

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

LAÍS LINO CARVALHO

O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE
VENDA DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO EM GOIÂNIA
PARA O CONSUMIDOR FINAL

GOIÂNIA

2016

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Me. Júlio Orestes da Silva
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

LAÍS LINO CARVALHO

**O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE
VENDA DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO EM GOIÂNIA
PARA O CONSUMIDOR FINAL**

Trabalho de Conclusão de Curso da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas-FACE, da Universidade Federal de Goiás – UFG, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me.: Ednei Morais Pereira

GOIÂNIA

2016

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

CARVALHO, Laís Lino

O Impacto do ICMS Substituição Tributária no Preço de Venda de produtos derivados do Petróleo em Goiânia para o Consumidor Final [manuscrito] / Laís Lino CARVALHO. - 2016.

35 f.

Orientador: Prof. Ednei Morais.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Cidade de Goiás, 2016.

Bibliografia.

Inclui siglas, tabelas, lista de figuras, lista de tabelas.

1. ICMS. 2. Substituição Tributária. 3. Gás Liquefeito de Petróleo. 4. Gasolina. 5. Diesel. I. Morais, Ednei, orient. II. Título.

CDU 657

RESUMO

O recolhimento pelo regime Substituição Tributária, acerca do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços, foi criado para diminuir a sonegação desse tributo. FALIGUSKI (2010) verificou que o cálculo do ICMS Substituição Tributária implicou em acréscimo no preço do consumidor final em produtos do ramo de higiene e beleza. Dessa forma, acreditava-se que o mesmo poderia ocorrer com outros itens em que os governos estaduais determinaram a utilização desse regime de tributação. Logo, o objetivo da pesquisa foi identificar qual o impacto causado pelo ICMS substituição tributária na composição do preço de venda de produtos derivados do petróleo, a exemplo de GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10, no município de Goiânia, para o consumidor final. Coletou-se dados da pesquisa semanal de preço realizada pela Agência Nacional do Petróleo, no período de junho de 2016, de postos de combustíveis e revendedores de Gás Liquefeito Petróleo. A partir dos dados foi possível recompor o preço de venda dos itens, utilizando o ICMS apuração e o ICMS substituição tributária. No resultado da pesquisa verificou-se um acréscimo no valor do imposto estadual quando é utilizado o regime de Substituição Tributária. Isso ocorre devido o Preço Médio Ponderado para o Consumidor Final ser maior que o preço de venda efetivamente praticado pelos revendedores. Assim sendo, conclui-se que esse fato ocasiona um aumento no valor do produto para o consumidor.

Palavras Chave: ICMS; Substituição Tributação; Gás Liquefeito de Petróleo; Gasolina; Diesel S-10.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Composição de Preço - GLP.....	22
Figura 2 - Composição de Preço - Gasolina.....	23
Figura 3 - Composição de Preço – Diesel S-10.....	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - PMPF junho para o Consumidor Final	24
Tabela 2 - Considerando o ICMS ST com base dos dados adquiridos náise GLP	28
Tabela 3 - Tabela do ICMS considerando que os produtos fossem ICMS por apuração	29
Tabela 4 - Percentual do valor do imposto pago a maior	30

LISTA DE SIGLAS

ANP	Agência Nacional de Petróleo
CF/88	Constituição Federal De 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
GLP	Gás Liquefeito de Petróleo
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
PIB	Produto Interno Bruto
PMPF	Preço Médio Ponderado para o Consumidor Final
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
ST	Substituição Tributária
RCTE	Regulamento do Código Tributário Estadual do Estado de Goiás

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
1.1	PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Geral	10
1.2.2	Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVA	11
2	REVISÃO DA LITERATURA	13
2.1	ICMS.....	13
2.1.1	ICMS no regime por apuração.....	14
2.1.2	ICMS Substituição Tributária	15
2.2	COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO	18
2.2.1	Gasolina	19
2.2.2	Gás Liquefeito de Petróleo	20
2.2.3	Diesel S-10.....	20
2.3	FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA	20
2.3.1	Formação de Preço de Venda GLP	21
2.3.2	Formação de preço de venda Gasolina	22
2.3.3	Formação de preço de venda Diesel S-10.....	23
2.4	PREÇO MÉDIO PONDERADO AO CONSUMIDOR FINAL DE COMBUSTÍVEIS 24	
3	METODOLOGIA	25
3.1	COLETA DE DADOS E AMOSTRA	25
3.2	OS PRODUTOS	25
4	ANÁLISE DOS DADOS	27
4.1	ANÁLISE DOS RESULTADOS	27
5	CONCLUSÕES.....	31
	REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

Em relação aos impostos incidentes, a Petrobrás S.A. (2015), considerada a principal refinaria de petróleo do país, identifica que 28% do preço final da Gasolina e 14% do preço final do Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, corresponde ao ICMS. De acordo com Arantes (2013), isso identifica que alterações na legislação tributária, especialmente nas estaduais, podem interferir na formação do preço final do produto, uma vez que, o ICMS é de competência de cada Estado.

O ICMS abrange uma gama de contribuintes, desde micros empreendedores até grandes empresas, fiscalizar cada um representa um trabalho complicado e bastante oneroso, nestes aspectos, Silva (2010) afirma que para agilizar e simplificar o processo de arrecadação e fiscalização, o Estado atribuiu suas funções para criar um regime de tributação denominado Substituição Tributária - ST.

Segundo a Secretaria da Fazenda – SEFAZ/GO (2016), em uma comparação entre os anos de 2014 e 2015, o ICMS totalizou R\$ 13,7 bilhões, aumento de cerca de R\$ 500 milhões de um ano para o outro. O imposto continua sendo o principal componente da receita estadual, correspondendo a 59,7% do total da arrecadação.

O preço dos derivados de petróleo se apresentam como itens importantes de análise, uma vez que, o petróleo se estabelece como base da matriz energética mundial, sendo responsável por conflitos inter e intraregionais, geração de políticas de desenvolvimento, inversões de capital para o setor produtivo da economia entre outros. Assim, o petróleo se constitui, ainda hoje, em um dos grandes dinamizadores do progresso econômico das nações. (SATHLER; SCHAEFFER, 2000)

Segundo Both, Wbatuba e Salla (2016) uma particularidade do ICMS é o regime ST, que foi criado pelos Estados para, entre outras questões, buscar uma melhor forma de controle da arrecadação. A ST é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária até que a mercadoria chegue ao consumidor final. Arantes (2013) aponta que a ST é utilizada pelo Estado como um mecanismo de aumento de controle e fiscalização sobre a arrecadação tributária, este instrumento visa concentrar a arrecadação tributária em determinados grupos empresariais, ocorrendo, assim, o pagamento antecipado do imposto.

