

CENTRO UNIVERSITÁRIO DOUTOR LEÃO SAMPAIO – UNILEÃO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALEXSANDRA SANTANA ROCHA

**O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA DE  
COMBUSTÍVEIS NO ESTADO DO CEARÁ PARA O CONSUMIDOR FINAL**

JUAZEIRO DO NORTE – CE  
2020

ALEXSANDRA SANTANA ROCHA

**O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA DE  
COMBUSTÍVEIS NO ESTADO DO CEARÁ PARA O CONSUMIDOR FINAL**

Trabalho de Conclusão de Curso na modalidade *Artigo Científico*,  
apresentado à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências  
Contábeis, do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio – UNILEÃO,  
para a obtenção do grau de Bacharel.

**Orientador(a):** Prof. Esp. Irenaldo da Silva Vidal de Negreiros Júnior

ALEXSANDRA SANTANA ROCHA

**O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA DE  
COMBUSTÍVEIS NO ESTADO DO CEARÁ PARA O CONSUMIDOR FINAL**

Trabalho de Conclusão de Curso na modalidade *Artigo Científico*, apresentado à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio – UNILEÃO, para a obtenção do grau de Bacharel.

**Orientador(a):** Prof.

Data da Aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Profª Esp. Irenaldo da Silva Vidal de Negreiros Júnior  
Centro Universitário Doutor Leão Sampaio

---

Profª Ms. Pedro Loula Cavalcante Júnior  
Membro 1  
Centro Universitário Doutor Leão Sampaio

---

Prof Esp. Luciano Esmeraldo Amorim  
Membro 02  
Centro Universitário Doutor Leão Sampaio

## **O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA DE COMBUSTÍVEIS NO ESTADO DO CEARÁ PARA O CONSUMIDOR FINAL**

Alexsandra Santana Rocha<sup>1</sup>  
Irenaldo da Silva Vidal de Negreiros Júnior<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O método de recolhimento da substituição tributária, em relação ao Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços, foi criado com a finalidade de combater a sonegação e facilitar a arrecadação. Esse trabalho tem o objetivo de analisar qual o impacto causado por esse método no preço de venda de combustíveis no Estado do Ceará para o consumidor final. Para atingir este objetivo, foram apresentados os principais conceitos acerca do ICMS e da Substituição Tributária, tais como o fator gerador, a base de cálculo, a alíquota, base legal e as modalidades da substituição tributária, a demonstração da formação da base de cálculo da substituição tributária em operações relativas a venda de combustíveis. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica. Quanto ao impacto da substituição tributária no preço de venda dos combustíveis foi possível identificar que ao utilizar o método do Preço Médio Ponderado ao Consumidor final – PMPF, pode ocorrer um aumento no imposto, o que conseqüentemente irá ocorrer um acréscimo no preço desses produtos.

**Palavras Chave:** ICMS. Substituição tributária. Imposto

### **ABSTRACT**

The method of collection of the tax substitution, in relation to the Tax on Operations Relating to the Circulation of Goods and about provision of Services, was created with the purpose of combating tax evasion and facilitating collection. This work aims to analyze the impact caused by this method on the price of fuel sales in the State of Ceará to the final consumer. To achieve this objective, were presented, the main concepts about ICMS and Tax Substitution such as the generating factor, the calculation base, the rate, the legal basis and the tax substitution modalities, the demonstration of the formation of the tax calculation base, tax substitution in operations related to fuel sales. The methodology used was the bibliography search. Regarding the impact of tax substitution on the sale price of fuels, it was possible to identify that using the Weighted Average Price to the Final Consumer - PMPF method, an increase in tax may occur, which consequently will increase the price of these products.

**Keywords:** ICMS. Tax substitution. Tax

---

<sup>1</sup> Concludente do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio – Unileão. E-mail: alexsandrasantana12@gmail.com.

<sup>2</sup> Orientador. Prof. Esp. em Docência do Ensino Superior pela Universidade Pitágoras – Unopar. Docente do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio – UNILEÃO. E-mail: juniorvidal@leaosampaio.edu.br

## 1 INTRODUÇÃO

O ICMS - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, foi instituído pelo Governo Estadual a fim de tributar as operações relativas a mercadorias e prestação de serviços, sendo uma das principais fonte de arrecadação do Estado. (RIBEIRO,2018)

De acordo com dados divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – a CONFAZ (2019) o Brasil arrecadou R\$ 600,58 bilhões de tributos no ano de 2019, tendo um percentual equivalente a 84,88% de ICMS.

O percentual supracitado aponta que o ICMS é um dos tributos de maior arrecadação do país, e com isso foi criado o ICMS Substituição Tributária, a fim de encontrar formas para facilitar a arrecadação e a fiscalização das obrigações fiscais.

Em relação aos impostos incidentes nos combustíveis, a Petrobras (2020) identifica que 30% do preço final da gasolina e 15% do preço do diesel, correspondem ao ICMS.

Para Arantes et al (2012), as alterações na legislação tributária, especialmente nas legislações estaduais, podem interferir na formação do preço final do produto, uma vez que o ICMS é de competência de cada Estado.

Segundo Cunha (2020), para os combustíveis, o ICMS é cobrado nas refinarias quando elas vendem o produto para as distribuidoras, o qual é definido pela alíquota do Estado. Além disso, as refinarias precisam também calcular o preço que o produto será vendido no posto através do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF.

Diante do exposto, verifica-se a importância de analisar qual o impacto do ICMS Substituição Tributária, na formação do preço de venda dos combustíveis para o consumidor final.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar e avaliar o impacto do ICMS Substituição tributária na formação do preço de venda dos combustíveis para o consumidor final, no Estado do Ceará. Para atingir o objetivo geral foram determinados os seguintes objetivos específicos: abordar conceitos e sistemática de cálculo do ICMS no Estado do Ceará, como também será tratado o ICMS Substituição Tributária e suas principais características; demonstrar o cálculo do ICMS Substituição tributária na formação do preço de venda para os combustíveis.

