



FACULDADES MAGSUL

BRUNO NISHIKAWA LESME

**TRIBUTOS INDIRETOS SOBRE A GASOLINA AUTOMOTIVA – UM
ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE PONTA PORÃ/MS**

Ponta Porã - MS
2016

FACULDADES MAGSUL

BRUNO NISHIKAWA LESME

**TRIBUTOS INDIRETOS SOBRE A GASOLINA AUTOMOTIVA – UM
ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE PONTA PORÃ/MS**

Trabalho de conclusão apresentado à banca Examinadora das Faculdades Magsul, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel/Licenciado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Aldecir da Silva Leite.

BRUNO NISHIKAWA LESME

TRIBUTOS INDIRETOS SOBRE A GASOLINA AUTOMOTIVA – UM
ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE PONTA PORÃ/MS

Trabalho de Conclusão apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã, como exigência parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Esp. Aldecir da Silva Leite
Faculdades Magsul

Prof.: M. Cristina Sorrilha Irala
Faculdades Magsul

Acadêmico de Pós: Ronaldo Martinez Gonçalves
Faculdades Magsul

Ponta Porã, ____ de ____ de ____.

Dedico este trabalho a memória de meu pai que sempre quis que eu estudasse e com este trabalho estarei concluindo meu sonhado bacharel em ciências contábeis.

RESUMO

Este trabalho possui como problemática de identificar o quanto os tributos que incidem na gasolina podem estar influenciando no preço disponibilizado ao consumidor final e para responde-lo o TCC tem como objetivo de estar reconhecendo o peso dos tributos no preço de varejo da comercialização da gasolina automotiva e para alcançá-lo foi utilizado uma pesquisa qualitativa e quantitativa para obtenção de dados afim de descrever os tributos, pois possuem um sistema de recolhimento diferenciado para a gasolina, como o caso do PIS e COFINS que é recolhido em um regime monofásico e com alíquotas diferenciadas, ou seja, é recolhido da produtora ou importadora com uma alíquota específica por m³, caso semelhante ao CIDE, que possui uma alíquota específica por m³ e é recolhido dos mesmo contribuintes, com o ICMS há algumas diferenças, as distribuidoras podem recuperar o imposto pago no momento da compra, e é recolhido no regime de substituição tributária, isto é, fica a distribuidora responsável por reter o ICMS ao vender o produto. Todos esses tributos são repassados ao posto revendedor como um custo, e conseqüentemente ao consumidor final. Dos preços de varejo das empresas respondentes foi feito uma média e o valor é de R\$ 3,562 e desse valor o tributo equivale a 38,46%, pois a soma dos tributos é de R\$ 1,37, um caso hipotético onde um consumidor possua um carro popular nacional da marca FIAT, modelo UNO, cuja capacidade do tanque de combustível é de 48 litros, os gastos com tributos chegam a R\$ 67,72 para este usuário.

Palavras-chave: Tributos. Tributos na gasolina. Formação de preço. Gasolina.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: percentual por atividade, posto de combustíveis, lucro presumido.....	23
Tabela 2: PMPF e ICMS em relação à Gasolina, em Mato Grosso do Sul.....	36
Tabela 3: CIDE sobre a gasolina em R\$ / L.....	38
Tabela 4: incidência de PIS/COFINS na gasolina tipo A.....	39
Tabela 5: Representatividade de tributo em relação aos preços da gasolina nas empresas pesquisadas.....	39
Tabela 6: Gasto com gasolina, com e sem tributação.....	41
Tabela 7: Valores dos tributos.....	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: A história do combustível no Brasil	16
Quadro 2: Formação de preço da gasolina, metodologia exposta pela ANP	27

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Linha do tempo do combustível.....	17
Figura 2: Números de produtores, distribuidores e postos de vendas no Brasil.....	18
Figura 3: Bandeiras dos postos brasileiros	18
Figura 4: Bandeiras dos postos do centro-oeste	19
Figura 5: Volume de venda de gasolina tipo C no Brasil das empresas associadas.....	19
Figura 6: Volume de gasolina vendida em 2015	20
Figura 7: Cadeia de comercialização da gasolina.....	28
Figura 8: Demonstrativo da participação dos tributos na gasolina.....	33
Figura 9: Incidência de CIDE, PIS/COFINS de acordo com o decreto 8.395/2015	37

LISTA DE ABREVIATURAS

ANP	Agência Nacional do Petróleo e suas correntes, gás natural e suas correntes e biocombustível.
CF	Constituição Federal.
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.
COFINS	Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social.
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária.
COTEPE	Comissão Técnica Permanente.
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
CTN	Código Tributário Nacional.
DEPEC	Departamento de Pesquisa e Estudos Econômicos.
GOV. EST.	Governo Estadual.
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços.
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados.
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano.
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.
LAIR	Lucro Antes do Imposto de Renda.
LC	Lei Complementar.
MS	Mato Grosso do Sul.
M ³	Metros Cúbicos.
PIS	Programa de Integração Social.
PMPF	Preço Médio Ponderado ao consumidor Final.
RFB	Receita Federal do Brasil.
SEFAZ	Secretaria Estadual da Fazenda.
SINDICOM	Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes.
SINDIPOSTO	Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo.
SINPETRO	Sindicato do Comércio Varejista de Combustíveis, Lubrificantes e Lojas de Conveniência de Mato Grosso do Sul.
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora.
USP	Universidade de São Paulo.

Sumário

1 INTRODUÇÃO	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 Tributos	12
2.1.1 Impostos	13
2.1.2 Contribuições Federais.....	13
2.2 Competência Tributária	14
2.3 Elementos Fundamentais do Tributo	14
2.3.1 Fato Gerador	15
2.3.2 Base de Cálculo e Alíquota.....	15
2.4 Mercado dos Combustíveis no Brasil	16
2.4.1 História dos combustíveis no Brasil	16
2.4.2 Postos Revendedores	17
2.4.3 Bandeira	18
2.4.4 Volume de Venda da gasolina Automotiva	19
2.5 Especificações Sobre a Gasolina Automotiva	20
2.5.1 Agência Nacional do Petróleo, Gás natural e biocombustíveis	20
2.5.2 Tipos de Gasolina Automotiva	20
2.6 Regime Tributário para apuração dos tributos.....	21
2.6.1 Simples nacional	21
2.6.2 Lucro real	22
2.6.3 Lucro presumido	23
2.6.4 Lucro arbitrado.....	24
2.7 Tributos Incidentes na Gasolina	25
2.7.1 ICMS	25
2.7.2 CIDE	26
2.7.3 PIS e COFINS.....	27
2.7.4 Método estabelecido pela ANP	28
2.8 Formação de Preço de Venda	29
2.8.1 Método a partir do Mark-up.....	30
2.8.2 Formação do preço no varejo.....	30
3 METODOLOGIA	31
3.1 Abordagem do Problema	31
3.2 Dos Objetivos do Problema	31
3.3 Dos Procedimentos Técnicos.....	31
3.4 Universo e Amostra	31
3.5 Coleta de dados.....	32
4 RESULTADO DA PESQUISA	34
4.1 Identificação das Empresas Respondentes	34
4.2 Regime Tributário dos Postos.....	34
4.3 Formação de Preço	35
4.4 Tributos na gasolina.....	36
4.4.1 ICMS	37
4.4.2 CIDE	37
4.4.3 PIS e COFINS.....	38
4.5 Valor de Tributos Pago pelo Consumidor	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS	45
APÊNDICES	51
ANEXOS	53

1 INTRODUÇÃO

Em 2014, surgiu um grande problema para a população brasileira, a alta nos preços dos combustíveis, principalmente da gasolina que é o produto mais consumido pelos donos de automóveis, sendo que mais de sessenta por cento dos combustíveis vendidos é a gasolina comum, de acordo com o site da Petrobras (2015).

A cada ano, no Brasil, os preços dos combustíveis sofrem reajustes nas refinarias em duas oportunidades, a primeira em março e a segunda em novembro, e a partir de 2014 começou a ter maiores reajustes, comparado a anos anteriores, segundo o supervisor técnico do SINPETRO, Edson Lazaroto diz em uma entrevista para o campograndenews.com (2014) que o reajuste já era esperado para recuperar as finanças da Petrobras, que enfrenta defasagem financeira, assim “O ministro sempre explica que o Brasil estava importando gasolina a um preço, e não estava repassando o preço no mercado interno e a Petrobras ficou com déficit”. Diante dessa alta nos preços, há uma parcela do governo, por viver de arrecadações de tributos, que ajuda a aumentar o preço da gasolina.

Desde 2014 o preço da gasolina vem oscilando, porém, mantendo valores altos em relação a anos anteriores, e com isso surge uma pergunta: O quanto os tributos que incidem na gasolina podem estar influenciando no preço disponibilizado ao consumidor final na cidade de Ponta Porã-MS?, assim terá ser constatado quais são os impostos e as contribuições que incide sobre tal produto.

A gasolina é tributada pelo ICMS (tributo de competência estadual), que possui uma alíquota e uma base de cálculo definida por cada estado, pela CIDE (tributo de competência federal) que é tributada por m³ do produto, pelo PIS e COFINS (tributos de competência federal) que em regra geral incide sobre o faturamento e suas alíquotas serão definidas pelo regime tributário que o posto revendedor está inscrito, porém no caso da gasolina automotiva possui um regime especial. Além dessas contribuições, há outros dois tributos, o IRPJ e o CSLL, cuja sua base de cálculo é o LAIR.

A maior parte desses tributos são incluídos no preço da gasolina disponibilizados para os consumidores, desta forma podemos identificar que o tributo tem uma grande influência nos preços disponibilizados ao consumidor.

Nesse caso apenas duas esferas tem a competência sobre os tributos citados, a União sobre a CIDE, PIS e COFINS, e os Estados sobre o ICMS. A União ainda tem a competência

sobre o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que são apurados através dos regimes tributários optados pelas empresas.

O objetivo geral será de identificar o quanto os tributos modificam o preço da gasolina para o consumidor final. E os objetivos específicos será:

- Conhecer a cadeia de formação de preço da gasolina;
- Analisar a base de cálculo e as alíquotas dos tributos que incidem sobre a gasolina;
- Verificar se o regime tributário do posto revendedor pode afetar no valor da gasolina;
- Identificar qual o método utilizado pelos postos de combustíveis para formação do preço.

De acordo com um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) “O Brasil possui uma das maiores cargas tributarias do mundo [...]”. Os tributos são uns dos maiores responsáveis pelos elevados preços da maioria dos produtos comercializados no país pelos vários impostos e contribuições cobrados neles.

Para alcançar os objetivos e identificar o valor dos tributos que está agregado na gasolina automotiva e verificar se estudo da IBPT também se aplica a gasolina, será feita uma pesquisa de campo quantitativa para busca de dados relativos aos tributos, percentuais que eles modificam o preço da gasolina, métodos de formação de preço e quem é o responsável pelo recolhimento. Serão feitas as pesquisas em oito postos revendedores no centro da cidade de Ponta Porã-MS, pois eles transparecem a realidade de preços praticados no município.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com a Petrobras (2015) a formação do preço da gasolina passa por várias etapas, a iniciar pela extração do petróleo e transformação em gasolina tipo A, após isso é transportada a uma distribuidora que por sua vez, faz a alteração em seus componentes químicos adicionando corante, etanol, etc. logo feita a caracterização do produto, ela é distribuída aos postos revendedores.