A ST está sujeita ao Preço Médio Ponderado ao consumidor Final – PMPF, o Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das

atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento considera, o disposto nos Convênios ICMS 138/06, de 15 de dezembro de 2006 e 110/07, de 28 de setembro de 2007, respectivamente, divulga que as todas as unidades federadas utilizem o PMPF para os combustíveis.

Em Goiás, aplica-se o regime de ST à operação realizada com as mercadorias discriminadas no Regulamento do Código Tributário Estadual do Estado de Goiás – RCTE/GO - 1997, Anexo VIII, Apêndice II, observadas, ainda, as disposições específicas. Os legisladores alteraram o método de recolhimento do ICMS para o segmento de combustíveis em junho de 2008, ao inserir o produto na ST. Por este método de recolhimento, as indústrias ou refinarias de petróleo tornam-se responsáveis pelo recolhimento antecipado do ICMS competente a toda a cadeia produtiva. Para tanto, o Estado estima o preço de venda ao consumidor final e retém o imposto nas refinarias.

1.1 PROBLEMA

Qual o impacto do ICMS na composição do preço médio de venda de produtos derivados do petróleo como o GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10, no município de Goiânia?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Identificar o impacto do ICMS na composição do preço de venda de produtos derivados do petróleo a exemplo de GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10, no município de Goiânia.

1.2.2 Específicos

Comparar as médias dos valores do ICMS por apuração com o valor do ICMS ST dos combustíveis derivados de petróleo.

Verificar o impacto de cada regime de tributação do ICMS, apuração e ST, na formação do preço do GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10 no município de Goiânia/GO.

1.3 JUSTIFICATIVA

Um estudo realizado pelo Instituto Assaf e pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT em 2014 revelam que a carga tributária per capita anual cresceu 284,3% entre o ano 2000, quando cada brasileiro pagava, em média, R\$ 2.086,21 em tributos nas três esferas do poder, quando esse valor atingiu a impressionante média per capita de R\$ 7.872,14 anuais. Significa dizer que nos últimos 14 anos a carga tributária brasileira anual saltou de R\$ 450 bilhões para R\$ 1,8 trilhão, um aumento de mais de 400%. O disparate está no fato de que no mesmo período o Produto Interno Bruto - PIB do Brasil cresceu apenas 273,3%, de forma, que até mesmo o aumento nas riquezas geradas pelo país entre o ano 2000 e 2014 foi menor que o crescimento na carga tributária per capita que ficou em 284,3%. Em 2014 a carga tributária brasileira subiu atingindo o recorde de 36,27% do PIB, um crescimento de 0,25 ponto percentual em relação a 2013 quando a carga tributária ficou em 36,02%. Em números gerais, os governos federal, estaduais e municipais arrecadaram R\$ 1,9 trilhão em impostos em 2014, contra R\$ 1,7 trilhão em 2013.

Para o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo – SINDIGÁS (2013), os preços de produtos derivados do petróleo variam de Estado para Estado. Essa diferença de preços entre Estados ocorre, principalmente, por dois motivos: custos de logística, em função da distância entre as refinarias e distribuidores. No preço pago pelos consumidores nos pontos de revenda também estão incluídos os custos e as margens de comercialização das distribuidoras e dos pontos de revenda.

De acordo com Lucena (2013), a literatura acadêmica nacional é carente de estudos teóricos e práticos no tema da ST do ICMS, como os trabalhos realizados por Biava e Oyadomari (2010), Silva e Giroletti (2011), sendo que a maioria dos estudos existentes

basicamente focaram na análise de questões jurídicas, sem que houvesse estudos efetivos abordando os aspectos do impacto gerado desta forma de tributação e seus impactos sobre a arrecadação pública.

A justificativa para implementação da ST ao segmento está atrelada à tentativa de reduzir a sonegação fiscal, a informalidade e, ainda, promover maior fiscalização e arrecadação sem, contudo, elevar a carga tributária. Além do mais, a política tributária adotada pelo Estado de Goiás pode interferir na arrecadação do ICMS através da estimação do preço utilizado na ST, visto que, o preço estipulado pelo governo pode ser diferente do praticado nas atividades comerciais e no final da cadeia produtiva (ARANTES, 2013).

A técnica tributária pode interferir na arrecadação do ICMS, sob a qual será incidido o cálculo do imposto. Diante do exposto, surge o questionamento: Qual o impacto do ICMS na composição do preço médio de venda de produtos derivados do petróleo como o GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10, no município de Goiânia?

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ICMS

De acordo com a SEFAZ/SP (2016), ICMS é o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

O ICMS é um imposto regido por diversas normas tais como: Decretos, Portarias, Decisões e Instruções Normativas. Essas normas consolidam-se e dão origem ao Regulamento do ICMS, cujas operações, obrigações, procedimentos, benefícios, entre outros, são descritos numa forma de manual ao contribuinte. De modo prático, o valor do ICMS é pago pelo consumidor, estando este embutido no preço do produto (LIMA, 2010).

Biava e Oyadomari (2010), afirmam que o ICMS apresentam características que o diferenciam dos demais impostos brasileiros:

- a) é um imposto de competência estadual;
- b) é não-cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o valor cobrado nas operações anteriores;
- c) é seletivo, isto é, será cobrado conforme a essencialidade das mercadorias, pautando-se na existência de diferentes alíquotas para os diferentes tipos de produtos;
- d) é um tributo indireto, uma vez que incide sobre operações com mercadorias, tendo como principais contribuintes empresas comerciais e industriais.

Cada um dos Estados e o Distrito Federal podem instituir como determina a CF/88. Segundo Brunozi *et al* (2008) é um tributo cuja instituição e cobrança, conforme dispositivo constitucional, determina o repasse aos municípios, de 25% do produto de sua arrecadação, sendo três quartos, no mínimo, distribuídos na proporção do valor adicionado nas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços realizadas em seu território; e até um quarto, de acordo com o que dispuser em lei estadual.

Conforme previsto no art. 155, inciso I, da CF/88, atribuiu-se competência aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I imposto sobre:

[...]

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso I, “b” atenderá ao seguinte:

I será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

A obrigação tributária é definida de acordo com o art. 113 do CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966a).

O ICMS é disciplinado pela Lei Federal nº 87 de 13/09/1996, denominada Lei Kandir, em Goiás, no art. 104 da Constituição Estadual, que dispõe sobre os tributos de competência do Estado dentre eles o ICMS, foi instituída a Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991, criando o Código Tributário do Estado de Goiás.