Para a realização do presente trabalho, utilizou-se a pesquisa bibliográfica como metodologia, realizadas através de livros, artigos já publicados, leis e sites. Trata-se de uma pesquisa qualitativa e de cunho exploratório.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior, conforme dispõe o art. 1º da Lei Complementar nº 87/1996 e o art. 155, inciso II da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

(...)

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

I – transmissão de causa mortis e doação, de qualquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações inicie no exterior.

III – propriedade sobre veículos automotores (BRASIL, 1988).

De acordo com o Art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, o ICMS é um imposto não cumulativo. Ou seja, “isso equivale a dizer que o valor do imposto pago em uma operação é compensado do valor do imposto a pagar na operação subsequente” (RIBEIRO, 2014, p.104).

A CF/88 atribui a competência para o Distrito Federal e os Estados brasileiros em regulamentar a tributação desse imposto, porém a Lei Complementar 87/1996 é quem descreve uma visão geral para que os demais entes federativos determinem as suas leis de forma que fiquem parecidas.

No Estado do Ceará, a norma que regulamenta o ICMS encontra-se na Lei nº 12.670, de 1996 regulamentada pelo Decreto nº 24.569, de 1997. Este último é o que se chama de Regulamento do ICMS do Estado do Ceará ou RICMS/CE.

#### 2.1.2 Fato Gerador

Ribeiro (2014, p.105) diz que o “fato gerador do imposto é o acontecimento que dá origem à incidência do respectivo imposto”. Já o Art. 144 do Código Tributário Nacional, de

1996, diz que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Conforme Crepaldi (2019, p.242), “no que se refere as mercadorias, o fator gerador do ICMS é a circulação delas a partir do estabelecimento comercial ou fabril”. Em conformidade com o Decreto nº 24.569/1997, RICMS/CE:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I – da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, incluídos os serviços prestados, por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão, a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;

VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa de incidência do ICMS, como definida em lei complementar, a saber:

(...) (CERARÀ, 1997).

Diante do exposto, entende-se que a obrigação tributária inicia-se no momento em que ocorre a circulação da mercadoria, tendo o Fisco o dever de cobrar do contribuinte o respectivo imposto em conformidade com a legislação vigente.

### 2.1.3 Contribuinte

O art. 17 do Decreto nº 24.569/1997 – RICMS/CE, conceitua contribuinte como qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação.

No mesmo artigo, no § 1º ainda se destaca o seguinte:

Art. 17 (...)

§ 1º É também contribuinte a pessoa que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira, em licitação, mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV - adquira energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados a comercialização ou à industrialização.

(...) (CEARÁ, 1997).

Entende-se que contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tenha habitualidade ou intuito comercial nas operações relativas a mercadorias ou prestações de serviços de transporte

ou comunicação. Existe também situações que não precisa ter a habitualidade ou intuito comercial e mesmo assim a pessoa ser contribuinte.

#### 2.1.4 Base de Cálculo

Segundo Ribeiro (2014, p.107), a base de cálculo do ICMS é o valor da operação sobre o qual deverá ser aplicada uma alíquota. A Lei 12.670, de 27 de dezembro de 1996, define em seu art. 28 quais são as regras para a base de cálculo para as operações do Estado do Ceará, a qual vale mencionar:

Art. 28 A base de cálculo do ICMS é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos, I, III e IV do artigo 3º, o valor da operação;

II – Na hipótese do inciso II do artigo 3º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV – no fornecimento de que trata o inciso V do artigo 3º

a) o valor da operação, compreendidos a mercadoria e o serviço, na hipótese de alínea “a”;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese de alínea “b”

V – na hipótese do inciso VI do artigo 3º, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no artigo 29;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados (IPI);

d) imposto sobre operações de câmbio, quando for o caso;

e) quaisquer despesas aduaneiras, assim entendidas aquelas efetivamente pagas a repartição alfandegária até o momento do desembarço aduaneiro;

f) o montante do próprio ICMS

(...) (CEARÁ, 1996).

Na base de cálculo do ICMS já está contido o valor do próprio imposto, por esse motivo o mesmo é denominado de imposto por dentro. Sendo assim, “o ICMS integra a sua própria base de cálculo, que é o valor da mercadoria, incluindo importâncias acessórias”. (NETO COSTA, 2019, p.55)

O § 4º do art. 25 do RICMS/CE determina o que integram a base de cálculo do ICMS.

Art. 25 (...)

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque, indicação para fins de controle do cumprimento da obrigação tributária;

II – o valor correspondente a:

a) seguro, juro e demais importâncias pagas recebidas ou debitadas, bonificações, bem como desconto condicionado;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e seja cobrado separado (CEARÁ, 1997).

Ainda no art. 25 da RICMS/CE no § 5º são determinadas as condições para que o IPI integre ou não a base de cálculo do ICMS.

Art. 25 (...)

§ 5º Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.  
(...) (CEARÁ, 1997).

Diante do exposto, entende-se que a base de cálculo é o valor da operação ou o preço do serviço prestado ao qual será aplicada a alíquota do imposto e o contribuinte precisa atentar-se aos elementos que irá ou não integrar a base da cálculo.

### 2.1.5 Alíquota

Segundo Ribeiro (2014, p.107), “a alíquota do ICMS é um percentual que foi definido em lei pelo governo estadual, para ser aplicado sobre a base de cálculo com a finalidade de obter o valor monetário do imposto a ser recolhidos aos cofres públicos através das guias de recolhimento”.

O art.155 do § 2º, V da CF/1988 trata de que os Estados deverão fixar suas respectivas alíquotas, porém o Senado Federal também poderá fixar essas alíquotas, e que as alíquotas do ICMS podem ser internas, interestaduais e de importação.

Art. 155 (...)

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovado pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas a circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adota-se a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado do destinatário e a alíquota interestadual;

(...) (BRASIL, 1988).

