadamente 38% do valor. A diferença percentual em relação à gasolina decorre, principalmente, do tratamento fiscal diferenciado historicamente conferido ao diesel, considerado insumo produtivo em comparação com a gasolina, mais identificada com consumo final.

Sabbag (2021, p. 538) observa que esses percentuais evidenciam uma realidade que o consumidor médio desconhece: cada vez que abastece seu veículo, ele está transferindo ao Estado entre 38% e 45% do valor pago. Em um país com carga tributária total de aproximadamente 33,71% do PIB (IBGE, 2024), o fato de que a tributação sobre um produto de consumo universal como o combustível supere a média geral da carga tributária deveria ser informação de amplo conhecimento público e não é, justamente porque o modelo tributário vigente não impõe mecanismos efetivos de divulgação.

A comparação internacional reforça a relevância do problema. Carneiro (2020, p. 293) aponta que, nos Estados Unidos, a soma dos tributos federais e estaduais sobre a gasolina representa, em média, 15% a 20% do preço ao consumidor. Na Alemanha e na França, a tributação atinge 55% a 60% do preço, portanto, superior à brasileira, mas é acompanhada de exigências rigorosas de transparência e de investimento efetivo em infraestrutura e transporte público, além de se concentrar no financiamento do Estado social. No Brasil, a carga está em patamar intermediário, mas a contrapartida em infraestrutura e serviços públicos é significativamente inferior.

3.3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA: O ART. 150, § 5º, DA CF/88

O princípio da transparência tributária tem assento constitucional explícito no Art. 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988, cujo texto determina: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos

impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. ” Trata-se de norma de eficácia limitada que depende de legislação infraconstitucional para sua plena implementação, mas de aplicabilidade imediata em sua dimensão negativa: o Estado não pode criar regimes tributários que ativamente impeçam o consumidor de ter acesso à informação sobre os tributos que suporta.

Carvalho (2021, p. 156) qualifica o Art. 150, § 5º, como “cláusula de cidadania tributária”, por ir além da dimensão técnica do direito tributário para reconhecer o interesse legítimo do consumidor-contribuinte de fato em conhecer a composição tributária dos preços que paga. Para o autor, a norma constitucionaliza, em matéria tributária, o direito à informação previsto no Art. 5º, XIV, da CF/88, conferindo-lhe aplicação específica nas relações de consumo com dimensão fiscal.

Carrazza (2020, p. 388) sustenta que o Art. 150, § 5º, impõe ao Estado uma obrigação de fazer e não apenas de se abster, que consiste em criar e manter mecanismos efetivos de divulgação da carga tributária ao consumidor:

O § 5º do Art. 150 da CF/88 não é norma programática de aplicação diferida. É mandamento constitucional que impõe ao legislador o dever de criar instrumentos concretos de transparência tributária. A adoção de regime que, na prática, torna o tributo invisível ao consumidor não é apenas omissão do legislador: é violação ativa do comando constitucional, na medida em que o regime tributário adotado obstaculiza a informação que a Constituição ordena fornecer. (Carrazza, 2020, p. 389).

Melo (2021, p. 195) aprofunda a análise ao identificar a tensão irreduzível entre a monofasia do ICMS, eficiente para o fisco e a transparência exigida pelo Art. 150, § 5º. Para o autor, essa tensão não pode ser resolvida pela simples prevalência da conveniência arrecadatória sobre a garantia constitucional: por ter assento na Constituição, o princípio da transparência prevalece sobre o critério de eficiência administrativa do fisco estadual, exigindo que a adoção do regime monofásico seja acompanhada de mecanismos compensatórios de informação ao consumidor.

Martins (2018, p. 67) conecta o Art. 150, § 5º, ao princípio democrático ao afirmar que a transparência tributária é pressuposto do controle democrático sobre o sistema fiscal. O cidadão que não sabe quanto paga de tributo não pode avaliar se a carga é proporcional, se os recursos são aplicados na finalidade prometida ou se os representantes eleitos estão cumprindo as obrigações constitucionais em matéria

fiscal. A opacidade tributária, nesse sentido, não é apenas uma questão de direito do consumidor: é um déficit democrático.