Dentro dessas etapas à a cobrança de tributos, sendo da união e dos estados. Os tributos são um dos componentes na formação do preço de venda de produtos, pois os chamados tributos indiretos ou por dentro, são incluídos dentro do valor da mercadoria, Fabretti (2009) faz um resumo das etapas e da ocorrência dos tributos indiretos da seguinte forma:

O industrial transfere os tributos incidentes sobre o processo de industrialização para o preço de venda do produto. O comerciante adquire-o para a revenda, passando a denomina-lo, tecnicamente, mercadoria. Acrescenta ao valor pago na compra suas despesas operacionais, margem de lucro e os tributos incidentes sobre o processo de comercialização e os repassa para o preço de venda da mercadoria. [...]. FABRETTI (2009, p. 161)

Os tributos são um dos componentes de preço que incide em quase todas as mercadorias, exceto nos que nos termos do art. 150 da CF (2011) não sofram incidência, como livros, jornais, etc.

2.1 Tributos

O conceito dado pelo CTN em seu art. 3º é que o “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Assim Fabretti (2009, p. 104) “Pode resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária”.

O tributo é cobrado legalmente pelo governo em suas várias esferas e em várias modalidades por estar prevista na Constituição da República Federativa do Brasil (2011) de 1988 a partir do art. 145 até o 162, que ainda prevê as competências tributárias para cada esfera do governo, sendo eles a união, os estados, distrito federal e municípios.

Suas normas são regidas pelo CTN que foi sancionada a partir da lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, onde prevê a competência tributária, fato gerador, base de cálculo, as alíquotas e as modalidades de tributos.

De acordo com a CF (2011), existe cinco modalidades de tributos especificados nos artigos:

- Art. 145: Impostos, Taxas e Contribuição de melhoria;
- Art. 148: Empréstimos compulsórios;
- Art. 149: Contribuições de Competência Federal. (CF, 2011)

E dessas modalidades a pesquisa vai se limitar apenas nas que incidirem no produto gasolina pelo fato de ser a base deste trabalho, ou seja, em impostos (ICMS) e em contribuições de competência federal (PIS, COFINS e CIDE).

2.1.1 Impostos

Conforme o art. 16 do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Podemos definir que imposto é cobrado independente de qualquer atividade estatal, ou seja, é necessário estar apenas previsto em lei e ocorrer o fato gerador para ele ser cobrado do contribuinte.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência de instituir impostos devidamente previstos na CF (art. 153 a 156 da CF), desde que não desrespeitem o art. 150 da própria CF que determina as ocasiões e os métodos a serem utilizados na criação desses impostos.

Em uma reportagem de Fuentes (2014) publicada pela revista VEJA, sobre o estudo do IBPT, o Brasileiro trabalha 150 dias para pagar tributos, ou seja, 5 meses, e nesse estudo ainda demonstra que desses 150 dias, 67 é para pagar impostos.

2.1.2 Contribuições Federais

Além dos impostos está prevista na CF (2011) em seu art. 149 as contribuições, que “Compete exclusivamente à união instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, suas instituições devem atender as disposições dos incisos III do art. 146 e I e III do art. 150 da CF (2011). Desta forma Fabretti (2009) explica que só podem ser instituídas por lei complementar, atendendo o princípio da legalidade e da irretroatividade.

Como citado acima, podemos verificar que as contribuições federais incluem três espécies, mas somente dois que são incluídos no produto gasolina, sendo eles:

- I. Contribuições Sociais; e,
- II. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

As contribuições sociais foram instituídas pelos artigos 194 e 195 da CF, no último em seu caput diz que “a seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e dos municípios” e em seus incisos prevê quem deverá contribuir e qual será a base de cálculo dessas contribuições. Ex.: PIS conforme LC nº 7/70; COFINS, LC nº 70/91.

Segundo Fabretti (2009, p. 111) CIDE “São contribuições regulatórias utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país”. Após a publicação da Ementa Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001 houve a publicação de duas CIDES, sobre os royalties e sobre combustíveis.

2.2 Competência Tributária

O CTN em seu art. 6º estabelece que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios. O governo em seus vários níveis, União, Estado e Municípios, possuem tributos próprios que competem a eles regulamentar, arrecadar e fiscaliza-los.

E em seu art. 7º do CTN diz que a competência tributária é indelegável, porém as funções de arrecadar ou fiscalizar os tributos podem ser transferidas para outra pessoa jurídica de direito público, como a Receita Federal cuja uma das funções é de arrecadar tributos de competência federal.

A limitação contida na CF (2011) está no art. 150 que normatiza, por exemplo: as formas de instituição de tributos e tratamento ao contribuinte pela sua situação equivalente; os art. 153 e 154 dizem sobre quais as circunstâncias e elementos que a união poderá instituir os tributos, como o IPI que incide sobre os produtos industrializados; o art. 155 estabelece as condições para os estados, como o ICMS, que incide sobre a circulação de mercadoria dentro do território do estado; e o art. 156 para o município, como o IPTU, que incide sobre prédios e territórios dentro do limite do município.

2.3 Elementos Fundamentais do Tributo

Os elementos fundamentais do tributo são: a) fato gerador, b) as alíquotas, c) a base de cálculo, esses componentes que estabelecerão o momento e valor da contribuição que deverá ser pago pelo contribuinte ou responsável da obrigação tributária.

2.3.1 Fato Gerador

Conforme o CTN (1966) em seu art. 121 define que o “contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação direta com o fato gerador, por exemplo: o proprietário de um automóvel é o sujeito passivo do IPVA; e o responsável, por força de lei, tenha obrigação de recolher tributos dos reais contribuintes e repassarem ao fisco, como em casos de empresas reter as contribuições ao INSS do salário de seu funcionário.

Cada tributo possui seu próprio fato gerador, base de cálculo e alíquota normatizados pelo CTN em seus dispositivos. De acordo com o CTN (1966) há dois tipos de fato gerador, o da obrigação principal que é descrita no art. 114 como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e o da obrigação acessória que é demonstrada no art. 115 como a “situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal”.

Ainda sobre o fato gerador, no site Direito e Leis (2014) esclarece que:

O fato gerador do tributo é o evento fático-material que concretiza a hipótese de incidência e que faz nascer a obrigação tributária. Em outras palavras, o fato gerador é a ocorrência concreta do evento descrito na norma tributária, a partir do qual a obrigação tributária se origina. (DIREITO E LEIS, 2014)

Como no caso em estudo, que é sobre a gasolina, podemos dar um exemplo sobre o fato gerador que é a venda da gasolina, que irá gerar a obrigação dos tributos indiretos, mas em situações diferenciadas que serão explicadas mais adiante.

2.3.2 Base de Cálculo e Alíquota

Além do fato gerador, para se apurar os tributos é necessário ter a base de cálculo e a alíquota. Segundo Ribeiro e Pinto (2014) a base de cálculo é o valor sobre a qual se aplica a alíquota para apurar o valor do tributo a pagar e a alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo. Ambos devem estar estabelecidos por lei complementar. De acordo com Fabretti (2009, p. 129) as “alíquotas podem ser fixas, *ad valorem* (proporcionais) ou específicas”.

As alíquotas fixas são aquelas determinadas por lei, um valor fixo, por exemplo: as taxas de serviços da Polícia Federal.

A *ad valorem* ou proporcional é um percentual estabelecido por lei que é aplicado sobre a base de cálculo, como exemplo podemos utilizar a gasolina que segundo o art. 41 da lei estadual 1.810 de 1997 que diz que o ICMS sobre combustíveis é de 25%.

A alíquota específica é um valor específico pela unidade de medida (metros, quilos, litros, etc.), por exemplo: A CIDE s/ combustíveis com o atual decreto 8.395 de 28 de janeiro de 2015, tem sua alíquota de R\$ 100,00 por m³ da gasolina.

2.4 O mercado de combustíveis no Brasil

2.4.1 História dos combustíveis no Brasil

O comércio de combustíveis no Brasil, de acordo com a SINDICOM iniciou a partir da vinda dos primeiros carros ao Brasil, assim fazendo-se necessária, aos donos desses automóveis a importação de gasolina. O SINDICOM em seu site ainda descreve a história dos combustíveis e podemos destacar no quadro a seguir:

Quadro 1: a história do combustível no Brasil.

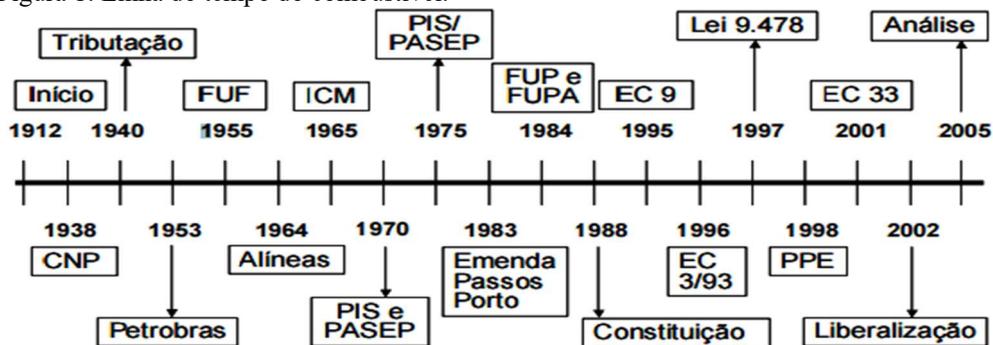
ANO	ACONTECIMENTOS
1891	Primeiro carro a circular no Brasil, pertencendo a Alberto Santos Dumont, vindo da França através do porto de Santos. Peugeot a gasolina.
1911	Caloric Company faz demonstração do uso do óleo do combustível.
1912 a 1915	Chegadas das primeiras companhias petrolíferas internacionais: Standard Oil (futura ESSO), Anglo-Mexican Petroleum Products Company (futura SHELL), Texas South American (futura TEXACO).
1919	Chega o primeiro navio-tanque com gasolina a granel, num terminal da Standard Oil no Rio de Janeiro.
1921	A Standard Oil instala a primeira bomba de rua no centro do Rio de Janeiro.
1928	A rodovia Rio-São Paulo é inaugurada e surgem os primeiros postos de gasolina nas cidades e estradas brasileiras.
1931	Primeira obrigatoriedade de mistura de etanol anidro à gasolina (mínimo 5%).
1934	Primeira destilaria de petróleo brasileira, a destilaria rio-grandense de petróleo, precursora da Ipiranga. A nova constituição abre caminho para a nacionalização das reservas de minerais.
1937	Começa a operar a primeira refinaria do país, a Ipiranga S.A. CIA. Brasileira de petróleo, em Rio Grande do Sul.
1938	É instituído o Conselho nacional do petróleo (CNP), com missão de regular o setor.
1941	O Brasil começa a produção comercial de petróleo em Candeias, Bahia.
1953	Início do monopólio estatal do petróleo e criação da Petrobras.
1971	Criação da Petrobras distribuidora S.A.

1973	Crise do petróleo: barril que custava US\$ 2,90, sobe 300% em três meses.
1977	Início da produção de petróleo na bacia de Campos.
1979	Novo Choque do Petróleo: Barril a US\$ 80.
1988	Promulgada nova constituição, que institui ICMS sobre combustíveis em lugar do Imposto Único.
1990	Abertura econômica e a liberação dos preços dos combustíveis. Criação do Departamento Nacional dos Combustíveis. Os preços passam a ser o máximo nos postos revendedores. Facilidades para aprovação de novas distribuidoras e postos revendedores.
1995	Ementa Constitucional nº 9 que flexibilizou o monopólio da união sobre o petróleo.
1997	Aprovada a Lei 9.478 que regulamenta a flexibilização do monopólio e cria a ANP.
2002	Liberação das importações de combustíveis.