No Estado do Ceará, as alíquotas internas do ICMS estão definidas nas alíneas do art. 55, incisos I e II do RICMS/CE, Decreto nº 24.569/1997.

Art. 55 As alíquotas do ICMS são:

I – nas operações internas:

- a) 28% (vinte e oito por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, aviões ultraleves, asas delta, rodas esportivas de automóveis, partes e peças de ultraleves e asas-deltas, e para os seguintes produtos, suas partes e peças: drones, embarcações e jet-skis;
- b) 27% (vinte e sete por cento) para gasolina;
- c) 25% (vinte e cinco por cento) para energia elétrica, joia, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

- d)-1) 12% (doze por cento) para contadores de líquido (NCM 9028.20) e medidor digital de vazão (NCM 9026.20.90);
- e)18% (dezoito por cento) para demais mercadorias ou bens;
- II – nas prestações internas:
  - a)28% (vinte e oito por cento) para serviços de comunicação;
  - b)18% (dezoito por cento) para serviço de transporte intermunicipal;
  - c)12 % (doze por cento), para prestação de serviço de transporte aéreo;
  - (...) (CEARÀ, 1997).

As líneas do inciso III do artigo supracitado, também define as alíquotas do Estado do Ceará, porém para as operações e prestações interestaduais:

- Art. 55 (...)
- III – nas operações e prestações interestaduais:
  - a)4% (quatro por cento), nas prestações de serviço de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal;
  - b)4% (quatro por cento), para as mercadorias ou bens importados do exterior por contribuintes do imposto, desde que:
    - 1.não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou
    - 2.ainda que submetidos a processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento);
  - c)12% (doze por cento) para as demais operações ou prestações com mercadorias ou bens destinados a pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do imposto. (CEARÀ, 1997).

Dessa forma, entende-se que ao aplicar a alíquota a qual é definida pelo Estado sobre a base de cálculo obtém-se o valor do imposto devido.

## 2.2 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com Magistralli (2015, p. 22) substituição tributária é “o regime no qual a responsabilidade de recolher o ICMS era atribuído a um terceiro”. Ou seja, a cobrança do imposto devido acontece antes da ocorrência do fato gerador.

Pêgas (2017, p.199), ao abordar sobre o objetivo da substituição tributária, diz que “Com o objetivo de tornar mais eficiente e eficaz a arrecadação do ICMS, a legislação instituiu a figura do substituto tributário que é o contribuinte obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações posteriores”.

### 2.2.1 Base Legal

O regime de substituição tributária está previsto no art. 150 da Constituição Federal de 1988, através da emenda constitucional de nº 3 de 1993.

- Art. 150 (...)
- § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva

ocorrer posteriormente, assegura e imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerado presumido (BRASIL, 1988).

A Lei complementar nº 87 de 1996, determina em seu art. 6º que “A lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.”

Na legislação do Estado do Ceará, a substituição tributária também está regulamentada na Lei nº 12.670/1996 e pelo Decreto nº 24.569/1997. Este último atribui, em seu art. 431, a responsabilidade do regime de substituição tributária:

Art. 431 A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, comitentes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS. (CEARÀ, 1997).

Ainda, no RICMS/CE, Decreto nº 24.569/1997, há a especificação das operações entre empresas em que não se aplicam a substituição tributária:

Art. 434 A substituição tributária, salvo disposição em contrário, não se aplica:

I - às operações que destinem mercadoria a contribuinte substituto da mesma mercadoria;

II – às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída subsequente da mercadoria com destino a empresa diversa;

II – às operações que destinem mercadoria para ser empregada como matéria-prima ou insumo no processo de industrialização, com exceção de açúcar, madeira e álcool para fins não combustíveis.

IV – às operações de remessa em que a mercadoria deva retornar ao estabelecimento remetente;

V – às operações que destinem mercadoria a consumidor final não contribuinte do ICMS.

VI – a exceção prevista no inciso III, não se aplica às operações destinadas ai estabelecimentos industriais cujo produto tenha recebido tributação anterior com encerramento de fase. (CEARÀ, 1997).

Diante do exposto, entende-se que o regime de substituição tributária está previsto em lei e que existem situações em que o mesmo não deve ser aplicado.

## 2.2.2 Contribuinte

Na sistemática da substituição tributária do ICMS existem dois elementos importantes, os chamados contribuinte substituto e contribuinte substituído. Crepaldi (2019, p.369) atribui a esses elementos as seguintes definições:

Substituto é aquele que, por determinação legal, é responsável pelo recolhimento do ICMS correspondente às operações subsequentes com o produto:

- industriais

- importadores
  - empresas que realizam operações interestaduais destinadas a contribuinte localizado em UF signatária de protocolo ou convênio.
- Substituído é aquele que recebe a mercadoria com o ICMS retido na fonte pelo substituto.

Dessa forma, entende-se que o substituto tributário tem a responsabilidade inicial de recolher o imposto e o substituído ao receber a mercadoria não irá fazer o recolhimento, pois o imposto já foi cobrado anteriormente ao contribuinte substituto.

### 2.2.3 Modalidades da Substituição Tributária

De acordo com o que está previsto no § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 86/96, existem três modalidades da substituição tributária:

Art. 6. (...)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subsequentes, 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.

(...) (BRASIL,1996).

Assim, o recolhimento do ICMS substituição tributária poderá ocorrer em três modalidades distintas que serão descritas nos tópicos a seguir. Além disso, este ICMS poderá ser recolhido a título de diferencial de alíquotas quando as operações tenham como remetente um consumidor final localizado em outra unidade da federação.

#### 2.2.3.1 Substituição Tributária Antecedente

Mendes Maia (2020, p.04), descreve que nas operações antecedentes de substituição tributária, “[...] a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores[...]”. Ou seja, o contribuinte que recebe a mercadoria ficará responsável pelos impostos devidos nas operações anteriores. Segue abaixo um esquema gráfico para melhor entendimento.