3.4 A LEI Nº 12.741/2012 (LEI DE TRANSPARÊNCIA FISCAL) E SUA APLICAÇÃO AO SETOR DE COMBUSTÍVEIS

A Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, foi editada para regulamentar o Art. 150, § 5º, da Constituição Federal, com um atraso de vinte e quatro anos em relação à promulgação da Carta de 1988. Conhecida como Lei de Transparência Fiscal ou Lei do Imposto na Nota, o diploma estabelece, em seu Art. 1º, que os fornecedores de produtos e serviços devem emitir, para o consumidor, documento fiscal em que constem informações sobre o valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais cuja incidência influa na formação dos respectivos preços de venda.

A lei prevê que a informação pode ser prestada de duas formas: por destaque no próprio documento fiscal (cupom, nota ou fatura) ou por meio de painel, tabela ou equivalente afixado em local visível no estabelecimento. Para o caso de produtos sujeitos a regime monofásico ou substituição tributária, o Art. 2º, § 2º, autoriza a informação do valor dos tributos embutidos com base nas tabelas elaboradas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) ou por entidade especializada reconhecida.

Contudo, no setor de combustíveis, a implementação da lei enfrenta o problema estrutural já identificado: os postos revendedores não são contribuintes do ICMS monofásico, de modo que seus sistemas de automação comercial não calculam o imposto estadual para fins de destaque no cupom fiscal. A tabela do IBPT, por sua vez, traz estimativas de carga tributária média por produto, mas não reflete o valor exato do ICMS ad rem vigente, que varia conforme o produto (gasolina, diesel, GLP) e, antes da uniformização promovida pela LC 192/2022, variava também conforme o estado.

Marques (2022, p. 318) avalia que essa lacuna de implementação constitui violação não apenas à Lei nº 12.741/2012, mas ao próprio CDC:

A transparência fiscal é uma dimensão do direito à informação do consumidor. Quando a lei ordena que o fornecedor informe os tributos incidentes e o regime tributário adotado torna essa informação

estruturalmente impossível de ser prestada de forma completa, o resultado prático é o mesmo que a violação direta: o consumidor fica desinformado. A causa é normativa, mas o efeito é idêntico ao de uma conduta comissiva violadora do Art. 6º, III, do CDC. (Marques, 2022, p. 318).

Benjamin (2020, p. 423) acrescenta que a tutela do consumidor pelo CDC não se limita à proteção contra atos comissivos do fornecedor: alcança também as omissões estruturais que privam o consumidor de informações relevantes para a formação de sua vontade. A opacidade fiscal criada pelo regime monofásico é, nesse sentido, uma omissão estrutural da qual o Estado é responsável, tanto por ter criado o regime tributário que produz a opacidade, quanto por ser o destinatário da obrigação constitucional de garantir a transparência.

Torres (2014, p. 320) observa que a Lei nº 12.741/2012, embora louvável em sua intenção, ressepte-se de uma limitação original: ela foi elaborada antes da LC 192/2022, quando o ICMS sobre combustíveis ainda era plurifásico e aparecia destacado nas notas fiscais dos postos. Com a monofásica, a lei perdeu efetividade no setor de maior impacto para o consumidor comum, sem que o legislador tenha providenciado a devida atualização normativa para adequá-la à nova realidade.

3.5 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR E O DIREITO FUNDAMENTAL À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) é, no direito brasileiro, o principal diploma de proteção das relações de consumo, com status de lei de ordem pública e interesse social (Art. 1º do CDC). Sua aplicação ao campo tributário especialmente ao problema da transparência sobre a carga fiscal é tema relativamente recente na doutrina, mas de crescente importância à medida que a tributação indireta ocupa parcela cada vez maior dos preços pagos pelo consumidor.

O Art. 6º, III, do CDC consagra como direito básico do consumidor “a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem.” A menção expressa aos “tributos incidentes” como elemento da informação devida ao consumidor é inequívoca: ao incluí-los entre as características essenciais que o fornecedor deve

comunicar, o legislador reconheceu que a composição tributária do preço é dada relevante para o exercício consciente do ato de consumo.