FONTE: elaborado pelo autor.

Desde a chegada dos primeiros combustíveis ao Brasil, a cerca de cento e vinte e cinco anos atrás, houve várias mudanças políticas, de leis, agências reguladoras e crescimento de concorrência entre distribuidores e revendedores, para resumir, podemos observar a figura 1.

Figura 1: Linha do tempo do combustível.



EXTRAÍDO DE: CAVALCANTI, Marcelo – UFRJ (2006).

2.4.2 Postos Revendedores

De acordo com a ANP (2016) com dados atualizados em março, em seu site, a mais de trezentas distribuidoras em funcionamento com autorização e de quarenta mil seiscentos e trinta e dois postos de revenda de combustíveis, já a SINDICOM (2016), como demonstra na figura a seguir, informa, com dados atualizados em março de 2016, cento e oitenta e sete distribuidoras e mais de quarenta mil postos revendedores de combustíveis no Brasil.

Figura 2: números de produtores, distribuidores e postos de vendas no Brasil.



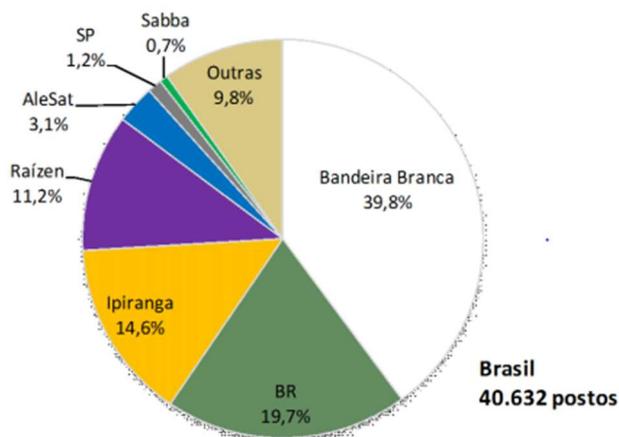
EXTRAÍDO DE SINDICOM 2016.

2.4.3 Bandeira

De acordo com o dicionário Dicio (2016) a bandeira é um símbolo visual que representa uma nação, um estado, uma equipe, etc. que destaque as cores e o emblema do que representa. Para este caso a bandeira representa se o posto tem um vínculo com a distribuidora que o abastece, isto é, o posto revendedor faz um contrato de compra exclusiva da marca por um certo período. (SINDIPOSTO, 2016)

A figura 2 demonstra um dado interessante em relação aos postos revendedores onde 60% representam alguma marca de combustível. O empresário pode optar por ser ou não um representante da marca do combustível que deseja vender. A figura 3 disponibilizada pela ANP (2016) demonstra que quase 40% do total de postos revendedores são bandeiras brancas, ou seja, não são vinculados a qualquer marca de combustível.

Figura 3: bandeiras dos postos brasileiros.

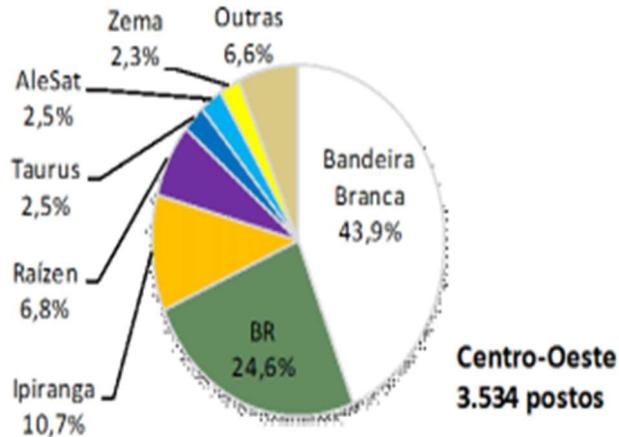


EXTRAÍDO DE: ANP (2016).

Com a figura 3 podemos identificar que as principais bandeiras de distribuidoras do Brasil são a BR, Ipiranga e Raízen (Shell) onde representam 45,5% e a opção de bandeira branca

é de 39,8% do mercado de revenda de combustíveis no Brasil, mas na região centro-oeste o percentual dessas grandes distribuidoras diminuiu para 42,1%, já opção por ser bandeira branca aumenta para 43,9%, como ilustra a figura 4.

Figura 4: bandeiras dos postos do centro-oeste.



EXTRAÍDO DE: ANP (2016).

2.4.4 Volume de Venda da Gasolina Automotiva

De acordo com uma planilha disponibilizada pela SINDICOM (2016) em seu site, demonstra a quantidade de gasolina automotiva comum vendida nos últimos cinco anos das distribuidoras associadas a ela, como podemos visualizar na figura 5.

Figura 5: Volume de venda de gasolina tipo C no Brasil das empresas associadas.

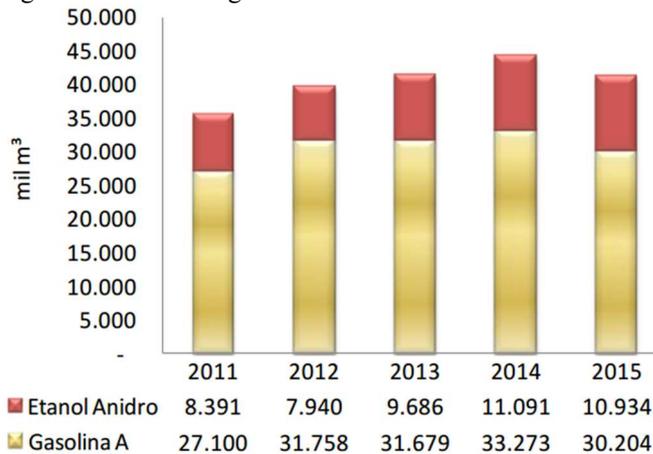
GASOLINA C					
Produto	GASOLINA C				
Selecione o PRODUTO desejado cli					
Volume(m3)	Ano				
Mês	2011	2012	2013	2014	2015
JANEIRO	1.844.484	2.265.482	2.430.368	2.621.709	2.865.203
FEVEREIRO	1.860.250	2.242.306	2.172.096	2.524.801	2.267.644
MARÇO	2.280.126	2.424.463	2.464.476	2.622.917	2.473.763
ABRIL	2.373.053	2.306.057	2.500.217	2.772.641	2.502.779
MAIO	2.072.432	2.362.831	2.562.231	2.754.478	2.403.118
JUNHO	2.011.399	2.341.991	2.424.176	2.559.713	2.432.220
JULHO	2.072.654	2.358.909	2.564.438	2.704.485	2.498.302
AGOSTO	2.202.547	2.507.179	2.655.204	2.761.964	2.399.789
SETEMBRO	2.244.252	2.367.178	2.481.544	2.807.946	2.414.112
OUTUBRO	2.225.351	2.599.451	2.681.275	2.968.288	2.520.398
NOVEMBRO	2.261.655	2.430.213	2.637.142	2.642.583	2.362.853
DEZEMBRO	2.607.189	2.743.192	2.834.602	3.096.041	2.876.855
Total Geral	26.055.392	28.949.251	30.407.770	32.837.563	30.017.036

Fonte: Distribuidoras associadas ao Sindicom (www.sindicom.com.br)

EXTRAÍDO DE: SINDICOM 2016.

Esse volume é o das empresas associadas ao SINDICOM, e de acordo com a ANP (2016) esse volume chega a ser de quarenta e um milhões de m³ como podemos observar na figura 6.

Figura 6: Volume de gasolina vendida em 2015.



EXTRAÍDO DE: ANP (2016).

Na figura 6 demonstra 2 tipos de combustíveis, o etanol anidro e a Gasolina tipo A, pois a partir da mistura química desses dois produtos é formada a gasolina tipo C, conforme descrito na portaria ANP 309.

Em Mato Grosso do Sul o SEFAZ (2016, apud GOV. MS, 2016) diz que são vendidas em média cerca de 53 milhões de litros de gasolina por mês, porém não faz uma distinção entre os tipos de gasolina, como é feita pela SINDICOM e ANP ao demonstrar que é a gasolina tipo C.

2.5 Especificações Sobre a Gasolina Automotiva

De acordo com o site da ANP (2014), a gasolina é regulamentada por meio de portarias emitidas por ela. Portanto, cabe esclarecer um ponto importante: quem estabelece as especificações da gasolina automotiva é o governo federal por intermédio da Agência Nacional do Petróleo, gás natural e biocombustíveis.

2.5.1 Agência Nacional do Petróleo, Gás natural e biocombustíveis

A ANP foi implantada pelo decreto 2.455, de 14 de janeiro de 1998, em seu site a ANP (2014) se define como um “órgão regulador das atividades que integram a indústria do petróleo e gás natural e a dos biocombustíveis no Brasil”, ou seja, é a agência responsável por todo o processo de regulamentação, contratação e fiscalização da exploração de petróleo no país, da extração até a comercialização, onde por meio de portarias publicadas por ela são normatizadas as atividades vinculadas ao petróleo. E a Portaria que especifica a gasolina automotiva é a ANP nº 309, de 27 de dezembro de 2001.

2.5.2 Tipos de Gasolina Automotiva

Todos os tipos de gasolina são produzidos a partir de um único tipo que são produzidos nas refinarias de petróleo, que é a gasolina tipo A, como explica a Petrobras (2016) em seu site. A ANP na resolução ANP nº 40 em seu inciso I do art. 2º define a gasolina tipo A como “combustível produzido a partir de processos utilizados no refino de petróleo, nas centrais petroquímicas e formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores ciclo Otto, isento de componentes oxigenados”.

De acordo com o portal da Petrobras (2015) a gasolina comum é a mais consumida no país, comparado aos outros tipos de gasolina, é facilmente encontrada em quaisquer postos revendedor de combustíveis, mas há outros tipos de gasolina que são as que sofrem alterações químicas.

O Art. 5º da portaria ANP nº 309/2001, estabelece quem e quais os produtos podem alterar a fórmula do produto, sendo as refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas que poderão fazer as alterações e incorporar na gasolina somente álcool etílico anidro, aditivos e corantes desde que não ultrapasse o limite estabelecido pela legislação em vigor.

Tomando como exemplo a Petrobras (2015), porque de acordo com o DEPEC (2016) – Bradesco, ela possui a maioria das refinarias do país, “11 de 14 refinarias são da Petrobras” e também detém a maior parte da venda das distribuidoras com 47% das vendas com a empresa BR distribuição, sua subsidiária, onde produz e distribui quatro espécies de gasolina diferentes, sendo a Comum, Petrobras Grid, Premium e Petrobras Podium, onde a diferença está em sua fórmula como esta explicita em seu site, onde todas estão dentro da regulamentação da ANP.

2.6 Regime Tributário para apuração dos tributos

Os postos de combustíveis são livres para escolher seu regime tributário, que é a forma de apuração do Imposto de Renda para as empresas, sendo dividido em quatro regimes: Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

2.6.1 Simples Nacional

A RFB, (2007) em seu sitio online explica que o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

No site da RFB (2007) na aba especial para o simples nacional discorre que é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte e abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), por meio de alíquotas favorecidas incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta. E para optar por este regime o posto de combustível ou qualquer outra empresa que está permitida a optar por esse regime não poderá ter um faturamento maior de R\$ 3.600.000,00 por ano.

2.6.2 Lucro Real

Outro regime é o Lucro Real que de acordo com o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977 o “Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”, ou seja, é o resultado real da empresa no período apurado, seguindo as normas estabelecidas.