**Figura 1.** Esquema gráfico da substituição tributária antecedente.



**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2020.

A figura 1 representa a Substituição Tributária Antecedente, onde a responsabilidade do recolhimento do imposto é feito pelo comércio varejista pelo fato de alguns produtores rurais não serem contribuintes do ICMS.

### 2.2.3.2 Substituição Tributária Concomitante

De acordo com Peres, Rodrigues e Cabral (2015, p.19) a substituição tributária concomitante, “aplica-se em relação ao serviço de transporte, que consiste em atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador ou a terceiro envolvido na prestação de serviço”. Segue abaixo um esquema gráfico para melhor entendimento.

**Figura 2.** Esquema gráfico da substituição tributária concomitante.



**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2020.

A Figura 2 representa a Substituição Tributária Concomitante, onde a transportadora não estaria inscrita no cadastro de contribuintes de ICMS no Estado em que se iniciou a prestação de serviço de transporte e, neste caso, a responsabilidade do pagamento do imposto devido passa a ser do tomador do serviço, seja ele remetente ou destinatário, ao invés do prestador do serviço.

### 2.2.3.3 Substituição Tributária Subsequentes

Mendes Maia (p.04), ao abordar sobre a substituição tributária subsequentes, diz que:

A substituição tributária em relação às operações subsequentes caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria até sua saída destinada ao consumidor ou usuário final.

Segue abaixo um esquema gráfico para melhor entendimento do tipo de substituição tributária supracitada o qual relaciona toda a cadeia de comercialização, desde a indústria até o consumidor final.

**Figura 3.** Esquema gráfico da substituição tributária subsequentes.



**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2020.

A figura 3 representa a Substituição Tributária Subsequente, onde a responsabilidade tributária é atribuída a um terceiro (nesse caso a indústria pois é o substituto tributário) ao invés de ser atribuído ao contribuinte (nesse caso o comércio varejista pois é o substituído tributário), a responsabilidade de recolher o imposto até o consumidor final.

#### 2.2.4 Combustíveis e Derivados de Petróleo

O comércio de derivados de petróleo no Brasil é regulamentado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, nas disposições da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997. O art. 8º, inciso I da referida lei atribui a ANP a função de implementar, em sua esfera de atribuições, a política nacional de petróleo e seus derivados, com ênfase na proteção dos interesses dos consumidores quanto a preço, qualidade e oferta dos produtos.

Segundo a ANP (2020, p. 01),

vigora no Brasil o regime de liberdade de preços em todos os segmentos do mercado de combustíveis e derivados de petróleo: produção, distribuição e revenda. Isso significa que não há qualquer tipo de tabelamento nem fixação de valores máximos e mínimos, ou qualquer exigência de autorização oficial prévia para reajustes.

Porém a resolução Conselho Nacional de Política Energética – CNPE nº 04, de agosto de 2002, estabeleceu que a ANP promovesse o acompanhamento ativo do mercado de combustíveis, podendo inclusive, em caráter temporário, fixar preços máximos, caso fosse comprovado práticas abusivas quanto ao preço, a essencialidade dos produtos e o potencial de dano ao consumidor.

Quanto ao acompanhamento de preços, a ANP divulga semanalmente os preços praticados nos postos revendedores de combustíveis, aos quais abrange a gasolina comum, etanol, óleo diesel, gás natural veicular (GNV) e gás liquefeito de petróleo.

#### 2.2.5 O ICMS Substituição Tributária nos Combustíveis

A substituição tributária é uma modalidade do ICMS, na qual simplifica para o Estado o recolhimento do imposto, facilita a fiscalização e combate à sonegação. Porém, segundo Serrano (2019, p.42) “o setor de combustível é um dos setores que mais contribuem com a arrecadação de tributos no país e, ao mesmo tempo, é um dos que mais sofre perdas com a sonegação”.

Segundo Romano (2020, p. 02), “a substituição tributária dos combustíveis ocorre na modalidade “para frente”. No caso da gasolina, diesel e GLP, a refinaria, designada como contribuinte substituto, é responsável pelo recolhimento e retenção do imposto relativo às operações subsequentes”.

Diante do exposto, entende-se que o recolhimento do ICMS é feito por um único contribuinte (refinaria), antes mesmo do produto ser vendido ao consumidor final, e que mesmo utilizando o método da substituição tributária ainda ocorrem problemas quanto a sonegação desse imposto.

Segue abaixo um exemplo de nota fiscal com destaque do ICMS ST para a gasolina automotiva comum, emitida pela Petrobras no dia 04 de maio de 2020, para um comércio varejista de combustíveis, ambos do Estado do Ceará.

**Figura 4.** Composição do valor da nota fiscal..

Num.	Descrição	Qtd.	Unidade Comercial	Valor(R\$)																								
1	GASOLINA COMUM C	5.000,0000	L	17.974,50																								
<table border="1"> <tr> <td>Código do Produto</td> <td>Código NCM</td> <td>Código CEST</td> </tr> <tr> <td>000000000001000078</td> <td>27101259</td> <td>0600201</td> </tr> <tr> <td>Indicador de Escala Relevante</td> <td>CNPJ do Fabricante da Mercadoria</td> <td>Código de Benefício Fiscal na UF</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Código EX da TIPI</td> <td>CFOP</td> <td>Outras Despesas Acessórias</td> </tr> <tr> <td></td> <td>5655</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Valor do Desconto</td> <td>Valor Total do Frete</td> <td>Valor do Seguro</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>					Código do Produto	Código NCM	Código CEST	000000000001000078	27101259	0600201	Indicador de Escala Relevante	CNPJ do Fabricante da Mercadoria	Código de Benefício Fiscal na UF				Código EX da TIPI	CFOP	Outras Despesas Acessórias		5655		Valor do Desconto	Valor Total do Frete	Valor do Seguro			
Código do Produto	Código NCM	Código CEST																										
000000000001000078	27101259	0600201																										
Indicador de Escala Relevante	CNPJ do Fabricante da Mercadoria	Código de Benefício Fiscal na UF																										
Código EX da TIPI	CFOP	Outras Despesas Acessórias																										
	5655																											
Valor do Desconto	Valor Total do Frete	Valor do Seguro																										

**Fonte:** Portal da Nota Fiscal Eletrônica. (2020).

A figura 4 representa a composição do valor da nota fiscal, onde o valor em destaque é formado pela multiplicação entre a quantidade pelo preço unitário de comercialização do produto.