Marques (2022, p. 312) classifica o direito à informação previsto no Art. 6º, III, do CDC como “megaprincípio” do sistema consumerista, do qual derivam múltiplas obrigações específicas para o fornecedor. Em matéria tributária, a autora identifica três dimensões do dever de informar: a informação sobre a existência e a identidade do tributo (qual imposto incide); a informação sobre seu valor ou percentual aproximado (quanto representa no preço); e a informação sobre a finalidade do tributo (para que o dinheiro é destinado). Essa terceira dimensão é particularmente relevante no caso da CIDE-Combustíveis, cuja finalidade constitucional de financiar infraestrutura viária é sistematicamente descumprida.

Benjamin (2020, p. 419) sustenta que a omissão de informação sobre a carga tributária dos combustíveis configura prática abusiva nos termos do Art. 39, XII, do CDC, que veda “deixar de estipular prazo para o cumprimento de sua obrigação ou deixar a fixação de seu termo inicial a seu exclusivo critério”, interpretado, em sentido amplo, como vedação à omissão de informações essenciais sobre produto ou serviço que possam induzir o consumidor ao erro. O consumidor que não sabe que mais de 40% do preço do combustível é tributo pode incorretamente atribuir ao posto revendedor ou às distribuidoras uma margem de lucro que, na realidade, é carga fiscal.

Melo (2021, p. 197) propõe que a conjugação do Art. 6º, III, do CDC com o Art. 150, § 5º, da CF/88 e com a Lei nº 12.741/2012 forma um “bloco normativo de transparência tributária” de hierarquia constitucional que o Estado não pode esvaziar por meio de escolhas de política tributária. O regime monofásico pode ser mantido por suas vantagens arrecadatórias, mas sua adoção sem os correspondentes mecanismos de informação ao consumidor viola esse bloco normativo e demanda correção.

A jurisprudência do STJ tem dado suporte a essa interpretação. No julgamento do REsp nº 1.197.654/MG (Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 2/2/2011), o Tribunal reconheceu que a ausência de informação clara sobre tributos incidentes em operações de consumo pode constituir violação ao princípio da boa-fé objetiva nas relações de consumo (Art. 4º, III, do CDC), com potencial de

ensejar responsabilização por danos ao consumidor. Embora o caso paradigma não envolvesse diretamente combustíveis, o raciocínio aplica-se integralmente ao setor.

3.6 ART. 170, V DA CF/88: DEFESA DO CONSUMIDOR COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA

O sistema constitucional brasileiro de proteção ao consumidor não se limita ao Art. 5º, XXXII, da CF/88 que elenca a defesa do consumidor como direito fundamental e ao Art. 48 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determinou a elaboração do Código de Defesa do Consumidor. Ele tem também dimensão econômica expressa no Art. 170, V, da Constituição, que inclui a defesa do consumidor entre os princípios da ordem econômica nacional.

A constitucionalização da defesa do consumidor no capítulo da ordem econômica tem implicação normativa relevante que a doutrina raramente explora no contexto tributário: significa que a atividade econômica incluindo a atividade regulatória e tributária do Estado enquanto organizador da estrutura fiscal deve observar o princípio da defesa do consumidor como condição de legitimidade. O Estado que estrutura um regime tributário que sistematicamente desinforma o consumidor não está apenas violando o CDC; está violando o Art. 170, V, da Constituição Federal.

Torres (2014, p. 318) conecta esse princípio ao direito à informação tributária:

A ordem econômica constitucional não protege apenas o consumidor de atos privados de fornecedores. Protege-o também de estruturas normativas criadas pelo próprio Estado que, ao simplificar a arrecadação tributária, produzem como externalidade a desinformação do consumidor sobre a composição dos preços que paga. O Estado que instaura a opacidade fiscal não pode se escudar atrás da legalidade formal do regime adotado: está sujeito ao controle pelo princípio constitucional da defesa do consumidor. (Torres, 2014, p. 318).

Martins (2018, p. 74) acrescenta que o Art. 170, V, impõe ao Estado não apenas obrigações negativas de não prejudicar o consumidor, mas obrigações positivas de criação e manutenção de condições que favoreçam a informação e a autonomia do consumidor. No campo tributário, esse dever positivo se traduz na obrigação de criar mecanismos efetivos de transparência sobre a carga fiscal

incidente sobre bens e serviços de consumo, obrigação que, no setor de combustíveis, o Estado tem reiteradamente descumprido.