O seu fato gerador “é o fato que gera a obrigação tributária e para gerar a obrigação, o fato ocorrido deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de subsunção” (CASSONE, 2010, p. 75). O fato gerador incide na tributação, quando ocorrer saída de mercadoria (ICMS).

A base de cálculo do ICMS é o valor das mercadorias ou o valor dos produtos, incluindo o PIS, COFINS, comissões, fretes e agregado à margem, sendo este o valor sobre o qual é aplicada a alíquota do imposto a ser recolhido ao erário público (SANTOS, 2008).

2.1.1 ICMS no regime por apuração

Segundo Silva (2010), o levantamento do ICMS por apuração é o modo de saber qual o valor uma empresa irá recolher ao fisco após o fim do ciclo de um produto.

De acordo com o a edição nº 16/2014 do Boletim IOB, o imposto a ser pago resulta da diferença maior entre o débito, referente às operações com mercadoria ou prestações de serviços realizados pelo contribuinte em determinado período, e o crédito relativo ao ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

Conforme a edição nº 10/2014 do Boletim IOB, as formas de apuração do ICMS são feitas:

- a) por mercadoria ou serviço;
- b) por estimativa;
- c) por período.

O contribuinte sujeito ao regime especial de controle, fiscalização e pagamento do imposto pode ser submetido a qualquer das formas de apuração (RCTE/GO de 1997, art. 66).

Oliveira (2009) diz que o controle do ICMS deve ser feito por meio do Livro de Apuração do ICMS, onde são registradas através de notas fiscais as entradas e saídas de mercadorias. Dessa forma as empresas devem utilizar meios legais de registro do tributo para que o Órgão Regulador possa fazer a fiscalização do imposto.

2.1.2 ICMS Substituição Tributária

Segundo Biava e Oyadomari (2010), os governos estaduais atualmente estão ampliando o rol de produtos abarcados pela técnica da ST no ICMS, cujo funcionamento consiste no recolhimento do ICMS antecipadamente por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de valor, para fins de diminuição da sonegação do imposto, facilidade e aumento de arrecadação.

O regime de ST está legalmente ordenado no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988 - CF/88 e no art. 128 do Código Tributário Nacional - CTN. Segundo a SEFAZ/GO, por meio do RCTE/GO, em seu art. 41, afirma que “a ST é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para outra pessoa.”

A Lei Complementar nº 87/1996 prevê em seu art. 6º, especificamente para o ICMS, a ST. Por este método de recolhimento, as indústrias ou refinarias de petróleo tornam-se responsáveis pelo recolhimento antecipado do ICMS competente à toda cadeia produtiva.

Isso identifica que as alterações na legislação tributária, especialmente na esfera estadual, podem interferir na formação do preço final do produto, uma vez que, o ICMS é de competência de cada Estado. A ST no Estado de Goiás está legalmente ordenada nos arts. 49 a 54 da Lei nº 11.651/1991, do RCTE/GO.

A inserção da ST para recolhimento do ICMS antecipado pelas operações subsequentes com petróleo, por meio do CONFAZ através do Convênio ICMS 110/2007, estabeleceram que, ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuírem ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a condição de sujeito passivo por ST, relativo ao ICMS incidente sobre as operações com estes produtos.

O cálculo do ICMS/ST sobre combustíveis e seus derivados, é feito de acordo com uma tabela publicada quinzenalmente no sítio da Secretária da Fazenda, ora denominado Ato Expedido pela Comissão Técnica Permanente - COTEPE, disposto nos Convênios ICMS 138/06 e 110/07, de 15 de dezembro de 2006 e 28 de setembro de 2007, respectivamente. Na tabela é divulgado o PMPF, no qual é apresentado o valor base do quilo para cálculo da ST no GLP e litro para Gasolina Comum e Diesel S-10 em cada Estado do país. Esses valores são publicados no Diário Oficial da União pelo CONFAZ.

Com o objetivo de facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do tributo, desde os anos 70, já começaram a pensar na substituição tributária como forma de facilitar a operacionalização do imposto. A maior polêmica surgiu com a retenção do ICMS na fonte, onde o fabricante, ao vender para o comerciante, já deveria reter o ICMS que incidiria na venda futura, portanto, antes do fato gerador (ROSA, 2008).

Para Galhardo (2006) a ST pode ser conceituada sendo o regime pelo qual a responsabilidade do ICMS devido (em relação às operações ou prestações de serviços) é atribuído a outro contribuinte. A previsão legal do regime de ST foi inserida no CTN, por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 128, que fala sobre a sujeição passiva por responsabilidade:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966b, p. 1).

Para Cassone (2010), esta terceira pessoa pode ser representada pelo pagador, o doador, o adquirente, o transportador, o armazenador, o depositário, o consignatário, entre outros; enquanto a primeira pessoa da arrecadação é representada pelo fisco e a segunda é o próprio contribuinte substituído. Neste aspecto, a ST tem sido aplicada ao ICMS como instrumento de fiscalização e controle fiscal ao reduzir o número de agentes responsáveis pelo recolhimento do tributo.

Lima (2010) afirma que figuram, na substituição tributária, o contribuinte substituto, que é o responsável pelo recolhimento do imposto devido, e o contribuinte substituído, que realiza a operação subsequente, não precisando efetuar mais nenhum recolhimento, tendo em vista o pagamento antecipado pelo substituto.

A Lei Complementar nº 87/1996 prevê em seu art. 6º, especificamente para o ICMS, o fenômeno da ST:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado (BRASIL, 2996c).

De acordo com Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007), a ST prevista para o ICMS pode ser dividida em três espécies distintas, quanto às operações de venda de mercadorias e prestações de serviços, são elas: substituição tributária antecedente, concomitante e subsequente.

Segundo Rosa (2008), são elas:

- a) A substituição tributária concomitante é caracterizada pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS para outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante do fato gerador.
- b) A substituição tributária para frente ocorre quando o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas outras operações subseqüentes, anteriores à ocorrência do fato gerador.
- c) O diferimento do imposto é uma espécie de substituição para trás que tem um procedimento de tributação do ICMS diferente, em que há uma postergação do

pagamento do imposto para um momento futuro, ou seja, há a incidência do imposto na operação, porém o momento do pagamento é que sofre postergação.

De acordo com o edição nº 10/2014 do Boletim, o contribuinte substituído, na operação que realizar, relativamente à mercadoria recebida com imposto retido, deve emitir nota fiscal sem destaque do imposto, na qual deverá conter além dos demais requisitos, a seguinte declaração: “Imposto Retido nos Termos do Anexo VIII do RCTE/GO”.