**Figura 5.** Composição da base de cálculo substituição tributária e valor do ICMS ST.

ICMS Normal e ST			
Origem da Mercadoria	Tributação do ICMS	Valor da BC do ICMS ST	Alíquota suportada pelo Consumidor Final
0 - Nacional	60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária	22.250,00	29,00
Valor do ICMS Próprio do Substituto	Valor do ICMS ST retido na UF remetente	Valor da Base de Cálculo do FCP retido anteriormente	Percentual do FCP retido anteriormente por ST
2.571,16	6.452,50		
Valor do FCP retido por Substituição Tributária	Valor da BC do ICMS ST da UF destino	Valor do ICMS ST da UF destino	Percentual de redução da base de cálculo efetiva
	22.250,00	6.452,50	
Valor da base de cálculo efetiva	Alíquota do ICMS efetiva	Valor do ICMS efetivo	

**Fonte:** Portal da Nota Fiscal Eletrônica. (2020)

A figura 5 representa a composição da base de cálculo substituição tributária e o valor do ICMS substituição tributária, onde a base de cálculo é formada pela multiplicação da quantidade do combustível (informado na figura 4) pelo preço médio ponderado ao consumidor final – PMPF (informado na tabela 1.1). Os valores do ICMS ST retido na UF do remetente e o valor do ICMS ST é formado pela multiplicação entre o valor da base de cálculo do ICMS ST pela alíquota suportada pelo consumidor final. Segue abaixo a exemplificação dos cálculos.

Formação da base de cálculo:  $5000 * 4,45 = R\$22.250,00$

Formação do valor do ICMS ST retido na UF remetente e valor do ICMS ST da UF de destino =  $22.2250,00 * 29\% = R\$ 6452,50$

Diante do exposto, entende-se que ao modificar o valor do PMPF o valor da base de cálculo do ICMS ST irá sofrer alterações, para mais ou para menos, e conseqüentemente o valor do imposto também sofrerá alterações, independentemente do valor unitário do produto.

### 2.2.6 Formação de preço de venda

“No Brasil, os preços finais dos combustíveis sempre foram determinados por uma série de fatores políticos, sociais e econômicos” (LIMA, 2016, p.18). Segundo a Petrobras, os preços dos produtos não dependem exclusivamente deles, pois tributos e margens de comercialização são alguns dos componentes do preço final ao consumidor.

“O preço praticado ao consumidor é composto, basicamente, por três parcelas: de realização no produtor ou importador, de distribuição, de revenda e de tributos (federais e estaduais)” (LIMA, 2016, p.20).

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 seus derivados reflete, em última instância, no comportamento do setor, evidenciando os movimentos e ações das empresas atuantes nesse mercado, tendo suas variações impacto relevante sobre os consumidores finais que determinam suas demandas muito em função dos preços que são praticados (SATHLER; TOLMASQUIM, 2001).

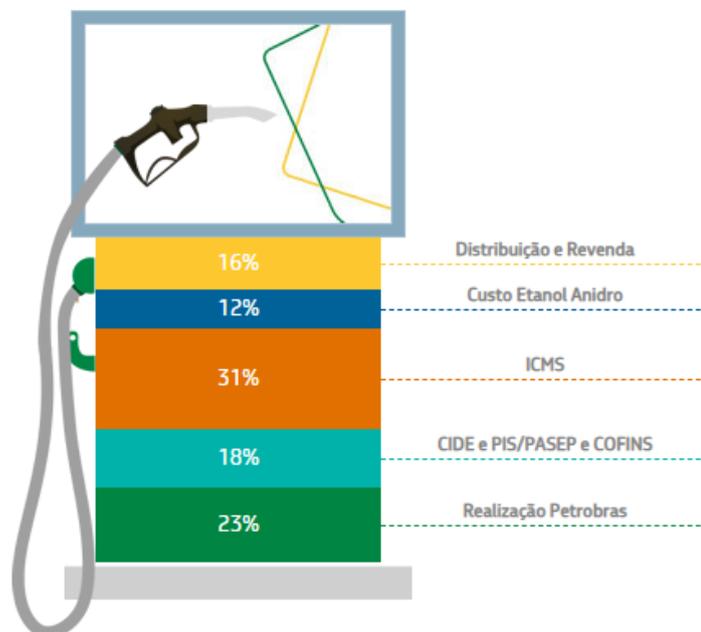
Diante do exposto, entende-se que existem vários fatores que podem influenciar na formação do preço de venda. O preço também é um fator que influencia para a tomada de decisões para as empresas e também tem impacto sobre os consumidores finais.

#### 2.2.6.1 Formação de preço de venda da gasolina e do diesel

No preço que o consumidor paga no posto pela gasolina C, 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 dos distribuidores e dos postos revendedores (PETROBRAS, 2020).

De acordo com a Petrobras (2020), ao entender que a cadeia de formação do preço de venda da gasolina e do diesel é composta por diversas parcelas, é perceptível que qualquer alteração em pelo menos em uma dessas parcelas terá reflexos, para mais ou para menos, no preço em que o consumidor da gasolina C pagará na bomba. Como se vê, a Petrobras tem a ingerência apenas sobre uma parcela na formação do preço final ao consumidor, que é representada pelo preço nas suas refinarias, sem incidências de tributos.