Conforme o art. 14 e seus incisos da lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I. Cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II. Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III. Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- IV. Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V. Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI. Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.
- VII. Que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

A empresa poderá optar mesmo sem estar obrigada a esse regime, e ainda poderá optar a forma de apuração, podendo ser trimestralmente que compreenderá o prazo desde o início do funcionamento até o último dia do respectivo trimestre, ou por estimativa mensal onde faz o

pagamento mensal com base de apuração por estimativa de cada mês, desde o início da atividade, apurando o Lucro real e a CSLL no encerramento do ano calendário em 31 de dezembro.

2.6.3 Lucro Presumido

O Lucro Presumido que é a forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IR e da CSLL das pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do Lucro Real. A base de cálculo do IR e da CSLL é apurada mensalmente mediante a aplicação de determinado percentual, conforme a atividade da empresa, sobre a receita bruta.

De acordo com a lei 9.718/2013 poderá optar por esse regime as empresas cuja receita bruta não ultrapasse o limite de R\$ 78.000.000,00 no ano ou limite proporcional de R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelos números de meses de atividade, quando inferior a 12.

A opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada por ocasião do pagamento da primeira cota ou cota única do imposto devido no primeiro trimestre. O período de apuração dos tributos será feito trimestralmente, por períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

O Imposto de renda com base de apuração no Lucro Presumido será determinado aplicando um percentual sobre a receita bruta definido pelo Decreto 3000 de 26 de março de 1999, conforme sua atividade:

Tabela 1: percentuais por atividades, lucro presumido.

Espécies de atividades geradoras da Receita	Percentuais aplicáveis sobre a Receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural.	1,6 %
<ul style="list-style-type: none"> • Venda de mercadorias ou produtos; • Transporte de cargas; • Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis); • Serviços hospitalares; • Atividade Rural; • Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante; 	8%

• Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços).	
Serviços de transporte (exceto o de cargas); Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano.	16%
Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.); Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico	32%
Comercialização de veículos usados	1,6% a 32%

FONTE: Portal Tributário (2011).

Como no caso do posto revendedor de combustíveis o percentual a aplicar sobre o faturamento presumido do trimestre é de 1,6% como descrito na tabela acima, e assim aplica a alíquota de 15% do Imposto de Renda, no caso do CSLL se aplica 12% sobre a receita bruta como descrita no art. 20 da lei 9.249/95.

2.6.4 Lucro Arbitrado

De acordo com a RFB (2013) o “arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte”. Este regime é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

A RFB (2013) explica que empresa que optar pelo regime com base no lucro arbitrado poderá mudar seu regime de tributação, no mesmo ano-calendário, para o lucro presumido,

desde que não esteja obrigado a optar pelo lucro real, este é o único regime em que a empresa pode alterar seu regime tributário, sem estar obrigado por lei devido ao seu faturamento.

2.7 Tributos Incidentes na Venda da Gasolina

Os tributos que estão incluídos nos preços das mercadorias conforme Fabretti (2009) são o ICMS, PIS, COFINS que incidem diretamente sobre o produto, mas há outros tributos que também acabam se agregando ao valor, porém não são os que se acrescenta diretamente na mercadoria. No caso da gasolina além do PIS, COFINS e ICMS há outro tributo indireto, a CIDE.

2.7.1 ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital conforme o inciso II do art. 155 da CF (2011) e pela lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, nomeada de Lei Kandir. Caracterizado por ser não cumulativo e de ser incluído no valor da sua base de cálculo. Fabretti (2009, p. 165) define o ICMS como “um imposto sobre o valor agregado”, e de acordo com Ribeiro e Pinto (2014) há outras características, tal como,

- ICMS ser considerado um imposto por dentro, por seu valor ser incluído no valor da mercadoria;
- Não ser aplicado sobre todas as mercadorias, por imunidade, não incidência ou isenção; e,
- Ser comum para empresas comerciais, pois elas registram no momento da compra e da venda de mercadoria.

Em concordância com Ribeiro e Pinto (2014) o Distrito Federal e os estados devem regulamentar a tributação em suas jurisdições seguindo as normas divulgadas no inciso XII do § 2º do art. 155 da CF (2011) e disciplinada pela LC nº 24/75 e 87/96 que define assuntos como: quais serão os contribuintes, dispor sobre substituição tributária, o local das operações relativas a circulação de mercadorias, prever casos de manutenção de crédito, etc.

A LC nº 24/75 trata sobre a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal para determinar a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais; a LC nº 87/96 aborda sobre o ICMS, exceto no que diz respeito a assuntos já abordados na LC nº 24/75.

O fato gerador do ICMS está mencionado no art. 12 da LC 87/96, que apresenta as situações em que ocorre a incidência do imposto. Algumas das situações são:

- I. Da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II. Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

- III. Da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV. Da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V. Do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

A alíquota do ICMS é um percentual, definido pelo governo por meio de leis, que será aplicado sobre a base de cálculo, onde cada estado tem sua própria percentagem nas operações internas; já nas operações interestaduais quem fixa a alíquota é o Senado Federal, por intermédio de resoluções. Conforme o inciso III do § 2º do art. 155 da CF (2011) as alíquotas podem ser seletivas de acordo com sua essencialidade, menor para os mais essenciais e maiores para produtos supérfluos.

No caso da gasolina automotiva no estado de MS a base de cálculo do ICMS é individualizada em dois momentos, na entrada do combustível no estado, e no momento em que a distribuidora vende ao posto revendedor. De acordo com o inciso I do art. 20 da lei estadual 1.810/97 no caso da entrada do combustível no estado de MS, a base de cálculo é o valor da operação com uma alíquota de 17%. No momento da venda aos postos revendedores a base de cálculo é definida pelo ato COTEPE/PMPF como descrito na cláusula 7º do convenio ICMS 110/07, onde se aplica a alíquota de 25% que está discriminada no art. 41 da lei estadual 1.810/97.

De acordo com a SEFAZ (2016, apud GOV. EST. do MS, 2016) o ICMS é recolhido por meio de substituição tributária. O próprio SEFAZ (2014) em seu site explica que a “Substituição Tributária é o regime de tributação pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em relação às operações ou prestações de serviço é atribuída a outro contribuinte”. E continua SEFAZ (2016, apud, GOV. MS, 2016) explica que “essa cobrança é aplicada ainda na refinaria e recolhida por meio de Substituição Tributária, que antecipa o recolhimento do ICMS antes do combustível ir para os postos”.

2.7.2 CIDE

Segundo Fabretti (2009, p. 111) CIDE “São contribuições regulatórias utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país”. Após a publicação da Ementa Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001 houve a publicação de duas CIDEs, sobre os royalties e sobre combustíveis.

CIDE sobre combustíveis foi instituída pela lei nº 10.336/2001 e regulamentada pelo decreto nº 4.565/2003, com as seguintes normas:

- O contribuinte é todo produtor, formulador e o importador, pessoa física ou jurídica dos combustíveis líquidos.
- Incide sobre a importação ou comercialização desses produtos
- Alíquota específica, ou seja, determinado valor em reais sobre a unidade de medida (metros cúbicos, litros, quilos, etc.) estabelecida em lei, como base de cálculo, sendo R\$ 860,00 dada pela lei e atualmente reduzida a R\$ 100,00 pelo decreto no caso de comercialização e na importação está em vigor o decreto nº 8.395/2015.
- A base de cálculo da gasolina é por metro cúbico. (DECRETO 4.565/03)

A alíquota atual da CIDE s/ combustíveis é de R\$ 100,00 por m³. De acordo com o site Indústria Hoje (2015) um metro³ é equivalente a 1.000 litros, ou seja, em um metro³ teria mil litros de gasolina, sendo assim, a CIDE sobre o litro da gasolina é de R\$ 0,10.

A lei 10.336/2001 ainda autoriza o contribuinte da CIDE sobre combustíveis a reduzir de seu pagamento, contribuições do PIS e COFINS seguindo as normas estabelecidas nela, que estabelece que o valor a ser deduzido será de R\$ 49,90 do PIS e R\$ 230,10 do COFINS, mas o decreto 5060/2004 reduziu esse valor a zero em ambos os casos, até que entre em vigor um novo decreto que altere a lei novamente.

2.7.3 PIS e COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, foi criada a partir da LC nº 7, de 7 de setembro de 1970; e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS, foi instituída pela LC nº 70 de 30 de dezembro de 1991 e normatizadas em relação a gasolina pelo Decreto nº 4.524 de 17 de dezembro de 2002, são contribuições para fins sociais, o primeiro é destinado para o Fundo de Amparo ao Trabalhador, uma das suas destinações é o pagamento de seguro-desemprego; o segundo destina-se para o financiamento da seguridade social.

De acordo com a Instrução Normativa da RFB nº 876 de 2008, as importadoras e produtoras de gasolina e suas correntes possuem um aplicativo especial de apuração e pagamento de PIS e COFINS, o Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre Combustíveis e Bebidas.

Atualmente o decreto 8.395/2015 que está em vigor, estabeleceu um coeficiente de redução para o PIS e COFINS de 0,51848 para a gasolina, assim de acordo com o art. 2 do decreto 8.395/2015 ficam reduzidas para “R\$ 67,94 (sessenta e sete reais e noventa e quatro

centavos) e R\$ 313,66 (trezentos e treze reais e sessenta e seis centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, a partir de 1º de maio de 2015”.

De acordo com a instrução normativa da RFB nº 594 de 2005, normatiza que o PIS e COFINS sobre produtos como a gasolina possui um regime especial, o regime monofásico, que será tributado uma única vez diretamente das produtoras, e assim a medida provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 determina, as distribuidoras e varejistas de combustível ficam isentos destas contribuições. Já Tax Contabilidade (2011) explica que o regime monofásico dá o ônus tributário de toda a cadeia de comercialização do produto ao fabricante ou importador, e os demais contribuintes, atacadistas e varejistas, são beneficiados com redução a zero da alíquota das contribuições.

2.7.4 Método estabelecido pela ANP

Conforme a ANP (2014) a estrutura da formação do preço de venda da gasolina é a demonstrada no quadro 2.

Quadro 2: formação de preço da gasolina, metodologia exposta pela ANP.

Formação de preço	
Composição do preço da gasolina “A” (pura, sem a mistura de etanol anidro combustível - EAC) no produtor ou importador.	Observações
<p>A. Preço de realização (1).</p> <p>B. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide (2).</p> <p>C. PIS/PASEP e COFINS (3).</p> <p>D. Preço de faturamento sem ICMS $D = A + B + C$</p> <p>E. ICMS, produtor $E = [(D / (1 - ICMS\%)) - D$ (6).</p> <p>F. Preço de faturamento com ICMS (sem o ICMS da Substituição Tributária) $F = D + E$.</p> <p>G. (i) ICMS da Substituição Tributária (com PMPF) $G = (PMPF \times ICMS\% / (1 - MIX (9)) - E$ (7)</p> <p>Ou</p> <p>(ii) ICMS da Substituição Tributária (na ausência do PMPF) $G = F \times \% MVA \times ICMS\%$ (8)</p>	<p>(1) Preço FOB (sem fretes e sem tributos). Já inclui a margem do agente econômico.</p> <p>(2) Frete até a base de distribuição (quando cobrados separadamente)</p> <p>(3) Lei nº 10.336, de 12/12/01, e suas alterações, combinada com o Decreto nº 5.060, de 30/04/04, e suas alterações (a alteração atual é o decreto 8.395/2015).</p> <p>(6) Alíquotas estabelecidas pelos governos estaduais (com reduções das bases de cálculo, se houver) e acrescidas do “Fundo de Pobreza” (se houver).</p> <p>(7) Preço Médio ao Consumidor Final (PMPF) estabelecido por Ato COTEPE / PMPF</p> <p>(8) Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido por Ato COTEPE / MVA (apenas na ausência do PMPF) (7)</p> <p>(9) MIX: Lei nº 8.723, de 28/10/93, e suas alterações, combinada com a Resolução Cima que define o percentual (%) de mistura obrigatória de etanol anidro combustível na gasolina.</p>

H. Preço de faturamento do produtor sem frete (ex. refinaria) com ICMS H $= F + G (i)$ ou $+ G (ii)$.	
--	--

FONTE: elaborado pelo autor.