Segundo Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007), ressaltam que a ST é um mecanismo de política fiscal, adotada pelos Estados da Federação para o ICMS de modo que, nas operações interestaduais à celebração de protocolos entre os Estados e sob supervisão do CONFAZ. Este órgão é responsável por legitimar por meio de convênios ou protocolos as relações comerciais e a instituição da ST na comercialização de mercadorias e serviços entre os diferentes Estados.

Diante a extensa base de contribuintes do imposto, o elevado número de agentes envolvidos na sua retenção e nos diferenciados mecanismos arrecadatórios à possibilidade de coexistir a sonegação fiscal ou a informalidade nas atividades econômicas para evitar o recolhimento de ICMS. (ARANTES, 2013)

No intuito de reduzir a sonegação e recuperar a receita tributária, o Estado de Goiás, instituiu para diferentes grupos de mercadorias a ST. Este instrumento visa concentrar a arrecadação tributária em determinados grupos empresariais, ocorrendo assim, o pagamento antecipado do imposto. Com isto, Silva e Giroletti (2011) apontam que a implementação da ST está ligada às atividades de combate à sonegação e melhoria do controle fiscal diante a redução dos agentes da cadeia produtiva responsáveis pelo recolhimento do imposto.

2.2 COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO

O comércio de combustíveis no Brasil foi, historicamente, marcado pela intervenção do Estado no controle e uniformização dos preços no território nacional. Essa intervenção teve respaldo no predomínio das organizações públicas responsáveis pela produção e distribuição de combustíveis no país. O processo de desregulamentação desses preços teve início na década de 1990, sendo finalizada a liberação dos preços nas refinarias de petróleo e

rompidas as barreiras legais à importação de combustíveis em janeiro de 2002 (ARAÚJO, 2011).

De acordo com Lima (2010) é importante ressaltar que apesar de o mercado ser livre, na prática, existe um monopólio da Petrobras, que controla a quase totalidade dos terminais, dutos e refinarias. De fato, não existe competição no setor de combustíveis derivados de petróleo no Brasil.

O mercado de derivados de petróleo no Brasil é regulamentado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.

2.2.1 Gasolina

De acordo com a Petrobrás (2016), concorrendo com o Etanol Hidratado e com o Gás Natural Veicular, a gasolina abastece hoje cerca de 60% dos veículos de passeio no Brasil. Por isso, é importante que o consumidor conheça como funciona o mercado desse produto, desde o produtor até o consumidor final, e ainda saiba como é formado o seu preço.

Para Lima (2010), ao abastecer seu veículo no posto revendedor, o consumidor adquire a gasolina "C", uma mistura de gasolina "A" com Etanol Anidro. A gasolina produzida pelas refinarias é pura, sem etanol. As distribuidoras compram gasolina A das refinarias da Petrobras e o Etanol Anidro das usinas produtoras (a Petrobras possui participação em algumas usinas). Elas misturam esses dois produtos para formular a gasolina C. A proporção de Etanol Anidro nessa mistura é determinada pelo Conselho Interministerial do Açúcar e do Alcool (CIMA), podendo variar entre 18% e 25%, através de Resoluções.

2.2.2 Gás Liquefeito de Petróleo

Segundo dados da ANP (2016), a distribuição do produto abrange 100% do território brasileiro e garante abastecimento de 95% dos domicílios.

O gás liquefeito de petróleo, mais conhecido como GLP, é o produto derivado de petróleo de consumo mais popular. Ele é o principal combustível de uso doméstico, utilizado principalmente nos fogões residenciais, através do botijão de 13kg. (PETROBRAS, 2016)

O segmento de GLP é referenciado, segundo o SINDIGÁS, como Gás LP. O GLP produzido no Brasil é obtido de duas formas: a primeira, e mais comum, decorre do refino do petróleo; a segunda, em escala reduzida, acontece a partir do processamento do gás natural (ULTRAGAZ, 2013).

O mercado GLP é formado por 17 empresas de distribuição, e as quatro maiores empresas do segmento, correspondem a aproximadamente 86% do mercado nacional (ANP, 2016). Na literatura, segundo Pindyck e Rubinfeld (2006), este tipo de estrutura de mercado é conhecido como oligopólio, no qual apenas algumas empresas são responsáveis pela maior parte ou por toda produção.

2.2.3 Diesel S-10

O Diesel S-10 foi disponibilizado a partir de 1º de janeiro de 2013 em postos selecionados para os veículos leves e pesados movidos a diesel fabricados a partir de 2012. A Petrobras antecipou a substituição de todo Diesel S-50 pelo Diesel S-10. O Diesel S-10 é o diesel com baixo teor de enxofre. (PETROBRAS, 2016)

Lima (2010) afirma que seu consumo ocorre principalmente no transporte rodoviário e no setor agrícola. Esses setores são de extrema importância para a economia do País.

2.3 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

O fator preço aparece como principal instrumento de articulação e tomada de decisões dentro das empresas que compõem o setor de petróleo, atuando como balizador das políticas e estratégias que devam ser implementadas. O preço do petróleo e de seus derivados reflete, em última instância, no comportamento do setor, evidenciando os movimentos e ações das empresas atuantes nesse mercado, tendo suas variações um impacto relevante sobre os consumidores finais, que determinam suas demandas muito em função dos preços que são praticados. (SATHLER; TOLMASQUIM, 2001)

Preço, de acordo com Dutra (2003), é o valor estabelecido e aceito pelo vendedor para efetuar a transferência da propriedade de um bem. No preço pode estar ou não incluído, além do custo, o eventual lucro ou prejuízo e, segundo Hendriksen e Breda (1999), os preços

refletem o valor de troca de bens e serviços na economia. Esses bens e serviços incluem os vários fatores de produção e itens em estágios diversos de produção, itens mantidos para fins especulativos e bens, e serviços adquiridos para fins de consumo.

A formação de preço deve-se observar, além do custo do produto ou serviço, algumas variáveis que podem influenciar com maior ou menor grau de complexidade a determinação do preço. Dentre eles, o governo pode ter uma influência na formação dos preços dos produtos e serviços ou mesmo determinar o preço do produto. São muitas as formas de que dispõe o governo para influir nos preços: subsídio, incentivos fiscais à produção, à exportação, restrições ou estímulos à importação, criação ou ampliação de tributos (SOUZA, 2009).

Na verdade, cada produto ou serviço apresenta uma decisão única referente ao preço. E determinar os níveis de preço, é mais uma arte do que uma ciência (RESNIK, 1991).

Padoveze (2000) considera preço de venda como o valor mínimo que a empresa cobra de seus clientes em uma transação comercial, de tal forma que atinja suas metas de rentabilidade e satisfaça seus proprietários.