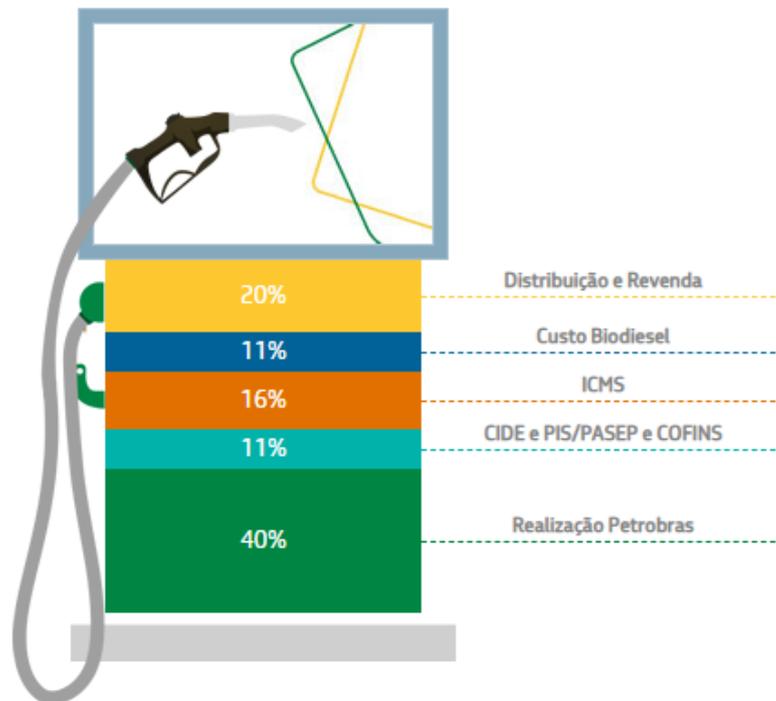
**Figura 6.** Composição do preço de venda da gasolina.



**Fonte:** Petrobras (2020)

A figura 6 representa a composição de preço de venda da gasolina, onde o maior percentual de sua composição é do ICMS, que equivale a 31% do preço de venda do produto.

**Figura 7.** Composição do preço de venda do diesel



**Fonte:** Petrobras (2020)

A figura 7 representa a composição de preço de venda do diesel, onde seu maior percentual de sua composição é da realização da Petrobras, que equivale a 40% do preço do produto, os impostos estadual (ICMS) e da união (CIDE, PIS/PASEP e COFINS) equivalem a um total de 27%.

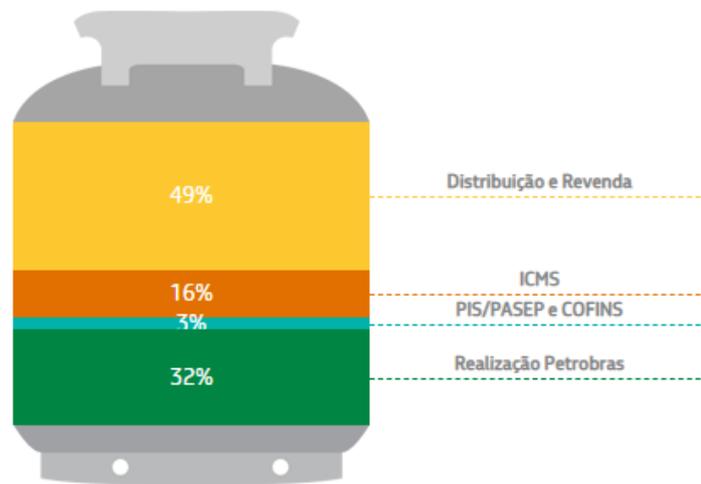
#### 2.2.6.2 Formação de Preço do Gás Liquefeito de Petróleo – GLP

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 engarrafada em cilindros ou botijões) (PETROBRAS, 2020).

O preço que a Petrobras pratica ao comercializar o GLP para as distribuidoras pode ser representado pela soma de duas parcelas: a parcela do produto Petrobras e a parcela tributos,

que são cobrados pelos estados (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS) e pela união (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social - COFINS). No preço do botijão pago pelos consumidores nos pontos de revenda também estão incluídos os custos e margens de comercialização das distribuidoras e dos pontos de revenda. (PETROBRAS, 2020)

**Figura 8.** Composição do preço de venda do GLP.



**Fonte:** Petrobras (2020)

A figura 8 representa a composição do preço de venda do GLP, onde seu maior percentual de composição é referente a distribuição e revenda, o que equivale a 49% do preço do produto, os impostos estaduais (ICMS) e da união (PIS/PASEP e COFINS) equivalem a um total de 19%.

### 2.2.7 Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF

De acordo com Serrano (2019, p.42), “o PMPF é definido pelas secretarias de Fazenda a partir de pesquisas de preços realizadas pelas referidas entidades, com base em uma determinada amostra de postos revendedores, não sendo considerados os preços de promoções.”

Segundo ela, se o valor do PMPF for elevado, independentemente da alíquota aplicada, o resultado é que o combustível pode ficar mais caro em um Estado do que no vizinho.

Obviamente esse modelo não é o mais adequado, especialmente em um cenário com tantas oscilações, pois ao utiliza-lo a cobrança será feita com base em uma pesquisa que foi praticada a 15 dias atrás. Se o preço do combustível cair, a cobrança será calculada sobre um valor maior, relativo ao que era praticado na quinzena que passou (GUIDONI, 2020).

O Diretor do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, nos uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento daquele Conselho, e considerando o disposto nos Convênios ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, divulgou o Ato Cotepe/PMPF nº 12, de 24 de abril de 2020. Nesse ato, constam os preços médios ponderados ao consumidor final – PMPF que os Estados e o Distrito Federal indicados na tabela 9 devem adotar, a partir de 01 de maio de 2020.