A ANP demonstra nessa estrutura da formação de preço apenas da gasolina, e podemos verificar que nesta estrutura ela já está definindo a forma que os tributos deverão ser calculados e os momentos a ser recolhidos.

Uma informação importante é que o PMPF é à base de cálculo do ICMS na gasolina, ou seja, este é o método utilizado pelos estados, seguindo o ato COTEPE, para aplicar a alíquota. A Petrobras (2015) em seu site ainda diz que este ato COTEPE é atualizado quinzenalmente para manter atualizados os valores praticados no varejo.

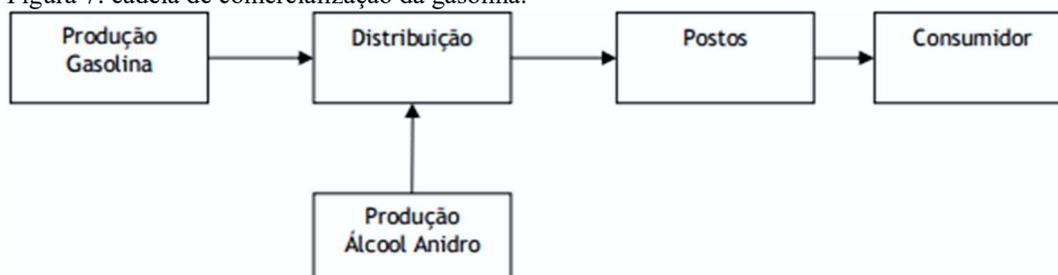
O COTEPE é uma comissão que faz parte da CONFAZ que tem por finalidade a harmonização do tratamento do ICMS em todos os estados brasileiros e no distrito federal. E através dela é publicado, duas vezes por mês, o ato COTEPE/PMPF onde os estados obtêm a base de cálculo para aplicar a alíquota do ICMS na gasolina.

2.8 Formação do preço de Venda

A Lei Federal 9.478/97 (Lei do Petróleo) flexibilizou o monopólio do setor petróleo e gás natural, até então exercido pela Petrobras, tornando aberto o mercado de combustíveis no país. Dessa forma, desde janeiro de 2002 as importações de gasolina foram liberadas e o preço passou a ser definido pelo próprio mercado.

Conforme o portal da Petrobras (2015), a formação de preço é composta através de uma cadeia de comercialização da gasolina, que tem seu início nas refinarias ou mercado externo, passa para os distribuidores que devem acrescentar o etanol em sua composição, depois de feita a mistura à gasolina é distribuída aos postos revendedores e assim chega ao consumidor final. A figura 8 demonstra a cadeia de comercialização simplificada pela USP de Ribeirão Preto – SP.

Figura 7: cadeia de comercialização da gasolina.



EXTRAÍDO DE: USP, Ribeirão Preto – SP (2006).

Seguindo a linha de pensamento do site Portal da Contabilidade (2012) a determinação do preço de venda é uma questão fundamental para qualquer empresa, se o preço for muito alto afastará os clientes, se muito baixo pode não gerar retorno esperado. Muitos preços já são estipulados pelo mercado, e as empresas devem seguir esse preço para não perder para a concorrência. Além do mercado, as instituições podem estipular o preço por vários métodos, os mais comuns são com base em custo e mark-up.

2.8.1 Método a partir do Mark-up

Hoji (2014) demonstra o método Mark-up, que para ser possível utiliza-lo deve ter um padrão sobre as principais variáveis como taxas de juros, alíquotas e tempo de recolhimento do tributo, devendo ser aplicado, na indústria sobre o custo de produção, no comércio sobre o custo da mercadoria. Nesse segmento Padoveze (2000) ressalta que apesar de ser um multiplicador aplicado sobre o custo, sua construção está ligada a determinados percentuais sobre o preço de venda, ou seja, a aplicação de percentuais de despesas e custos fixos e variáveis, alíquotas de tributos e margem de lucro em cada produto.

2.8.2 Formação do preço no varejo

Assim que formado o preço de venda das produtoras e das distribuidoras, vem dos postos revendedores que de acordo com Coelho (2002) dependem de duas alternativas: a externa que independe de seu controle, ou seja, a disponibilidade de oferta a menor preço oferecido pelas distribuidoras; e a interna que se concentra em sua margem de revenda, que por si terá de cobrir os custos e despesas totais e ainda proporcionar o retorno do investimento. Além desses fatos explicados, há outros fatores que influenciam no preço da gasolina disponibilizado ao consumidor final, como a cadeia de comercialização e os tributos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com UFJF (2011) a utilização de métodos e técnicas em pesquisa está associada aos objetivos e aos fundamentos teóricos do objeto do estudo. Os procedimentos metodológicos são instrumentos para facilitar a pesquisa a ser realizada, independentemente de seu ramo a ser seguido.

3.1 Abordagem do Problema

A monografia apresentada baseia-se em uma pesquisa qualitativa e quantitativa de campo, pois será empregada uma coleta de dados para fazer a abordagem do problema e hábitos para aprofundar a complexidade dos fatos.

Bauren (2008) descreve que a pesquisa quantitativa são coletas de dados, por sua vez Richardson (1999, apud Bauren, 2008) explica que no quantitativo emprega instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema.

Paulilo (1999, p. 45) sobre a pesquisa qualitativa:

[...] trabalham com valores, crenças, hábito, atitudes, representações, opiniões e adequa-se a aprofundar a complexidade de fatos e processos particulares e específicos a indivíduos e grupos. A abordagem qualitativa é empregada, portanto, para a compreensão de fenômenos caracterizados por um alto grau de complexidade interna. (PAULILO, 1999, p. 45)

3.2 Dos Objetivos do Problema

O objetivo deste trabalho será de descrever as situações em que estiver ocorrendo a tributação e o quanto ela irá estar modificando o preço disponibilizado ao consumidor. Em relação à pesquisa descritiva Bauren (2008) define que é um estudo intermediário entre a exploratória e a explicativa, pois não é superficial como a primeira e profunda como a segunda. Descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

3.3 Dos Procedimentos Técnicos

O procedimento a ser utilizado é de levantamento, pois como uma pesquisa quantitativa, é necessário fazer o levantamento de dados para ser feito a descrição do problema. Os procedimentos técnicos são os modos que serão conduzidos os trabalhos e assim obtidos os dados. Gil (1999, p.70, apud Bauren, 2008) “precede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida obter-se conclusões correspondentes aos dados coletados”.

3.4 Universo e amostra

De acordo com a ANP (2016), há treze postos revendedores de combustíveis em Ponta Porã, sendo eles:

- ABASTECEDORA CRISTO REI LTDA;
- AUTO POSTO CENTRAL LTDA – EPP;
- AUTO POSTO DORNELES DORNELES LTDA;
- AUTO POSTO IPACARAI LTDA;
- AUTO POSTO ITASUL LTDA – EPP;
- AUTO POSTO MARAMBAIA LTDA;
- AUTO POSTO NIPPON COM. COMBUSTIVEL – EIRELI;
- AUTO POSTO NOVAES LTDA;
- COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PIONEIRO LTDA;
- COMÉRCIO DE COMBUSTIVEIS DUAS NAÇÕES LTDA -EPP; e
- DIVISA AUTO POSTO LTDA;
- UNIGAS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA;
- UNIGAS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

Deste universo foi utilizado como amostra os postos localizados no centro do município, pois esses postos transparecem a realidade de preços praticados na cidade. Dos treze postos revendedores, oito estão localizados no centro do município, sendo eles:

- Auto posto Central, localizado na rua Tiradentes, centro;
- Abastecedora Cristo Rei, localizado na avenida marechal Floriano Peixoto, centro;
- Auto posto Marambaia, localizado na avenida Vinicius do Nascimento;
- Auto posto Nippon, localizado na rua Dom Pedro II, centro;
- Auto posto Novaes, localizado na avenida marechal Floriano Peixoto, centro;
- Combustíveis e lubrificantes Pioneiro, Localizado na avenida Brasil;
- Auto posto Unigas, localizado na Rio Branco, centro;
- Auto posto Unigas, localizado na avenida marechal Floriano Peixoto, centro.

Estes postos, de acordo com a planilha da ANP, estão localizados no centro de Ponta Porã-MS, mas conforme fosse feita a visita para aplicar o questionário para pesquisa em campo, observa-se o retorno de alguns destes postos revendedores, assim as empresas respondentes são:

1. Auto posto A;
2. Auto posto B;
3. Auto Posto C; e,
4. Auto posto D.

Observa-se que na população da pesquisa, há dois postos com a mesma razão social, mas como possuem o mesmo representante, porém com localizações diferentes, foi aplicado um único questionário, pois de acordo com o contador da empresa, as respostas seriam as mesmas. Então neste trabalho será utilizado como grupo CD, assim tornando como uma única entidade

Os que não responderam, alegaram não possuir tempo suficiente para colaborar, como o representante do auto posto E, dizia estar “elaborando documentos” e por esse motivo não poderia receber-me ou responder o questionário, já o auto posto F, o responsável do local, não possuía tempo por estar muito “ocupado com problemas com fornecedores”.

3.5 Coleta e Análise de Dados

A coleta de dados foi realizada entre os dias 28 a 30 de setembro de 2016, através de questões abertas e mistas aplicada para caracterização dos postos revendedores entrevistados, e questões abertas, mistas e fechadas levantamento de dados para descrever a formação do preço de venda dos postos varejistas e as parcelas de cada componente incluído dentro do valor pago pelo consumidor final pelo litro da Gasolina. Também foi elaborado um questionário ao GOV. MS endereçada ao SEFAZ através de questões abertas, enviadas por meio da rede social Facebook endereçada a pesquisa.

Foi aplicado um questionário ao distribuidor de combustível Raízen na tentativa de maiores esclarecimentos sobre a apuração e cálculo dos tributos incidentes sobre a gasolina automotiva. A distribuidora foi escolhida por disponibilizar um e-mail para contato em seu site na internet.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na figura 8 podemos observar um demonstrativo feito pela Fecombustíveis (2016) com a média nacional de tributos em relação ao preço disponibilizado ao consumidor final.

Figura 8: demonstrativo da participação dos tributos na gasolina.

Gasolina	
	
ICMS (imposto estadual, varia conforme o estado)	25% a 32% do valor de pauta
PIS/COFINS (imposto federal)	R\$ 0,3816/litro
CIDE (imposto federal)	R\$ 0,1000/litro

Setembro/2016 - Média Brasil

EXTRAÍDO DE: Fecombustíveis (2016).

Com a figura 8 podemos observar que os tributos correspondem a 38% dos preços, da média nacional da gasolina conforme demonstra a Fecombustíveis.