2.3.1 Formação de Preço de Venda GLP

A comercialização do GLP começa com a venda pelo produtor ou importador do produto a granel para as companhias distribuidoras. As companhias distribuidoras, por sua vez, podem revender o produto para o segmento industrial (geralmente a granel, utilizando caminhões-tanque), para os pontos de revenda ou diretamente para clientes dos segmentos comercial, residencial e institucional (a granel ou engarrafado em cilindros ou botijões). (PETROBRAS, 2016)

O preço que a Petrobras pratica ao comercializar o GLP para as distribuidoras pode ser representado pela soma de duas parcelas:

- i) a parcela valor do produto Petrobras;
- ii) e a parcela de tributos, que são cobrados pelos Estados (ICMS) e pela União (CIDE, PIS/PASEP e Cofins).

No preço do botijão pago pelos consumidores nos pontos de revenda também estão incluídos os custos e as margens de comercialização das distribuidoras e dos pontos de revenda.

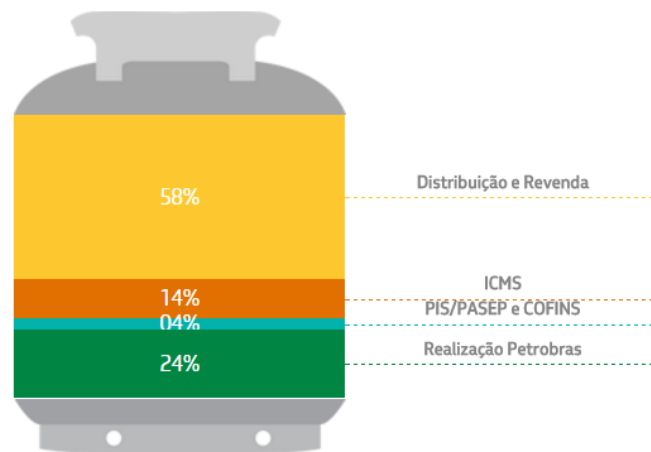


Figura 1 - Composição de Preço - GLP

Fonte: Petrobras (2016)

2.3.2 Formação de preço de venda Gasolina

No preço que o consumidor paga no posto pela gasolina comum, além dos impostos e da parcela da Petrobras, também estão incluídos o custo do Etanol Anidro (que é fixado livremente pelos seus produtores) e os custos e as margens de comercialização das distribuidoras e dos postos revendedores. (PETROBRAS, 2016)

De acordo com a Petrobras (2006), ao entender que a cadeia de formação do preço da gasolina é composta por diversas parcelas, fica fácil perceber que qualquer alteração em pelo menos uma delas terá reflexos, para mais ou para menos, no preço que o consumidor da gasolina 'C' pagará na bomba. Como se vê, a Petrobras tem ingerência apenas sobre uma parcela na formação do preço final ao consumidor, que é representada pelo preço nas suas refinarias, sem incidência de tributos.

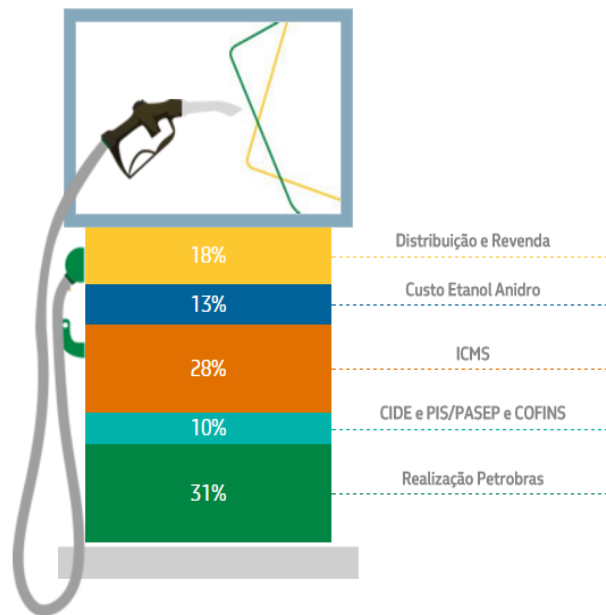


Figura 2 - Composição de Preço - Gasolina

Fonte: Petrobras (2016)

2.3.3 Formação de preço de venda Diesel S-10

A composição do preço de um litro de óleo diesel comercializado pelos postos de combustíveis. Segundo informações do Ministério de Minas e Energia, o preço médio do óleo diesel nas refinarias é de R\$ 1,696 por litro. A Lei nº 13.033, de 24 de setembro de 2014, estabeleceu a adição obrigatória de biodiesel ao óleo diesel comercializado com o consumidor final, medidos em volume, em qualquer parte do território nacional em 7%, a partir de 1º de novembro de 2014. No último leilão de biodiesel, ocorrido em dezembro de 2015, o preço médio pago aos produtores foi de R\$ 2,696 por litro. Nos postos revendedores, segundo dados da ANP, o preço foi de R\$ 2,986 por litro (última semana de 2015). (SATHLER; SCHAEFFER, 2000).

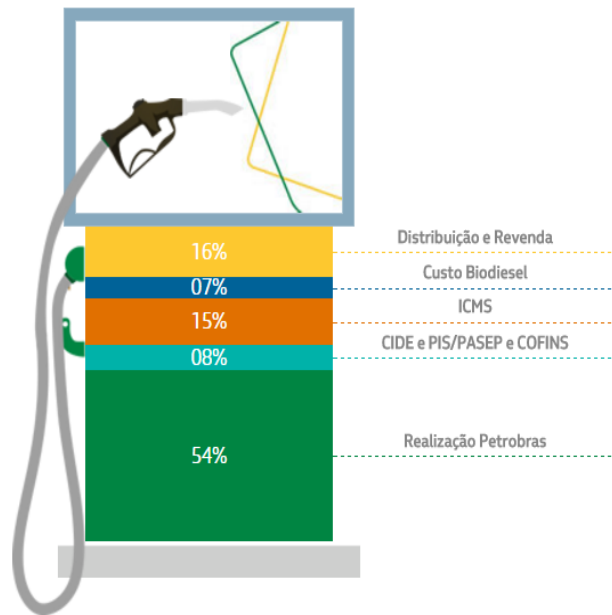


Figura 3 - Composição de Preço – Diesel S-10

Fonte: Petrobras (2016)

2.4 PREÇO MÉDIO PONDERADO AO CONSUMIDOR FINAL DE COMBUSTÍVEIS

O Secretário-Executivo do CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento desse Conselho e considerando o disposto nos Convênios ICMS 138/06, de 15 de dezembro de 2006 e 110/07, de 28 de setembro de 2007, respectivamente, divulga que as unidades federadas indicadas na tabela a seguir adotarão, a partir de 01 de junho de 2016, o seguinte PMPF para os combustíveis referidos nos convênios supra:

Tabela 1 - PMPF junho publicado no DOU de 24.05.16

UF	GAC	DIESEL S10	GLP (P13)
GO	3,8037	3,1860	4,2692

Fonte: Ato Cotepe/PMPF nº 10 de junho de 2016

3 METODOLOGIA

Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 155), pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Serão apresentados os métodos e os procedimentos utilizados na realização da pesquisa.