**Tabela 9** – Preço médio ponderado ao consumidor final – PMPF

PREÇO MÉDIO PONDERADO AO CONSUMIDOR FINAL													
ITEM	UF	GAC	GAP	DIESEL S10	ÓLEO DIESEL	GLP (P13)	GLP	QAV	AEHC	GNV	GNU	ÓLEO COMBUSTÍVEL	
		(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ kg)	(R\$/ kg)	(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ m³)	(R\$/ m³)	(R\$/ litro)	(R\$/ Kg)
1	AC	**4,5957	**4,5957	**4,2247	**4,2153	*6,6043	*6,6043	-	**3,9987	-	-	-	-
2	AL	**4,5200	**4,5863	**3,7080	**3,5550	-	**4,9669	**2,5688	**3,7264	**3,5838	-	-	-
3	AM	**4,4313	**4,4313	**3,7478	**3,5463	-	*5,9248	-	**3,5163	*2,2974	*1,4955	-	-
4	AP	**3,2850	**3,2850	**3,7160	**3,5090	**6,3900	**6,3900	-	**3,7300	-	-	-	-
5	BA	**4,4020	5,2000	**3,3930	**3,3410	4,7800	4,7800	-	**3,4070	2,4400	-	-	-
6	CE	**4,4500	4,6600	3,7078	3,6022	4,9300	4,9300	-	3,5345	-	-	-	-
7	DF	**3,7480	**6,0540	**3,5860	**3,4610	**5,5539	**5,5539	-	**3,1210	*3,8900	-	-	-

7	DF	**3,7480	**6,0540	**3,5860	**3,4610	**5,5539	**5,5539	-	**3,1210	*3,8900	-	-	-
8	ES	**4,0124	**6,1772	**3,6161	**3,2838	*5,1497	*5,1497	-	**3,5603	-	-	-	-
9	GO	**3,9832	**5,2314	**3,2942	**3,2007	*5,5046	*5,5046	-	**2,5640	-	-	-	-
10	MA	**4,1020	5,7000	**3,4550	*3,3130	-	**5,4823	-	**3,7700	-	-	-	-
11	MG	**4,4446	**6,0996	**3,4900	**3,3813	*5,4340	**6,6161	5,1698	**2,9453	**3,2050	-	-	-
12	MS	**4,2402	**6,3500	**3,4647	**3,3393	*5,6763	*5,6763	**2,8133	**3,2106	*3,3468	-	-	-
13	MT	**4,0960	6,6758	**3,9836	**3,5052	**7,4138	**7,4138	4,6034	**2,5754	2,8990	2,4700	-	-
14	PA	**4,2810	**4,2810	**3,7090	**3,7710	5,7862	5,7862	-	3,7350	-	-	-	-
<b>Nova redação dada ao PMPF da PB pelo Ato COTEPE/PMPF 13/20, efeitos a partir de 01.05.20.</b>													
15	PB	**4,2515	*6,0026	**3,5940	**3,5312	-	**5,7001	*4,1807	*3,2822	**3,6493	-	**1,8600	**1,8600
<b>Redação anterior dada ao PMPF da PB, sem efeitos.</b>													
15	PB	4,2724	7,9981	3,6315	3,5407	-	5,7233	2,8172	3,2813	3,7252	-	3,6100	3,6100
16	PE	4,6011	4,6011	3,6001	3,6001	5,0715	5,0715	-	3,4910	-	-	-	-
17	PI	**4,3500	**4,4100	**3,3900	**3,3300	4,8460	4,8460	3,6300	**3,5400	-	-	-	-
18	PR	**3,7600	6,1900	**3,0100	**2,9600	5,0900	5,0900	-	**2,7100	-	-	-	-
19	RJ	**4,5650	*5,4839	**3,6270	*3,4840	-	5,0069	2,4456	**3,7190	*3,0340	-	-	-
20	RN	**4,2350	7,3900	**3,5880	**3,4180	**5,2160	**5,2160	-	**3,5150	**3,4520	-	1,6900	1,6900
21	RO	**4,2800	**4,2800	**3,6010	**3,5610	-	*6,3490	-	**3,7630	-	-	2,9656	-
22	RR	**3,8400	**3,9400	**3,5800	**3,5500	*6,5670	*6,5670	**3,4430	**3,8000	-	-	-	-
23	RS	**4,1731	**6,8200	**3,2245	**3,1548	*5,5525	*5,5525	-	**4,1638	*3,5867	-	-	-
24	SC	**3,9500	**5,8200	**3,1000	**3,0500	5,5500	5,5500	-	**3,6800	3,0200	-	-	-
25	SE	**4,2110	**4,2790	**3,3040	**3,2450	**4,4515	**4,4515	**2,5820	**3,5520	3,2690	-	-	-
26	SP	**3,9920	**3,9920	**3,4230	**3,2490	*5,3654	*5,5246	-	**2,6560	-	-	-	-
27	TO	**4,5000	7,3600	**3,4100	**3,3100	6,2000	6,2000	4,9000	3,6500	-	-	-	-

Fonte: CONFAZ (2020)

A tabela 9 representa o preço médio ponderado ao consumidor final, onde os valores que possuem o caractere \* os valores foram alterado e os que possuem caractere \*\* os valores foram alterados e apresentam redução.

### **3. METODOLOGIA**

Esse trabalho trata-se de uma pesquisa bibliográfica que conforme Marconi e Lakatos (2017, p.32) “é um tipo específico de produção científica que é feita com base em textos como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos”.

Segundo Andrade (2010, p.109), pesquisa “é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos.”

Em relação a abordagem, é uma pesquisa qualitativa pois de acordo com Prodanov e Freitas (2013, p.70), “trata-se de uma pesquisa descritiva na qual os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente”.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória que conforme Andrade (2010, p. 112) “é um tipo de pesquisa que tem a finalidade de proporcionar maiores informações sobre determinado assunto”.

### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho teve como objetivo analisar o impacto do ICMS Substituição Tributária na formação de preço de venda dos combustíveis para o consumidor final, do Estado do Ceará.

A substituição tributária é uma modalidade do ICMS, criado com o intuito de facilitar o recolhimento do imposto, porém ao utilizar o método do preço médio ponderado ao consumidor final, em algumas situações pode ocorrer de gerar um valor a maior do imposto, pois o PMPF é atualizado a cada 15 dias, ou seja independentemente do valor, o imposto será calculado com base no preço divulgado anteriormente.