A partir desta figura será analisado qual é a porcentagem de participação dos tributos em relação a gasolina comercializada em Ponta Porã-MS das empresas respondentes e criar um caso hipotético para analisar qual seria a economia de um consumidor com um carro popular nacional.

4.1 Identificação dos Respondentes

De acordo com a metodologia escolhida, as empresas que colaboraram com a pesquisa, ao responder o questionário de nove perguntas relacionadas ao assunto gasolina que auxiliaram com a pesquisa foram:

- I. Auto posto A;
- II. Auto posto B;
- III. Auto posto C; e,
- IV. Auto posto D.

Devemos identificar que há duas empresas com a mesma razão social, que pertencem aos mesmos sócios, porém possuem localizações diferentes, então neste trabalho foi utilizado como grupo CD, assim tornando como uma única entidade.

As empresas A e B atuam no ramo de combustíveis entre 2 a 5 anos, e o grupo CD atua a mais de dez anos. Todos os que responderam representam bandeira diferentes, o posto

revendedor A é representante da Petrobras, o B representa a Shell e o grupo CD é representante da Taurus, sendo que todas elas possuem distribuidoras dentro do estado de MS.

4.2 Regime Tributário para IRPJ e CSLL

Entre os postos respondentes da pesquisa, dois optam pelo regime tributário lucro real, são eles B e grupo CD, e o posto A opta pelo lucro presumido.

O regime tributário influencia na formação do preço da gasolina? Por que?

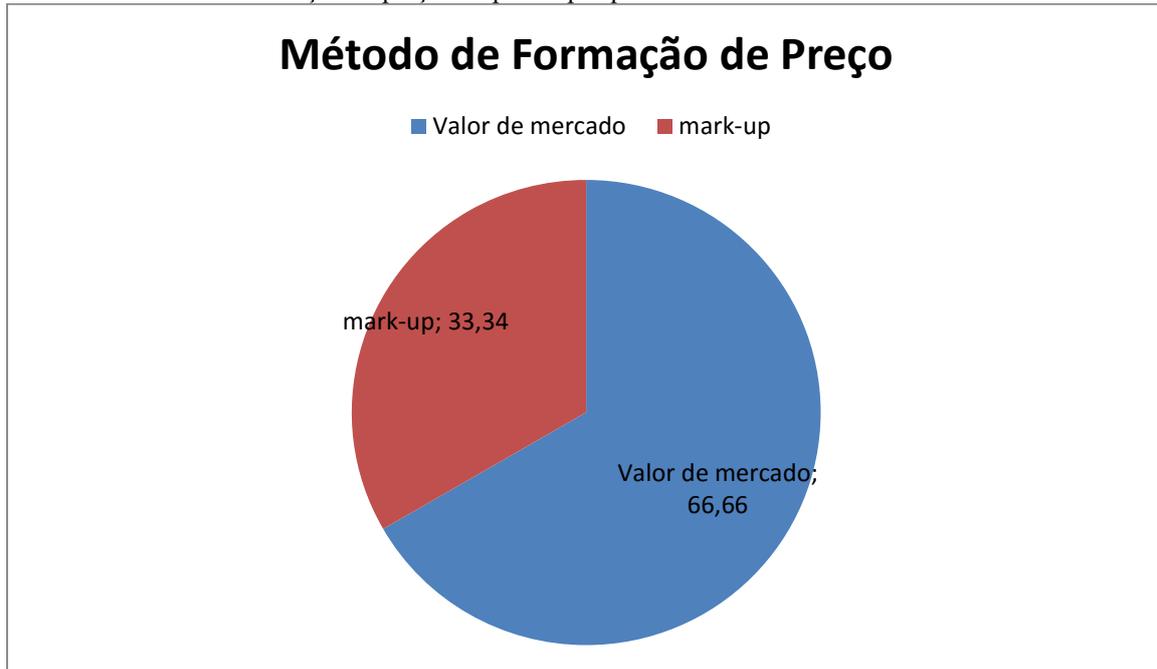
Os postos que optam pelo regime tributário do lucro real responderam que sim. O grupo CD justificou que “faz parte da composição dos custos”, o B explicou que “como optamos pelo lucro real, pagamos IRPJ e CSLL sobre o lucro e não sobre o faturamento”, neste sentido podemos considerar que estas empresas já formam seus preços pensando no cálculo do imposto de renda (IR) e na contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que devem pagar com o lucro obtido a partir da venda da gasolina.

O auto posto A, com o regime de apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido, diz que o regime tributário não influencia na formação do seu preço de venda, explicando que “já temos a margem de contribuição para trabalhar”, neste caso, o regime de apuração não influencia na formação do preço da gasolina pelo fato do posto ter uma margem para agregar sobre o custo do produto. Podemos entender que o auto posto A pode estar considerando os mesmos custos que os outros dois postos, pois como explica COELHO (2002) para o posto formar seu preço ele deve possuir um único percentual ou valor de margem de contribuição considerado suficiente para cobrir os custos e despesas da empresa, e a partir de tal quantidade de produto vendido possa estar gerando lucro.

4.3 Método de Formação de Preço utilizado pelos respondentes

A partir de questionários aplicados nos postos revendedores de combustíveis, localizados no centro da cidade de Ponta Porã-MS, podemos identificar que, dos postos que se dispuseram a colaborar com a pesquisa, 66,66% utilizam o método de valor de mercado, e os outros 33,34% utiliza o mark-up como método de formação do preço da gasolina. Como podemos identificar com o gráfico pizza 1 que foi elaborado a partir de dados extraídos dos questionários.

Gráfico 1: método de formação de preço dos postos pesquisados.



FONTE: Elaborado pelo autor.

Há algumas características que devemos levar em consideração, uma delas é a proximidade entre suas concorrentes. O B e um dos postos CD estão localizados a algumas quadras de distância, além deles há outros dois postos revendedores de combustíveis que estão próximos, o F e o E. Na Planilha da ANP, ainda demonstra que três desses postos estão localizados na rua Marechal Floriano e o B na rua Dom Pedro II, rua paralela a Marechal Floriano, este deve ser um dos motivos que levam as empresas respondentes a utilizar o método de valor de mercado.

Outra característica a ser destacada é a bandeira que seus concorrentes representam, o B e o E são representantes da Shell, o CD e o F representam o Taurus. Desta forma podemos dizer que eles possuem o mesmo nicho de mercado em um pequeno espaço de distância, fazendo com que ganhe a maior parte de seus clientes através dos preços mais atrativos.

O auto posto A e o segundo posto CD está localizado em locais mais afastado aos demais concorrentes. O A é representante da Petrobras, assim se diferenciando dos outros postos de combustíveis e isso acaba permitindo que não utilize o valor de mercado para formar seu preço e sim o método do mark-up já definido pela empresa, como já havia sido destacado anteriormente.

4.4 Tributos na Gasolina

Conforme questionário, onde se foi perguntado se os tributos já vinham calculados na nota de compra, todos responderam que sim. Então vamos analisar os tributos conforme sua competência. A começar com o ICMS e passando para as outras contribuições.

4.4.1 ICMS

Conforme já dito acima, os tributos vem calculados dentro da nota de compra para os postos revendedores de combustíveis, sendo assim, para colher mais esclarecimentos, entramos em contato com a SEFAZ (Secretaria Estadual de Fazenda), através da página oficial do GOV. MS na rede social Facebook, e por meio de mensagens da rede social me explicou que o ICMS é cobrado por substituição tributária, a SEFAZ (2016, apud, GOV. MS, 2016) explica que “essa cobrança é aplicada ainda na refinaria e recolhida por meio de Substituição Tributária, que antecipa o recolhimento do ICMS antes do combustível ir para os postos”, ou seja, a refinaria ou distribuidora é responsável pela retenção do imposto, assim fazendo com que se torne um custo para o posto revendedor.

Com dados extraídos de planilhas fornecidas pelo site do SINDICOM, foi calculado a média da PMPF do estado de MS dos anos 2014 a 2016 e assim aplicada alíquota em vigor, assim demonstrados na tabela 2. Devemos observar que a média do PMPF de ano de 2016, disponível na tabela é o que foi publicado até o mês de outubro.

Tabela 2: PMPF e ICMS em relação à Gasolina, em Mato Grosso do Sul.

Ano	Média do PMPF em R\$	Média do ICMS em R\$
2014	3,1877	0,7969
2015	3,4272	0,8568
2016	3,5815	0,8954

FONTE: elaborado pelo autor.

4.4.2 CIDE

A CIDE como esta explicita na lei 10.336/2001, os contribuintes deste tributo são os produtores, importadores e formuladores de gasolinas e suas correntes, desta forma devemos destacar que os postos de gasolina, não são contribuintes, mas também faz parte da formação do preço da gasolina, pois nesses casos, eles não são destacados separadamente na nota da venda das distribuidoras, mas são incluídas dentro do preço do produto.

A tabela 3, com dados extraídos da planilha disponível no site da SINDICOM, demonstra a incidência do CIDE de 2007 até o mês de agosto de 2016, onde podemos destacar que por quase 3 anos (de julho de 2012 a abril de 2015) a CIDE havia sido zerada, até que entrou em vigor o decreto 8.395/2015 em maio de 2015.

Tabela 3: CIDE sobre a gasolina em R\$ / L.

	CIDE R\$ / L									
	GASOLINA A									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Jan	0,280	0,280	0,180	0,230	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100
Fev.	0,280	0,280	0,180	0,150	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100
Mar	0,280	0,280	0,180	0,150	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100
Abr.	0,280	0,280	0,180	0,150	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100
Mai	0,280	0,180	0,180	0,230	0,230	0,091	0,000	0,000	0,100	0,100
Jun.	0,280	0,180	0,230	0,230	0,230	0,091	0,000	0,000	0,100	0,100
Jul.	0,280	0,180	0,230	0,230	0,230	0,000	0,000	0,000	0,100	0,100
Ago.	0,280	0,180	0,230	0,230	0,230	0,000	0,000	0,000	0,100	0,100
Set	0,280	0,180	0,230	0,230	0,230	0,000	0,000	0,000	0,100	
Out	0,280	0,180	0,230	0,230	0,193	0,000	0,000	0,000	0,100	
Nov.	0,280	0,180	0,230	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100	
Dez	0,280	0,180	0,230	0,230	0,091	0,000	0,000	0,000	0,100	
	0,280	0,213	0,209	0,210	0,204	0,046	0,000	0,000	0,067	0,100

FONTE: elaborado pelo autor.

Podemos verificar que o valor da CIDE por litro da gasolina, teve muitos valores diferenciados, pois como explica o conceito, é uma contribuição de intervenção, de cunho político econômico, ou seja, o governo federal utiliza como forma de política, como incentivo na diminuição no tributo.

Pelo que podemos identificar a contribuição ocorre em uma única vez, isto é, como demonstrada na tabela 3, onde demonstra que a CIDE é R\$ 0,10 por Litro da Gasolina, como está descrito pela alíquota no decreto 8.395/2015 determina que seja de R\$ 100,00 por m³. Na tabela demonstra que é sobre a gasolina tipo A, ou melhor dizendo, unicamente da produtora e repassado como custo do produto.

4.4.3 PIS e COFINS

Nos tópicos anteriores observamos que o posto revendedor não faz o recolhimento dos tributos e continua a mesma situação com o PIS e COFINS, pois o inciso I do art. 42 da medida

0,2616 0,2616 0,2616 0,2616 0,2616 0,2616 0,2616 0,2616 0,3966 0,3816

FONTE: elaborado pelo autor.