3.1 COLETA DE DADOS E AMOSTRA

Após a publicação da Portaria ANP nº 202, de 15 de agosto de 2000, a ANP acompanha e regulamenta o comportamento dos preços praticados pelo mercado por meio de pesquisa semanal e amostral. Logo, os dados utilizados foram coletados da pesquisa semanal no período de 01/06/2016 a 30/06/2016.

Os dados referentes ao preço de venda foram obtidos por meio do banco de dados da ANP, visto que não houve necessidade de realizar visitas em postos de combustíveis e revendas de GLP, devido ao órgão regular realizar coletas desde 1º de julho de 2001 e divulgá-las vislumbrando a transparência do setor. Estão disponibilizadas planilhas eletrônicas contemplando a série histórica do levantamento de preços e de margens de comercialização de combustíveis, tanto semanal quanto mensal, segregada por abrangência geográfica e incluindo os seguintes combustíveis: gasolina comum, etanol hidratado, óleo diesel não aditivado, gás natural veicular e GLP. A partir de 30 de dezembro de 2012, o óleo diesel S-10 foi introduzido no levantamento de preços e de margens de comercialização de combustíveis, em consonância com as regras de comercialização dispostas na Resolução ANP nº 65/2011.

A pesquisa teve como população os postos revendedores de combustíveis automotivos e por revendedores de GLP, publicadas pela ANP, que promove pesquisa semanal de preços ao consumidor final e aos seus distribuidores, bem como das margens brutas de comercialização, GLP, Gasolina Comum, Diesel não aditivado.

As informações observadas na pesquisa semanal da ANP que compuseram a amostra foram valores do imposto com a sistemática do ICMS por apuração e ICMS com o Regime de ST, onde foi realizada a comparação de dados para verificar qual é a forma que resulta menor

carga tributária de ICMS sobre os produtos analisados. Por fim, selecionou-se para a amostra postos de combustíveis e revendedores de forma aleatória.

3.2 OS PRODUTOS

Os Combustíveis e Lubrificantes entraram na ST em junho de 2008, conforme Decreto Nº 6.754, anexo VIII, onde no art. 60 passa a responsabilidade do pagamento do imposto para Refinaria de Petróleo, que passou a ser a substituta tributária na operação que destine ao Estado de Goiás combustíveis derivados de petróleo, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela operação interna subsequente (Convênio ICMS 110/07, cláusula primeira).

Os produtos analisados neste trabalho são: GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10. A amostra foi obtida no sítio da ANP no mês de junho de 2016. A escolha desses produtos se deu pela disponibilidade dos dados confiáveis.

4 ANALISE DOS DADOS

Após os cálculos para identificar o valor do ICMS, os mesmos foram interpretados, de forma a diagnosticar qual é o regime tributário que representa um menor custo para o consumidor final. Este estudo utilizou como amostra postos revendedores de combustíveis automotivos e revendedores de GLP na cidade de Goiânia.

4.1 ANALISE DOS RESULTADOS

Através dos dados obtidos na ANP, verificamos um preço de R\$ 3,8346 para o GLP, R\$ 3,2720 para gasolina comum e R\$ 2,9060 para o Diesel S10.

A alíquota interestadual de ICMS do GLP é 7% gasolina comum 25% e diesel S10 12%, assim temos um valor de ICMS normal de R\$0,27, R\$ 0,82 e R\$ 0,35 respectivamente. O valor do PMPF da 1ª quinzena de julho foi de R\$ 4,2692 para o GLP, R\$ 3,8442 para gasolina comum e R\$ 3,2860 para o Diesel S10.

Em Goiás, o GLP possui uma redução da base de cálculo, na alíquota de 17% para 12%, a Gasolina Comum, tem alíquota de 25% e o Diesel S10 de 12%.

Com a base de cálculo reduzida do GLP, temos o valor de ICMS ST de R\$ 0,36 para o GLP, a gasolina e Diesel S10 não tem redução, temos um valor de ICMS de R\$ 1,15 para a gasolina e R\$0,48 para o Diesel.

Tabela 2. Considerando o ICMS ST com base dos dados adquiridos

Produto	GLP	Gasolina	Diesel S10
Quantidade	1	1	1
Valor Unitário	R\$ 3,8346	R\$ 3,2720	R\$ 2,9060
Valor Total	R\$ 3,8346	R\$ 3,2720	R\$ 2,9060
Base ICMS Próprio	R\$ 3,8346	R\$ 3,2720	R\$ 2,9060
Alíquota ICMS	7%	25%	12%
Valor ICMS	R\$ 0,27	R\$ 0,82	R\$ 0,35
PMPF	R\$ 4,2692	R\$ 3,8442	R\$ 3,1860
Base de Cálculo ST C/ Redução	R\$ 3,0136	R\$ 3,8442	R\$ 3,1860
Alíquota ICMS ST	12%	30%	15%
Valor ICMS ST Bruto	R\$ 0,36	R\$ 1,15	R\$ 0,48
Valor ICMS Líquido	R\$ 0,09	R\$ 0,34	R\$ 0,13
Valor ICMS ST Unitário	R\$ 0,09	R\$ 0,34	R\$ 0,13
Valor do Custo Unitário	R\$ 3,9278	R\$ 3,6073	R\$ 3,0352
Preço de Venda	R\$ 4,2308	R\$ 3,7820	R\$ 3,1490

Fonte: Tabela elaborado com base nos dados obtidos na ANP e PMPF.

No GLP, abatendo o valor do ICMS normal temos um valor maior do imposto de R\$ 0,09. O pagamento do imposto considerando a substituição tributária seria de R\$ 0,36 somados os valores do ICMS normal e ST. A diferença do ICMS ST com a dedução do ICMS Normal é de R\$ 0,09 que somado ao valor unitário possuímos um valor de custo na aquisição de R\$ 3,9278.

Na Gasolina Comum, abatendo o valor do ICMS normal temos um valor maior do imposto de R\$ 0,34. O pagamento do imposto considerando a substituição tributária seria de R\$ 1,15 somados os valores do ICMS normal e ST. A diferença do ICMS ST com a dedução do ICMS Normal é de R\$ R\$ 0,34 que somado ao valor unitário possuímos um valor de custo na aquisição de R\$ R\$ 3,6073.