3.7 O CUSTO INVISÍVEL DO FRETE TRIBUTADO E A TRANSLAÇÃO LOGÍSTICA AO CONSUMIDOR

Além da translação direta dos tributos incidentes sobre o combustível no ponto de venda, o consumidor final suporta uma segunda camada de repercussão tributária, que a doutrina ainda não sistematizou de forma completa: o “custo invisível do frete tributado”. Esse fenômeno consiste na incorporação dos custos tributários das transportadoras incidentes sobre o diesel, as manutenções decorrentes da precariedade das rodovias e os demais encargos do setor, ao preço de todas as mercadorias transportadas.

Quando um supermercado precifica uma caixa de leite, o cálculo considera, entre outros fatores, o custo do transporte do leite desde a fazenda até a distribuidora e, desta, até o estabelecimento varejista. Esse custo de transporte inclui o preço do diesel pago pelo caminhoneiro que, por sua vez, inclui CIDE, PIS, COFINS e ICMS, os custos de manutenção do veículo em estradas degradadas e os demais encargos do setor. O consumidor que compra a caixa de leite está, portanto, pagando tributos sobre combustíveis mesmo que não possua veículo, e mesmo que nunca tenha ido a um posto de gasolina.

Sabbag (2021, p. 540) denominou esse fenômeno de “tributação oculta pelo frete”: uma segunda camada de incidência fiscal, não declarada e não informada, que se soma à carga tributária visível no ponto de venda de combustíveis e que o consumidor suporta difusa e involuntariamente no preço de praticamente todas as mercadorias que consome. Segundo o IBPT (2023), os custos logísticos representam em média 12% do preço final dos produtos de consumo no Brasil, contra 6% na média dos países da OCDE. Dentro desse percentual, cerca de 35% a 40% têm natureza tributária direta ou indireta.

Segundo (2022, p. 208) conclui que a transparência tributária no setor de combustíveis, para ser efetiva, deve incorporar essa segunda camada de translação logística. Não basta informar ao consumidor o tributo incidente sobre o litro de combustível que ele abastece; é necessário criar mecanismos que permitam ao

cidadão compreender quanto do preço de cada produto que consome corresponde, indiretamente, a tributos sobre combustíveis e ao custo da ineficiência logística decorrente do desvio das receitas da CIDE.

3.8 A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE TRANSPARÊNCIA FISCAL NAS RELAÇÕES DE CONSUMO

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a interface entre direito tributário e direito do consumidor, embora ainda em construção, oferece parâmetros relevantes para a análise do problema da opacidade fiscal no setor de combustíveis. Duas decisões merecem destaque especial.

O REsp nº 1.396.285/DF, julgado sob o rito dos recursos repetitivos pela Segunda Seção do STJ (Tema 795, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, DJe 4/5/2015), consolidou o entendimento de que a informação sobre tributos incidentes sobre produtos e serviços é obrigação do fornecedor nos termos do Art. 6º, III, do CDC, e que sua violação pode caracterizar prática abusiva. O caso paradigma envolvia o setor bancário e as tarifas de serviço, mas o raciocínio do Tribunal foi construído sobre a amplitude do dever de informação previsto no CDC, com aplicação potencialmente universal às relações de consumo.

O REsp nº 1.197.654/MG (Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 2/2/2011), por sua vez, fixou que a ausência de informação clara sobre tributos incidentes em operações de consumo pode constituir violação ao princípio da boa-fé objetiva nas relações de consumo, previsto no Art. 4º, III, do CDC. O acórdão reconheceu que a boa-fé nas relações de consumo não é apenas comportamental de abstenção de práticas enganosas, mas informacional: o fornecedor tem dever positivo de transmitir ao consumidor todas as informações relevantes para a formação de sua vontade, incluindo a composição tributária do preço.