Esses dados foram extraídos de planilhas disponibilizadas no site da SINDICOM (2016), e podemos verificar que o PIS e COFINS por litro da gasolina se manteve estável de 2007 a 2014, não alterando seu valor, e em 2015 e já teve duas modificações em seu valor por litro, conforme decreto 8.395 de 2015 que está em vigor até o momento.

As contribuições federais estão demonstrados na figura 9, onde podemos observar que após a aprovação do decreto 8.395 de 2015 passaram a ter esses valores.

Figura 9: incidência de CIDE, PIS/COFINS de acordo com o decreto 8.395/2015.

GASOLINA		
	CIDE	PIS/COFINS
Até 31/01/2015	R\$ 0	R\$ 0,2616/L
01/02/2015 - 30/04/2015	R\$ 0	R\$ 0,4816/L
A partir de 01/05/2015	R\$ 0,10	R\$ 0,3816/L

EXTRAÍDO DE: FECOMBUSTÍVEIS (2015).

4.5 Valor de Tributos Pagos pelo Consumidor

Como podemos observar no tópico 4.4 é que todos os tributos estudados por este trabalho são pagos antecipadamente, assim o posto de combustível não paga nenhum deles, pois eles já são tributados antecipadamente e repassado como um custo do produto.

Sabemos as alíquotas, a base de cálculo e o fato gerador desses impostos e contribuições onde todos são feitos antes de chegar ao posto revendedor. As contribuições são cobradas diretamente do produtor, e o imposto da distribuidora. Mas isso não quer dizer que pagamos menos tributos na gasolina que nos demais produtos.

Com a tabela 5 estará exposto como está a situação atualmente dos tributos que estão incluídos dentro do preço da gasolina. Para realizar a tabela será utilizado o ato COTEPE 18, do dia 23 de setembro de 2016, com o PMPF da gasolina comum de MS R\$ 3,5533, e os preços praticados nas empresas em que houve a pesquisa, da CD R\$ 3,479, B R\$ 3,497 e A R\$ 3,709.

Tabela 5: Representatividade de tributo em relação aos preços da gasolina nas empresas pesquisadas.

Tributos	Tributos		Percentuais sobre o valor da gasolina		
	Em R\$	CD	B	A	PMPF
ICMS	0,88833	25,53%	25,40%	23,95%	25,00%
PIS	0,06794	1,95%	1,94%	1,83%	1,91%

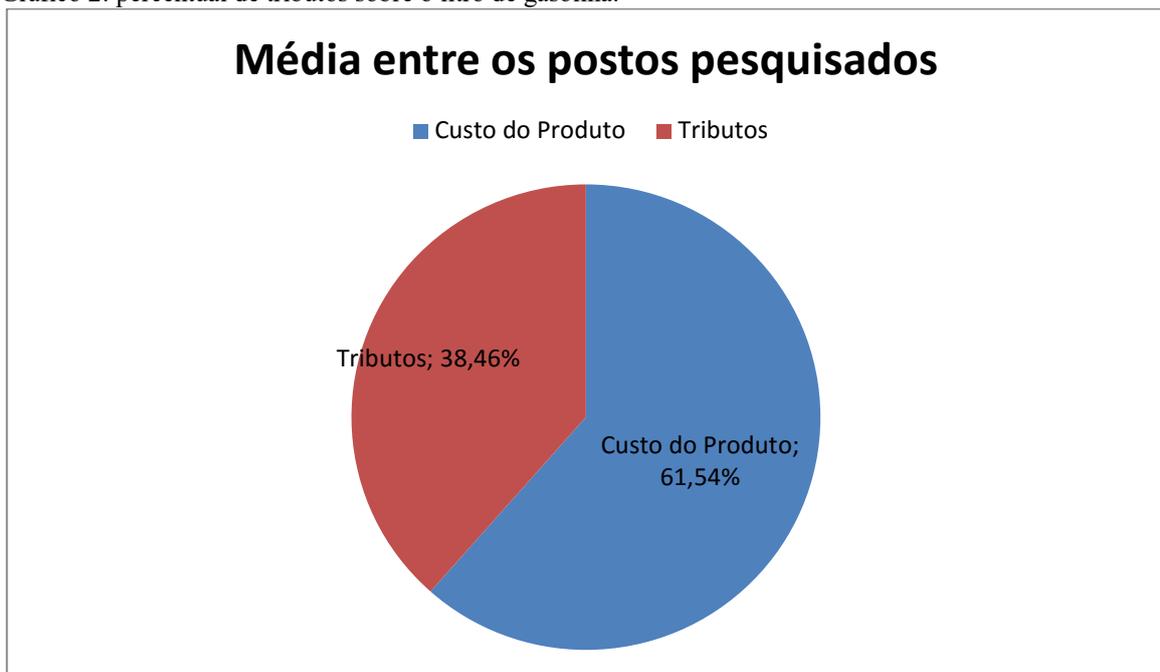
COFINS	0,31366	9,02%	8,97%	8,46%	8,83%
CIDE	0,10	2,87%	2,86%	2,70%	2,81%
TOTAL	1,36925	39,38%	39,17%	36,94%	38,55%

FONTE: elaborado pelo autor.

Na tabela 5 observa-se que os tributos chegam a quase 40% dos preços comercializados na cidade de Ponta Porã-MS, e como o PMPF demonstra a média estadual dos preços comercializados, podemos identificar que 38,55% do preço do varejo é de tributo na média de MS.

Ao fazer uma média com os preços da gasolina comum no varejo dos postos revendedores que participaram da pesquisa, vemos o resultado obtido é quase o mesmo que o PMPF do MS, com uma diferença de apenas 0,09% abaixo na participação do tributo dentro do preço comercializado, como podemos observar no gráfico pizza a seguir.

Gráfico 2: percentual de tributos sobre o litro de gasolina.



FONTE: elaborado pelo autor.

A tabela 5 demonstrou que apesar do PIS, COFINS, CIDE serem isentos para as distribuidoras e postos revendedores, e o ICMS para o posto de combustível, os consumidores finais pagam 38,46% de tributo em cada litro de gasolina que adquirem no município de Ponta Porã-MS. Caso não houvesse tributação na gasolina, ela poderia ser comercializada por R\$ 1,36925 a menos por litro, no caso da CD que tem o menor preço em relação aos demais postos a gasolina poderia ser vendida por R\$ 2,109.

A tabela 6 demonstra o gasto de um consumidor que tenha um carro fiat uno modelo 2017 cujo tanque de combustível tem a capacidade de armazenar 48 litros como especifica a fiat (2016) em seu sitio, e a qual seria a economia caso não houvesse tributos incluídos no preço.

Tabela 6: Gasto com gasolina, com e sem tributação.

Litros	A		CD		B	
	Com	Sem	Com	Sem	Com	Sem
1	R\$ 3,709	R\$ 2,340	R\$ 3,479	R\$ 2,110	R\$ 3,497	R\$ 2,128
48	R\$ 178,032	R\$ 112,308	R\$ 166,992	R\$ 101,268	R\$ 167,856	R\$ 102,132
Diferença	R\$ 65,724		R\$ 65,724		R\$ 65,724	

FONTE: elaborado pelo autor.

Atentamos que a diferença é de R\$ 65,72, isto é, esse valor é de tributo que o consumidor ira estar pagando ao solicitar para o frentista encher o tanque de seu uno, neste caso hipotético apresentado. Ainda podemos observar que independente do posto revendedor e seu preço, o valor do tributo é o mesmo, pois todos os tributos indiretos que incidem sobre a gasolina automotiva possuem um valor independente de preços das produtoras, distribuidoras e varejistas de combustíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O quanto os tributos que incidem na gasolina podem estar influenciando no preço disponibilizado ao consumidor final na cidade de Ponta Porã-MS?

Para responder esta pergunta este trabalho teve como objetivo identificar o quanto os tributos modificam o preço da gasolina no varejo, e para isso conhecemos a cadeia de produção, que se inicia na exploradora de petróleo que produz a gasolina tipo A, após é transportada as distribuidoras que também são formuladoras e fazem a personificação da gasolina com a marca a qual corresponde, e por fim a gasolina é transportada aos postos revendedores de combustíveis. Essa cadeia de produção pode ser modificada, pois este produto também pode ser importado e neste caso a importadora seria tributada como uma produtora.

Neste processo ocorreram a tributação, sendo o PIS e COFINS diretamente das produtoras em regime monofásico com as alíquotas específicas por volume do produto, juntas somam o valor de R\$ 381,66 por m³ da gasolina, assim são repassadas aos demais participantes da cadeia de produção dentro do custo do produto; O CIDE também é cobrados diretamente da produtora ou importadora com a alíquota específica de R\$ 100,00 por m³; já o ICMS, é tributado pelo sistema de substituição tributária, que foi pesquisado seria o que incidiria no posto revendedor, assim sendo, nas distribuidoras são retidos 25% da PMPF multiplicado pelo volume do produto pedido pelo varejista.

É possível distinguir a cadeia de produção e o imposto e as contribuições incluídos no preço de venda da gasolina, porém não é possível identificar o custo de realização deste produto e a margem de contribuição das empresas, visto que essa última informação não faz parte dos objetivos da pesquisa, uma vez que tal objetivo é de identificar a influência dos tributos no preço de venda da gasolina automotiva. Uma informação importante é que as distribuidoras e os postos varejistas ficam isentos de PIS e COFINS, o posto ainda fica sem responsabilidade de recolher o ICMS, devido ao recolhimento ocorrer por substituição tributária, dessa forma quem fica responsável é a distribuidora.

O regime tributário dos postos pode afetar na formação do preço da gasolina, pois apesar de serem isentos de PIS, COFINS, CIDE e com o ICMS já retido antecipadamente, há outros tributos que recaem sobre o lucro da empresa, o IRPJ e a CSLL.

Os preços praticados pelos postos de gasolina, em maior parte é controlado pelo mercado. Dos postos pesquisados, o grupo CD e B utiliza o método de valor de mercado, e o A o método do mark-up, e o valor de venda chega a ter uma diferença de mais de R\$ 0,20 então

podemos dizer que a marca da gasolina também pode ajudar a dar um conforto ao posto na hora de formar seu preço de venda.

Após todas essas etapas passadas, onde houve o preço de realização das produtoras, a tributação, a margem de contribuição das distribuidoras e dos postos revendedores; o preço de venda da gasolina é cada um dos postos ofertando um valor diferente aos consumidores, logo podemos responder a problemática.

Com o ato COTEPE PMPF n° 19 de 08 de outubro de 2016, a base de cálculo do ICMS é de R\$ 3,5533, assim então o valor pago pelos consumidores por litro de gasolina é de:

Tabela 7: Valores dos tributos.

Tributos	Valor em reais
PIS	R\$ 0,07
COFINS	R\$ 0,31
CIDE	R\$ 0,10
ICMS	R\$ 0,89
Total	R\$ 1,37

FONTE: elaborado pelo autor.

Todos estes tributos juntos somam R\$ 1,37 valor que corresponde a 38,55% da PMPF, e em Ponta Porã, com os dados dos postos pesquisados, em média os tributos correspondem a 38,46%.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS,

Competência da ANP, 2014. Disponível em:

<http://www.anp.gov.br/?pg=70721&m=&t1=&t2=&t3=&t4=&ar=&ps=&1472687218023>,
acessado em 31/08/2016.

_____, **Estrutura da Formação de Preço**, 2014. Disponível em:

<http://www.anp.gov.br/?pg=16583>, acessado em: 05/08/2016.

_____, **Portaria ANP 309/2001**. Disponível em:

<http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=anp:10.1048/enu>,
acessado em: 31/08/2016.