No Diesel S10, abatendo o valor do CIMS normal temos um valor do ICMS Normal temos um valor maior do imposto de R\$ 0,13. O pagamento do imposto considerando a substituição tributária seria de R\$ 0,48 somados os valores do ICMS normal e ST. A diferença do ICMS ST com a dedução do ICMS Normal é de R\$ R\$ 0,13 que somado ao valor unitário possuímos um valor de custo na aquisição de R\$ R\$ 3,0352.

Para fins de comparação, foi realizado uma simulação de operação de venda desses produtos supondo que não estivessem incluídos no regime de Substituição Tributária. Dessa forma, foi encontrado o seguinte resultado:

Tabela 3. Tabela do ICMS considerando que os produtos fossem ICMS por apuração.

Produto	GLP	Gasolina	Diesel S10
Valor Unitário	R\$ 3,8346	R\$ 3,2720	R\$ 2,9060
Alíquota ICMS	7%	25%	12%
Valor do ICMS (Crédito - Compra)	R\$ 0,27	R\$ 0,82	R\$ 0,35
Preço de Venda	R\$ 4,2308	R\$ 3,7820	R\$ 3,1490
Alíquota ICMS	12%	30%	15%
Valor do ICMS (Débito - Venda)	R\$ 0,51	R\$ 1,13	R\$ 0,47
Valor do ICMS a Pagar	R\$ 0,24	R\$ 0,32	R\$ 0,12

Fonte: Dados da pesquisa

Se considerarmos a suposição que o GLP não esteja enquadrado no regime de ST o mesmo valor adquirido de R\$ 3,8346 aplicando a alíquota interestadual de 7% teríamos um valor de ICMS de R\$ 0,27 a ser aplicado como crédito na venda. Considerando o valor de venda do produto seria de R\$ 4,2308 e aplicando a alíquota de 12% teríamos um débito de ICMS de R\$ 0,51, porém aproveitando o crédito da entrada de R\$ 0,27 teríamos um débito de R\$ 0,24 do ICMS Normal por apuração. Com isso, há um aumento no valor do imposto final de R\$ 0,12 por quilo.

Se considerarmos a suposição que a Gasolina Comum não esteja enquadrado no regime de substituição tributária o mesmo valor adquirido de R\$ 3,2720 aplicando a alíquota interestadual de 25% teríamos um valor de ICMS de R\$ 0,82 a ser aplicado como crédito na venda. Considerando o mesmo valor de venda do produto de R\$ 3,7820 e aplicando a alíquota de 30% teríamos um débito de ICMS de R\$ 1,13, porém aproveitando o crédito da entrada de R\$ 0,82 teríamos um débito de R\$ 0,31 do ICMS Normal por apuração.

Se considerarmos a suposição que o produto Diesel S10 não esteja enquadrado no regime de substituição tributária o mesmo valor adquirido de R\$ 2,9060 aplicando a alíquota interestadual de 12% teríamos um valor de ICMS de R\$ 0,35 a ser aplicado como crédito na

venda. Considerando o mesmo valor de venda do produto de R\$ 3,1490 e aplicando a alíquota de 15% teríamos um débito de ICMS de R\$ 0,47, porém aproveitando o crédito da entrada de R\$ 0,35 teríamos um débito de R\$ 0,12 do ICMS Normal por apuração.

Tabela 4. Percentual do valor do imposto pago a maior

Produto	GLP	Gasolina	Diesel S10
Valor do ICMS Pago quando a mercadoria faz parte do regime ST (ICMS Próprio + ICMS ST)	R\$ 0,36	R\$ 1,15	R\$ 0,48
Valor do ICMS Pago, supondo que a mercadoria não faça parte do regime ST	R\$ 0,24	R\$ 0,32	R\$ 0,12
Diferença entre as formas de arrecadação	R\$ 0,12	R\$ 0,84	R\$ 0,35
Percentual do valor do imposto pago a maior	33,83%	72,55%	74,13%

Fonte: Resultado da pesquisa

Os produtos quando incluído na substituição tributária não permite crédito do valor do imposto pela entrada. Sendo assim, quando incluído neste regime acaba encarecendo o valor final do produto. Verifica-se um aumento no valor do imposto, de 33,83% no GLP, 72,55% na gasolina e 74,13% no Diesel S10.

5 CONCLUSÃO

O trabalho teve como objetivo identificar o impacto do ICMS na composição do preço de venda de produtos derivados do petróleo, levando em considerando a ST para os produtos GLP, Gasolina Comum e Diesel S-10, no município de Goiânia, através dos dados fornecidos pela ANP e embasamentos na legislação vigente.

Em seu trabalho, FALIGUSKI (2010), constatou que o impacto causado pela utilização do regime de ST, nos três produtos avaliados, apresentava um acréscimo no valor de venda para o consumidor final, por se tratar de um aumento no custo do comerciante, o que foi comprovado também no GLP, Gasolina e Diesel S-10.

A ST, apesar de ser vislumbrada como um método facilitador do recolhimento do imposto pode, em algumas situações, gerar um recolhimento maior do que o que ocorreria no regime de ICMS por apuração. Verificou-se na pesquisa dos dados apresentados que, o impacto causado pela utilização do regime de ST, nos produtos analisados, expôs um acréscimo no valor de venda para o consumidor final, pois aumentou o custo do revendedor, ou seja, a estimativa do PMPF foi superior em todos os casos aferidos. A ST precisa ser aperfeiçoada, pois mesmo que seja eficiente para o fisco na redução de sonegação fiscal, gera recolhimento a maior de ICMS.

O governo constantemente realiza manutenção na lista de itens que compõe esse regime tributário, o que pode levar o consumidor final a pagar mais caro por esse modelo de tributação.

Assim sendo, conclui-se que o Regime de ST, aumenta a arrecadação e evita a sonegação, porém aumenta o valor do imposto cobrado do contribuinte, impactando o valor de venda do produto para o consumidor final.

Dessa forma, recomenda-se que novas pesquisas abrangendo outros segmentos e outros Estados, com objetivo de verificar se o resultado alcança outros segmentos submetidos ao regime de ST.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS – ANP. **Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo-GLP**. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br>>. Acesso em: 05 jun. 2016.

ARANTES, Vagner Alves. **Efeitos da Substituição Tributária sobre a Arrecadação de ICMS em Minas Gerais**. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Viçosa. 2013. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG196.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2015.

ARAÚJO, J. T. Jr. **Antitruste e regulação no setor de GLP**. Ecostrat Consultores. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.ecostrat.net/files/GLP-Antitruste-e-regulacao.pdf>>. Acesso em: 20 Out. 2015.