Marques (2022, p. 320) destaca que esses precedentes do STJ são especialmente relevantes para o setor de combustíveis, porque estabelecem que a violação ao dever de informação tributária não depende de má-fé do fornecedor: pode decorrer de omissão estrutural, como àquela criada pelo regime monofásico, sem que o fornecedor tenha, individualmente, praticado qualquer ato doloso ou culposos. A responsabilidade, nesse caso, é do Estado que criou o regime tributário

estruturalmente opaco, e não do posto revendedor que simplesmente opera dentro do sistema que lhe foi imposto.

Greco (2019, p. 220) aponta que essa linha jurisprudencial do STJ abre espaço para ações civis públicas em defesa de interesses difusos do consumidor, fundadas na violação ao Art. 150, § 5º, da CF/88 e ao Art. 6º, III, do CDC, visando à condenação do Estado a implementar mecanismos efetivos de transparência tributária no setor de combustíveis. O Ministério Público e as associações de defesa do consumidor teriam legitimidade ativa para essas ações, com fundamento nos Arts. 81 e 82 do CDC e no Art. 129, III, da CF/88.

3.9 PROPOSTAS DE ADEQUAÇÃO NORMATIVA: CONCILIANDO EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA E TRANSPARÊNCIA CONSTITUCIONAL

A questão que se coloca, após o diagnóstico desenvolvido nos itens anteriores, é: como conciliar as vantagens arrecadatórias e de simplificação do regime monofásico com as exigências constitucionais de transparência fiscal? A resposta da doutrina converge para um conjunto de propostas complementares, que não exigem o abandono da monofasia, mas a adoção de mecanismos compensatórios que garantam ao consumidor a informação que a Constituição lhe assegura.

A primeira proposta, elaborada por Paulsen (2022, p. 201), consiste na criação de um sistema nacional de informação tributária sobre combustíveis, de acesso público e atualização mensal, mantido conjuntamente pelo CONFAZ e pela Receita Federal. O sistema informaria, por estado, por produto e por período de apuração, o valor exato de cada tributo embutido no preço de cada litro comercializado, CIDE por litro, PIS por litro, COFINS por litro, ICMS por litro. O acesso ao sistema seria garantido por aplicativo de celular e por painéis físicos nos postos revendedores. Essa proposta preserva a monofasia e atende simultaneamente ao Art. 150, § 5º, da CF/88 e ao Art. 1º da Lei nº 12.741/2012.

A segunda proposta, de Carrazza (2020, p. 390), prevê a alteração regulamentar do leiaute da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e do Documento Auxiliar do Cupom Fiscal Eletrônico (DANFe), para incluir campo específico com o valor calculado de ICMS monofásico, PIS e COFINS correspondentes à operação, mesmo

que o emitente não seja o contribuinte desses tributos. O valor seria calculado automaticamente pelos sistemas de gestão fiscal com base nas alíquotas ad rem vigentes divulgadas pelo CONFAZ e pela Receita Federal, que seriam incorporadas às tabelas de referência dos sistemas de automação comercial dos postos.

A terceira proposta, de Melo (2021, p. 198), é a reforma da Lei nº 12.741/2012 para incluir disposição específica sobre o setor de combustíveis, reconhecendo a especificidade do regime monofásico e criando obrigação de divulgação em painel físico nos pontos de venda. O painel deveria conter, de forma legível e em linguagem acessível, a decomposição do preço por litro de cada combustível comercializado, incluindo: o custo do produtor/importador, os tributos federais discriminados por tipo, o ICMS estadual e a margem de distribuição e revenda. A proposta é compatível com o já previsto no Art. 2º da Lei nº 12.741/2012, que admite o painel como alternativa à nota fiscal.

A quarta proposta, de caráter mais estrutural, é defendida por Segundo (2022, p. 210): a criação de um índice público de transparência tributária para o setor de combustíveis, avaliado anualmente pela ANP, pelo IBPT e por representantes da sociedade civil. O índice mediria o grau de acessibilidade da informação tributária ao consumidor médio, levando em conta não apenas a existência legal de obrigações de informação, mas sua efetividade prática, funcionando como instrumento de pressão social e de accountability sobre o legislador e o regulador.