_____, **Revenda de Combustíveis no Brasil**, 2014. Disponível em:

<http://www.anp.gov.br/?id=2881>, acessado em: 24/08/2016.

_____, **Seminário de Avaliação do Mercado de Combustíveis**, 2016. Disponível em:

www.anp.gov.br/?dw=79687, acessado em: 10/10/2016,

BRADESCO, Distribuidores de combustíveis e postos, 2016. Disponível em:

http://www.economiaemdia.com.br/EconomiaEmDia/pdf/infset_distribuidores_de_combustiveis_e_postos.pdf, acessado em: 28/08/2016.

BRASIL, Código Tributário Nacional, livro em PDF.

_____, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Senado Federal, 2011.

_____, **Decreto nº 3.000/99** que Regula o Imposto de Renda, disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm, acessado em 13/06/2016.

_____, **Decreto nº 4.524/02** que regulamenta o PIS/PASEP, disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm, acessado em 05/06/2016.

_____, **Decreto 5.060/2004**, 2004. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5060.htm#art2,
acessado em: 06/09/2016.

_____, **Decreto nº 8.395/15** que dispõem sobre as alíquotas da CIDE s/ combustíveis,

disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8395.htm#art2)

[2018/2015/Decreto/D8395.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8395.htm#art2), acessado em 05/06/2016.

_____, **Decreto-Lei nº 1.598/77** que altera legislação sobre o imposto de Renda, disponível

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm, acessado em: 13/06/2016.

_____, **Decreto-Lei nº 2.455/98**, que decreta a criação da ANP. Disponível em:

<http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll/leg/decretos/1998/dec%202.455%20-%201998.xml>,
acessado em: 14/05/2016.

_____, **Lei nº 8.212/91** que dispõem sobre a organização da seguridade social, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm#art22, acessado em: 08/06/2016.

_____, **Lei 8.981/95** lei da legislação tributária federal, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm, acessado em 01/09/2015.

_____, **Lei nº 9.249/95**, que altera a lei do IR e CSLL e dá outras providencias, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm., acessado em: 31/08/2016.

_____, **Lei nº 9.478/97**, lei do petróleo, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9478.htm, acessa em: 05/08/2016

_____, **Lei nº 10.336/2001** que institui a CIDE, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10336.htm, acessado em 05/06/2016.

_____, **Lei nº 12.973/2014** altera a legislação tributária federal, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm#art55, acessado em: 09/10/2016.

_____, **Lei complementar nº 07/70** que instituiu o PIS, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm, acessado em 06/06/2016.

_____, **Lei complementar nº 24/75** que dispõe sobre convênios, isenções de ICMS relativas a mercadorias, disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm, acessado em 08/06/2016.

_____, **Lei complementar nº 70/91** que institui o COFINS, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm, acessado em 09/06/2016.

_____, **Lei complementar nº 87/96**, que dispões sobre ICMS interestaduais e intermunicipais, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm, acessado em 10/06/2016.

_____, **Lei complementar nº 123/06** que é o estatuto nacional da ME e EPP, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm, acessado em: 10/06/2016.

_____, **Medida provisória 2.158-35**, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm, acessado em: 06/10/2016.

CAMPOGRANDENEWS.COM.BR, **reportagem sobre aumento do preço da gasolina**, disponível em: <http://www.campograndenews.com.br/economia/combustivel-pode-ficar-ate-8-mais-caro-em-ms-preve-sindicato>, acessado em: 03/06/2016.

CAVALCANTI, Marcelo Castello Branco, **Análise dos tributos incidentes sobre os combustíveis automotivo no Brasil**, 2006. Disponível em:

<http://ppe.ufrj.br/ppe/production/tesis/mbcavalcanti.pdf>, acessado em: 18/05/2016.

COELHO, Elaine Karina, **Análise da formação do preço de venda e da margem de contribuição no comércio varejista de combustíveis**, 2002. Disponível em:

https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjBr82m4_3OAhUDxpAKHWZKDTQQFggzMAQ&url=https%3A%2F%2Ffanaiscbc.emnuvens.com.br%2Ffanais%2Farticle%2Fdownload%2F2630%2F2630&usg=AFQjCNH1YPK351Qp9isndv2t0eeuUJ-FlA, acessado em: 07/09/2016.

CONFAZ, **demonstrativos das alíquotas de Mato Grosso do Sul**, disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/mato-grosso-do-sul.pdf>, acessado em: 05/08/2016.

_____, **PMPF**, outubro de 2016. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos-pmpf/2016/ato-cotepe-pmpf-19-16>, acessado em: 10/10/2016.

DICIO, **Significado de Bandeira**, 2016. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/bandeira/>, acessado em: 10/10/2016.

DIREITO E LEIS, **Fato gerador**, 2014. Disponível em:

[http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Fato gerador&oldid=4928](http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Fato+gerador&oldid=4928), Acessado em: 2 de junho de 2016.

FABRETTI, Lúdio Camargo; Fabretti, Dilene Ramos, **Contabilidade Tributária**. - 11. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

FECOMBUSTÍVEIS, **Tributação em Combustíveis**, 2016. Disponível em:

<http://www.fecombustiveis.org.br/revendedor/tributacao/>, acessado em: 10/10/2016.

FENACON, **Novo Decreto**, 2015. Disponível em:

<http://www.fecombustiveis.org.br/revendedor/canal-da-revenda/novo-decreto/>, acessado em: 06/09/2016.

FIAT, **Ficha técnica do novo uno 2017**, 2016. Disponível em:

<http://www.fiat.com.br/carros/uno.html>, acessado em: 06/10/2016.

Fuentes, André, **Impávido Colosso, impostos**, disponível em:

<http://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/em-um-ano-o-brasileiro-trabalha-5-meses-para-pagar-impostos-1-mes-so-para-pagar-icms/>, acessado em 03/08/2016

HOJI, Masakazu, **Administração Financeira e Orçamentária**. 11. Ed. – São Paulo, 2014.

IBPT, **Países com maiores cargas tributárias e o retorno para a sociedade**, 2014.

Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>, acessado em: 06/04/2016.

INDUSTRIA HOJE, **como calcular o m³**, 2015. Disponível em:

<http://www.industriahoje.com.br/como-calculiar-o-metro-cubico-m%C2%B3>, acessado em: 06/09/2015.

MATO GROSSO DO SUL, **Lei estadual nº 1810/97**, que dispõe sobre o ICMS em MS, disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698>, acessado:25/08/2016

_____, **Consulta de métodos de tributação do ICMS e média de gasolina vendida por mês**, 2016. Requerido em: <https://www.facebook.com/GovernodeMatoGrossodoSul/>, acessado em: 04/10/2016.

SEFAZ, **Substituição Tributária**, 2014. Disponível em:

<http://www.substituicaotributaria.ms.gov.br/>, acessado em: 06/06/2016.

SINDICOM, **História da Distribuição**, 2014. Disponível em:

<http://www.sindicom.com.br/index.asp#IMG1.htm?ini=1&targetElement=imghistorico>, acessado em: 23/08/2016.

_____, **logística do setor**, 2016. Disponível em:

http://www.sindicom.com.br/#conteudo.asp?conteudo=78&id_pai=63&targetElement=leftpart, acessado em: 26/08/2016.

_____, **Dados do setor, combustíveis e lubrificantes**, 2016. Disponível em:

http://www.sindicom.com.br/#conteudo.asp?conteudo=72&id_pai=60&targetElement=leftpart, acessado em: 06/09/2016.

SINDIPOSTO, **Revista de abril**, 2016. Disponível em: <http://www.sindiposto.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Sind75.pdf>, acessado em: 10/10/2016.

PAULILO, Maria Ângela Silveira, **A pesquisa qualitativa e a história de vida**. Disponível em: www.ssrevista.uel.br/cv2n1pesquisa, acessado em: 12/12/2016.

PETROBRAS, **Produtos Automotivos, gasolina**, 2015, disponível em:

<http://www.petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/produtos/automotivos/gasolina/>, acessado em: 18/04/2016.

_____, **Dúvidas frequentes**, 2014. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/entenda-dez-questoes-sobre-a-nossa-gasolina.htm>, acessado em: 07/09/2016.

Portal da Contabilidade, **Formação de Preço de venda**, 2012. Disponível em:

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/formacao-do-preco-de-venda.htm>, acessado em: 06/09/2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO, **Tabela do percentual da Base de cálculo conforme atividades da empresa**, disponível em:

http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_irpj.html, acessado em 13/06/2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução normativa 594**, 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15520>, acessado em: 06/10/2016.

_____, **Instrução normativa 876**, 2008. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/recob>, acessado em: 05/10/2016.

_____, **Simples Nacional**, 2007. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>, acessado em: 18/04/2016.

_____, **Solução de Consulta**, 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit2182014.pdf>, acessado em: 06/10/2016.

_____, **Perguntão Cap. XIV**, 2013. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XIV_LucroArbitrado2014.pdf, acessado em: 01/09/2016.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido, **Introdução a Contabilidade Tributária**, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – FEA, **Estudo sobre a carga tributária dos combustíveis**, 2011. Disponível em:

http://www.fundace.org.br/arquivos_diversos/ftp/carga_tributaria2011.pdf, acessado em: 01/09/2016.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, **Abordagem qualitativa e quantitativa**, 2011. Disponível em: http://www.ufjf.br/labesc/files/2011/04/Abordagem-qualitativa-e-quantitativa_p.58-621.pdf, acessado em: 07/09/2016.

TAX CONTABILIDADE, **Regime de Tributação Monofásica** (Área: Guia do PIS/Pasep e COFINS). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=40>. Acesso em: 06/10/2016.

APÊNDICES

A. Questionário aplicado nos postos revendedores

Tributos na gasolina e suas porcentagens de influência no preço final.

Prezado Sr. / Sra.,

Em um estudo realizado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), nós brasileiros temos que trabalhar 5 meses apenas para pagar tributos, cerca de 41% de tudo que obtemos como receita é destinada para o governo. Ainda de acordo com esse estudo dos 5 meses 1 mês é só para o ICMS.

Com esse questionário gostaria de compreender o quanto os tributos influenciam no preço final da gasolina e como a empresa forma esse preço.

1- Razão social da empresa?

2- A quanto tempo a empresa atua no ramo?

- a) Até 2 anos
- b) De 2 a 5 anos
- c) De 5 a 10 anos
- d) Mais de 10 anos

3- Bandeira que representa?

- a) Petrobras
- b) Shell
- c) Taurus
- d) Outro, qual? _____.

4- Regime tributário da empresa?

- a) Lucro Presumido
- b) Lucro Real
- c) Outro. Qual? _____.

5- O regime tributário influencia na formação do preço da gasolina? Por que?

6- Qual o método utilizado para a formação de preço?

- a) Valor de Mercado
- b) Método com base de custo histórico
- c) Mark-Up
- d) Outro, qual? _____.

a) O posto compra gasolina de distribuidora localizada dentro ou fora do estado?

- b) Dentro do estado
- c) Fora do estado
- d) Depende do preço ou da demanda (caso falta do produto).

7- Os tributos já chegam calculados na nota de compra?

- a) Sim, já vem calculado na nota de compra.
- b) Não, o posto que faz cálculo dos tributos a recolher.

8- Do valor da gasolina comercializado no posto, p/ litro, qual percentagem é de...

Composição do preço	R\$	%
Custo do produto		
Margem de Valor Agregado		
ICMS		
CIDE		
PIS		
COFINS		
TOTAL		