Dessa forma, é possível concluir que o regime de substituição tributária e o método do PMPF, assim como facilita a arrecadação e a fiscalização e combate à sonegação, em alguns casos pode ocorrer o aumento no valor desse imposto que é cobrado ao contribuinte, esse aumento causa impactos no valor do produto para o consumidor final.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS – ANP. **Preços e defesa da concorrência.** Disponível em: < <http://www.anp.gov.br/precos-e-defesa-da-concorrenca> > Acesso em: 20 Maio 2020.

ANDRADE, de, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação.** 10º Ed. São Paulo, Atlas 2010. Disponível em: < <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522478392/cfi/0!/4/2@100:0.00> > Acesso em: 23 Maio 2020.

ARANTES, Vagnes; BAIÃO, Alexandre; ABRANTES, Luiz; DUARTE, Danielle. **Efeitos da Substituição Tributária sobre Arrecadação de ICMS em Minas Gerais.** Disponível em: < [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_EnAPG196.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG196.pdf) > Acesso em: 23 Fev. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 18 Abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 16 Abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.478 de 6 de agosto de 1997. **Dispões sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e das outras providências.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19478.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19478.htm) > Acesso em: 20 Maio 2020.

BRASIL. Lei nº 87 de 13 de setembro de 1996. **Dispões sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm)> Acesso em: 16 Abr. 2020

CEARÁ. Decreto nº 24.569 de 31 de julho de 1997. **Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências.** Disponível em: <http://www2.sefaz.ce.gov.br/alfrescoPublic/br.com.alfresco.FormMain/FormMain.html>> Acesso em: 18 Abr. 2020.

CEARÁ. Lei nº 12.670 de dezembro de 1996. **Dispõe acerca do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www2.sefaz.ce.gov.br/alfrescoPublic/br.com.alfresco.FormMain/FormMain.html>> Acesso em: 18 Abr. 2020.

COSTA NETO, João Vicente. **Contabilidade tributária I**. 2019, Salvador. Disponível em: <[https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook\\_FCCC38\\_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf](https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook_FCCC38_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf)> Acesso em 23 Abr. 2020.

CREPALDI, Sílvio, CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade fiscal e tributária: teoria e prática – 2 Ed.** São Paulo, Saraiva 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983/cfi/0!/4/4@0.00:60.4> > Acesso em: 16 Abr. 2020

CUNHA, Ana Rita. **Como o ICMS Influencia os Preços dos Combustíveis e as Contas Públicas no Brasil**. Disponível em: < <https://www.aosfatos.org/noticias/como-o-icms-influencia-os-precos-de-combustiveis-e-contas-publicas-no-brasil/> > Acesso em: 25 Fev. 2020.

LIMA, Paulo César Ribeiro. **Política de preços e refino de petróleo no Brasil**. Estudo: Abril/2016. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema16> > Acesso em: 23 Maio 2020.

LIMA, Paulo César Ribeiro. **Preços dos combustíveis no Brasil**. Estudo: Janeiro/2016. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema16> > Acesso em: 23 Maio 2020.

MAGISTRALLI, Luana. **Substituição Tributária do ICMS: Um estudo da legislação e cálculo no Estado de Santa Catarina**. 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/handle/1/3650>> Acesso em: 25 Fev. 2020.

MARCONI, Andrade, M. D., LAKATOS, Maria, E. **Fundamentos de metodologia científica**. 8º Ed. São Paulo, Atlas, 2019. Disponível em: < <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010770/cfi/6/2!/4/2@0:0> > Acesso em: 23 Maio 2020.

MENDES MAIA, Francisco. **Curso – Procedimentos especiais de tributação do ICMS: Substituição tributária**. Disponível em: < [http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/download/icms\\_substituicao\\_tributaria\\_3.pdf](http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/download/icms_substituicao_tributaria_3.pdf) > Acesso em: 24 Abr. 2020.

PÊGAS, P.P. **Manual de Contabilidade Tributária – 9º Ed.** São Paulo, Atlas 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011890/cfi/6/10!/4/4@0:12.5>> Acesso em: 16 Abr. 2020

PERES, Adriana Manni; RODRIGUES, Marcia A.; CABRAL, Sandra Maria. **Guia Prático da Substituição Tributária e Antecipação Tributária**. IOB. 2º Edição. Disponível em: <<https://www.iob.com.br/newsletterimagens/iobstore/sumarios/2015/nov/LIV21308.pdf> > Acesso em: 25 Abr. 2020.

PETROBRAS. **Composição de Preços de Venda ao Consumidor**. Disponível em: < <https://petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/composicao-de-precos-de-venda-ao-consumidor/> > Acesso em: 20 Maio 2020.

PRODANOV, Cleber Cristiano, FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Rio Grande do Sul, Universidade FEEVALE, 2013. Disponível em: < <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf> > Acesso em: 23 Maio 2020.

RIBEIRO, Osni Moura, PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução À Contabilidade Tributária** – 2 ed. São Paulo, Saraiva 2014. Disponível em: < <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502220607/cfi/0> > Acesso em: 16 Abr. 2020.

ROMANO, Rogério Tadeu. **O ICMS sobre combustíveis**. Disponível em < <https://jus.com.br/artigos/79414/o-icms-sobre-combustiveis> > Acesso em: 12 Maio 2020.

SATHLER, Márcio; TOLMASQUIM, Maurício Tiomno. **A formação de preço dos derivados de petróleo no Brasil**. Revista Brasileira de Energia, Vol. 8, nº 1, 2001. Disponível em: < <https://sbpe.org.br/index.php/rbe/article/download/138/121> > Acesso em: 20 Maio 2020.

SERRANO, Mônica. **Fraudes tributárias distanciam o setor do mercado saudável**. Combustíveis e conveniência, Ano 17 – outubro e novembro de 2019, nº 179. Disponível em: < <https://www.fecombustiveis.org.br/edicoes-revista/revista-combustiveis-e-conveniencia--ed-179/239134> > Acesso em: 08 Maio 2020