Greco (2019, p. 221) propõe, ainda, a destinação compulsória de parcela das receitas da CIDE-Combustíveis ao financiamento de campanhas de educação fiscal dirigidas ao consumidor, por meio de mídia de massa. A proposta parte do pressuposto de que a transparência tributária não se esgota nos documentos fiscais, ela abrange também a formação do cidadão para compreender o sistema tributário que o onera, capacitando-o para exercer controle democrático sobre a aplicação dos recursos públicos.

Sabbag (2021, p. 541) resume a questão com precisão: o obstáculo à transparência fiscal no setor de combustíveis não é técnico, os valores dos tributos ad rem são fixos, conhecidos e divulgáveis com facilidade, mas político. Os atores com poder de veto no processo de reforma (Fisco, estados, distribuidoras) têm incentivos para manter a opacidade, que reduz a percepção do ônus fiscal pelo consumidor e, conseqüentemente, diminui a pressão social por redução de

alíquotas. Superar esse obstáculo exige, além de instrumentos jurídicos, mobilização da sociedade civil e do Ministério Público no exercício do controle constitucional da transparência tributária.

CONCLUSÃO

A pesquisa desenvolvida ao longo deste Trabalho de Conclusão de Curso partiu de um problema concreto, a opacidade da carga tributária sobre os combustíveis para o consumidor final, chegou a uma conclusão que vai além do setor analisado: a transparência fiscal é condição necessária da democracia tributária, e o seu deficit, no Brasil, não é acidental. Ele resulta de escolhas normativas do Estado que, ao priorizar a eficiência arrecadatória, produziram como externalidade a desinformação sistemática do contribuinte-consumidor.

No primeiro capítulo, demonstrou-se que a dependência do modal rodoviário, historicamente construída por políticas públicas equivocadas, criou uma vulnerabilidade econômica estrutural que torna o consumidor brasileiro particularmente sensível às oscilações na tributação dos combustíveis. A sobreposição de PIS, COFINS, CIDE e ICMS sobre o diesel e a gasolina cria uma carga fiscal que representa entre 38% e 45% do preço final ao consumidor, um dos maiores do mundo, sem que a contrapartida em infraestrutura viária seja entregue em condições adequadas. O custo tributário invisível, decorrente da não aplicação das receitas da CIDE na finalidade constitucional, amplifica o ônus sobre as transportadoras e, por translação, sobre o consumidor final.

No segundo capítulo, examinou-se a natureza jurídica da CIDE-Combustíveis e do ICMS monofásico à luz da doutrina e da jurisprudência. A CIDE tem sua legitimidade condicionada à efetiva aplicação de suas receitas na finalidade constitucional do Art. 177, § 4º, da CF/88, condição que o STF fez valer na ADI 2.925/DF ao declarar inconstitucional a desvinculação de suas receitas. Não obstante a decisão judicial, os mecanismos de controle sobre a aplicação das receitas continuam insuficientes, perpetuando o ônus duplo do transportador. O ICMS monofásico, validado pelo STF na ADI 7.164/DF, trouxe simplificação arrecadatória e eliminou a guerra fiscal, mas produziu opacidade fiscal ao longo de toda a cadeia de distribuição, sem que mecanismos compensatórios de transparência fossem previstos.

No terceiro capítulo, núcleo desta monografia, demonstrou-se que a opacidade fiscal criada pelo regime monofásico viola o bloco normativo de transparência tributária formado pelo Art. 150, § 5º, da CF/88, pela Lei nº

12.741/2012, pelo Art. 6º, III, do CDC e pelo Art. 170, V, da CF/88. O consumidor que abastece o veículo e recebe o cupom fiscal não encontra nele qualquer informação sobre o ICMS estadual que está pagando, embora esse imposto represente cerca de 29% do preço. Essa omissão informacional não é consequência técnica inevitável da monofasia: é omissão normativa que o Estado pode e deve corrigir. A jurisprudência do STJ, especialmente nos REsp's nº 1.197.654/MG e nº 1.396.285/DF, reforça que o dever de informação tributária nas relações de consumo é exigência de boa-fé objetiva e de proteção ao consumidor vulnerável.