BIAVA, R. Jr.; OYADOMARI, J. C. T. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 4, n.2, p.71-91, 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

_____. **MANUAL DE PROCEDIMENTOS: ICMS - IPI e outros**. 10ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.

_____. **MANUAL DE PROCEDIMENTOS: ICMS - IPI e outros**. 16ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.

BOTH, Fernanda Klein; WBATUBA, Berenice; SALLA, Neusa Gonçalves. O impacto da Substituição Tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional. Curso de Administração, Uri Santo Ângelo, 2012. Disponível em: <http://www.convibra.org/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2016

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal, 1966b.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 Set. 2014.

_____. **Lei complementar nº 87, de setembro de 1996.** 1996c. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lc_087.htm>. Acesso em: 11 set. 2015.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** 1966a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 11 Set. 2015.

BRUNOZI, A. C. Jr; et al. Efeitos da Lei sobre os Critérios de Transferência do ICMS e Avaliação de seu Impacto nos Municípios Mineiros. **Revista de informação contábil.** Minas Gerais, v. 2, p. 82-101, out./dez, 2008. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/search/results>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

CASSONE, V. **Direito Tributário:** fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 21ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **ATO COTEPE / PMPF Nº 10,** de 25 de maio de 2016. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos-pmpf/2016/ato-cotepe-pmpf-04-16>> Acesso em: 25 mai. 2016

DUTRA, R. G. **Custos:** Uma abordagem prática. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FALIGUSKI, Ivan. O Impacto da Substituição Tributária no preço de venda para consumidor final. TCC, UFRGS. Porto Alegre, 2010.

GALHARDO, A. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária do ICMS.** 2006. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/.../esclarecimentos-gerais-sobre-o-regime-da-substituicao-tributaria-do-icms-alexandre-galhardo>>. Acessado em 18 Nov. 2015.

GOIÁS. **Lei Estadual nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.** 1991. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/1991/lei_11651.htm>. Acesso em: 30 Set. 2015.

HENDRIKSEN, E. S; BREDA, M. F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Trad. Antônio ZorattoSanvicente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto Assaf. Disponível em: <<http://www.institutoassaf.com.br/imprensa/Clipping07-01-2014.pdf>>. Acesso em 28 jan. 2016.

JORGE, Ricardo Sizílio; COUTINHO FILHO, Fernando Batista; THEÓPHILO, Carlos Renato . **Os Reflexos da Substituição Tributária Antecipada nas Empresas do Segmento de Autopeças de Montes Claros**. 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos72007/539.pdf>> Acesso em: 04 Mai. 2016.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, F. D. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/francisco%20do%20rneles%20lima.pdf>>. Acesso em: 05 Jul. 2016.

LUCENA, Ricardo Martins de. **Substituição tributária do ICMS: Impacto financeiro na arrecadação do estado de Goiás em decorrência da inclusão dos setores de autopeças e material de construção civil**. 2013. 44 fl. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás. Goiânia. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/bitstream/ri/1459/1/Ricardo%20Martins.pdf>>. Acesso em: 04 Jul. 2016

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PETROBRÁS. **Composição de preços**. 2015. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/produtos/composicao-de-precos/>>. Acesso em: 15 Out. 2015

PINDYCK, R. S; RUBINFELD, D. L. **Macroeconomia**. 6ª ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2006.

RESNIK, P. **A bíblia da pequena e média empresa**. São Paulo: Makron Books, 1991.

ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS**. Itu: Ottoni, 2008.

SANTOS, N. M. **Substituição Tributária: O Efeito do deferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo**. 2008. 159 fl. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado FECAP. São Paulo.

SATHLER, M. W. L.; SCHAEFFER, R. **Análise da Evolução do Sistema de Formação de Preços dos Derivados do Petróleo no Brasil**. 2000. Dissertação (Mestrado em Planejamento Energético). Universidade Federal do Rio de Janeiro.

SATHLER, Márcio; TOLMASQUIM, Maurício Tiomno. A formação de preços dos derivados de petróleo no Brasil. **Revista Brasileira de Energia**, v. 8, n.1, 2001. Disponível em: <www.sbpe.org.br/socios/download.php?id=143> Acesso em: 15 mai. 2016

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS – SEFAZ. **Portal Sefaz**. 2016. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br/>>. Acesso em: 11 Mai. 2016.

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO - ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/oquee/oq_icms.shtm>. Acesso em: 18 Mai. 2016.

SILVA, L. G.; GIROLETTI, D. A. A. Política fiscal de substituição tributária em Minas Gerais: implementação e Avaliação. In: SemeAd, Seminários em Administração, XIV, 2011, USP (São Paulo). **Anais...** São Paulo, 2011.

SILVA, R. C. A. **O regime de substituição tributária do ICMS, observando o princípio da não-cumulatividade**: um estudo de caso em uma empresa revendedora de combustíveis na cidade de Lajedo – PE. 2010. 53 fl. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Sociedade de Educação do Vale do Ipojuca – SESVALI, Faculdade do Vale do Ipojuca – FAVIP, Caruaru (SP). Disponível em: <<http://repositorio.favip.edu.br:8080/bitstream/123456789/953/1/SOCIEDADE+DE+EDUC+A%C3%87%C3%83O+DO+VALE+DO+IPOJUCA.pdf>>. Acesso em: 20 Nov. 2015.

SINDIGAS. **GLP no Brasil – GAS LP– CARTILHA**. 2013. Disponível em: <http://www.sindigas.com.br/sala_imprensa/cartilha/download/Cartilha-Sindigas-Vol1-2Ed.pdf>. Acesso em: 10 Out. 2015.

SOUZA, J. V. F. **Formação de preços de venda**. 56fl. Pontifícia Universidade Católica de Campinas- PUCAMP, SP: 2009. Disponível em: <http://ftp-acd.puc-campinas.edu.br/pub/professores/cea/jose.vicente/PRATICA%20DE%20FORMACAO/apostila%20de%20-%20formacao%20de%20preco%20de%20venda_2009.pdf>. Acesso: 18 Nov. 2015.

ULTRAGAZ. **Sobre o Gás LP**. São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.ultragaz.com.br/UltragazPortal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/botijaoazul.jsp;UltragazPortalCookie=BzmRJr3NQJ7c3hrFsMVDjzp8dFWpJf5Qyb5rs5yYrWyHHVm1BdDj!1081535853?_afLoop=194026611160433&_afWindowMode=0&_afWindowId=null#%2Foracle%2Fwebcenter%2Fportalapp%2Fpages%2Fbotijaoazul%2Fsobregaslp.jsp;40%3F_adf.ctrl-state%3Dwa6v7j8o3_4>. Acesso em: 19 Nov. 2015.