As propostas doutrinárias de adequação normativa, sistema nacional de informação tributária por produto, alteração do leiaute da NF-e, reforma da Lei nº 12.741/2012, índice de transparência tributária e educação fiscal financiada pela CIDE, demonstram que a solução é tecnicamente viável. Nesse contexto, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária, reforça constitucionalmente os princípios de transparência, simplicidade e progressividade tributária, criando um marco normativo mais robusto para exigir que o Estado cumpra com seu dever informacional e torne a carga fiscal visível e compreensível ao contribuinte-consumidor. Os tributos ad rem são valores fixos, conhecidos, divulgáveis com facilidade. O obstáculo não é técnico; é político. E sua superação exige, além das reformas normativas aqui propostas, a atuação do Ministério Público, das associações de defesa do consumidor e da sociedade civil no exercício do controle constitucional da transparência tributária.

A conclusão central desta pesquisa pode ser enunciada de forma direta: o regime tributário vigente para os combustíveis no Brasil viola a Constituição Federal ao criar opacidade fiscal estrutural sobre tributos que o consumidor tem o direito constitucional de conhecer. Essa violação não é imputável ao posto revendedor, que simplesmente opera dentro do sistema tributário que lhe foi imposto. É imputável ao Estado, que institui tributos, promete finalidades, descumpre obrigações e, para completar o ciclo de ineficiência, não informa ao cidadão quanto está cobrando nem para que está usando o que cobrou.

Transparência fiscal não é burocracia adicional. É o direito fundamental do cidadão de saber o preço do Estado que financia. E esse direito, no Brasil, ainda espera efetividade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BENJAMIN, Antônio Herman V.; MARQUES, Claudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 9. ed. São Paulo: RT, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 abr. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm. Acesso em: 28 abr. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022**. Define os combustíveis sobre os quais o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidirá uma única vez. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm. Acesso em: 08 mar. 2026.

BRASIL. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2026.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 11 abr. 2026.

BRASIL. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.** Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE). Brasília, DF: Presidência da República, [2001].

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em: 15 mar. 2026.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: abr. 2026.

BRASIL. **Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003.** Estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 2003. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.640.htm. Acesso em: 17 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003].

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 25 fev. 2026.

BRASIL. **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012.** Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do art. 150 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Brasília, DF: Presidência da República, [2012]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso em: 21 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.197.654/MG.**

Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 1 dez. 2010.

Publicação: **DJe**, Brasília, DF, 2 fev. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.396.285/DF.** Segunda Seção (Recurso Repetitivo — Tema 795). Relator: Ministro Paulo de Tarso

Sanseverino. Julgamento: 29 abr. 2015. Publicação: **DJe**, Brasília, DF, 4 maio 2015.

STJ. **Recurso Especial nº 1.396.285/DF.** Segunda Seção (Recurso Repetitivo — Tema 795). Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Julgamento: 29 abr. 2015.

Publicação: **DJe**, 4 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Requerente: Partido Democrático Trabalhista — PDT. Julgamento: 19 dez. 2003. Publicação: **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 4 mar. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.164/DF**. Relator: Ministro André Mendonça. Requerente: Advocacia-Geral da União — AGU. Medida Cautelar deferida em: 11 maio 2022. Publicação: **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 maio 2022.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CNT — Confederação Nacional do Transporte. **Pesquisa CNT de Rodovias 2023**. Brasília: CNT, 2023. Disponível em: <https://www.cnt.org.br/pesquisa-rodovias>. Acesso em: 18 fev. 2026.

FGV PROJETOS. **Impacto do preço do diesel na inflação brasileira**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura "sui generis")**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2019.

IBGE — INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Carga tributária bruta do governo geral**: 2024. Brasília: IBGE, 2024.

IBPT — INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a carga tributária no setor logístico brasileiro**. Curitiba: IBPT, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotado. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MARQUES, Claudia Lima. **Comentários ao Código de Defesa do Consumidor**. 6. ed. São Paulo: RT, 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 6.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

NTC & LOGÍSTICA — ASSOCIAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORTE DE CARGAS E LOGÍSTICA. **Pesquisa de custos logísticos do transporte rodoviário de cargas 2023**. São Paulo: NTC, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: v. 5: o orçamento na Constituição. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.