

PREÇOS DOS COMBUSTÍVEIS NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO PONTO DE VISTA TRIBUTÁRIO

MARIANA DOMINGUES DA SILVA¹

VANDERLEI FERREIRA VASSI²

RESUMO: Constantemente a sociedade em geral e, principalmente nos dias de hoje, o setor de transporte do País, se questiona: Por que os combustíveis são tão caros no Brasil e, seus preços variam diariamente, sendo o País um dos grandes produtores de petróleo? Este estudo tem como objetivo contribuir para o devido conhecimento de quanto representa a carga tributária incidente sobre os principais combustíveis produzidos aqui no Brasil, a gasolina, o etanol e o diesel, sendo do tipo S-500 e S-10, respectivamente. Dessa maneira, esta pesquisa foi classificada quanto a sua metodologia do tipo exploratória, por necessitar de levantamento bibliográfico e documental, por meio de dados relativos ao consumo de combustíveis e, descritiva, pois foram necessárias informações de alguns consumidores, recolhidas em Indianópolis/PR. Além disso, quanto a sua abordagem, a pesquisa demonstrou a partir de percentagens os índices de tributos cobrados a partir dos preços praticados em Indianópolis/PR, sendo assim classificada como quantitativa. Os resultados indicam que em Indianópolis/PR no período do mês setembro/2018, 38,87% do valor pago pela gasolina são tributos; enquanto que, no etanol esse percentual é de 23,56% e, no caso do diesel, S-500 e S-10, representam 18,12% e 18,16%, respectivamente. Sendo assim, a gasolina, combustível de maior consumo pela população, é a que concentra maior carga tributária, principalmente em relação ao ICMS. Devido mudanças quanto à definição de preços dos combustíveis a partir de 2016, vinculando-os aos mercados internacionais, com a variação do dólar diariamente, os combustíveis frequentemente sofrem aumentos no Brasil.

Palavras-chave: Combustíveis; carga tributária; variação do dólar.

1. INTRODUÇÃO

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR).

E-mail: marianadomingues_ind@hotmail.com.

² Bacharel em Ciências Contábeis Mestre em Administração, Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UniFatecie. E-mail: vanderleivassi@gmail.com.

A fim de conseguir obter recursos para investimento na sociedade como um todo, o Estado, de maneira legal, visa arrecadar tributos para que possa trazer o bem estar aos cidadãos e, cada vez mais criar melhorias, em todos os âmbitos, como na saúde, na educação, na segurança, criação de empregos e, tudo que for necessário e de direito conforme previsto na Constituição Federal (OLIVEIRA, 2013).

No entanto, percebe-se que a tributação no País, em sua maioria, acaba por ser um pouco elevada, principalmente, em produtos de grande necessidade pela população, pelo consumo constante. Um destes produtos são os combustíveis, como a gasolina, o etanol e o diesel, do tipo S-500 e S-10, respectivamente. Fazendo uma breve comparação com outros países, de acordo com dados da Petrobras (2018), há uma grande diferença de preços praticados pelos países, a principal causa seria a carga tributária, representando uma parcela significativa no preço final a ser repassado para o consumidor. Além disto, segundo estudos do IBPT (2015), a alta tributação não é revertida em benefícios para a sociedade, conforme é de direito da população. Verifica-se claramente, que países como o EUA, que se encontra no topo dos países com menor incidência tributária sobre os combustíveis, no ranking de retorno de tributos para o bem estar da sociedade, se encontra nos primeiros lugares. Desse modo, percebe-se uma alta carga tributária e ao mesmo tempo, pouca retorno para o País, que poderia estar contribuindo para seu desenvolvimento.

No Brasil, este ano com a “greve dos caminhoneiros”, o setor de transporte reivindica por melhores valores de fretes, para que possam suprir seus gastos, dentre os quais, os combustíveis representam uma grande parcela. Com os aumentos constantes dos combustíveis, as atividades do setor sofrem para se manter. Segundo a Petrobras (2018), desde o ano de 2016, os preços de combustíveis no Brasil, são definidos pelo mercado internacional, assim, dependem da variação do dólar. De acordo com a Fecombústiveis (2018) e, a partir de análise de alguns dados de consumo de combustíveis em Indianópolis/PR, dentre os motivos, que podem fazer parte destes altos preços repassados para o consumidor, tem-se a carga tributária, como um dos fatores que contribuem para esta situação.

Sendo assim, nesse contexto, a sociedade como um todo se questiona: Por que os combustíveis são tão caros no Brasil e, seus preços variam diariamente, sendo

o País um dos grandes produtores de petróleo? A partir disto, o objetivo do presente artigo é contribuir para o devido conhecimento, por meio de abordagem quantitativa, de quanto representa a carga tributária incidente sobre os principais combustíveis produzidos aqui no Brasil, a gasolina, o etanol e o diesel, sendo do tipo S-500 e S-10, respectivamente; a partir do consumo de consumidores em Indianópolis/PR e, a partir da pesquisa bibliográfica explicar como ocorre a tributação dos combustíveis, bem como entender quais são as causas para crescente aumento dos preços de combustíveis que são repassados ao consumidor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A importância dos tributos

O Estado deve garantir todos os direitos da sociedade, conforme previsto na Constituição Federal, em seu Artigo 5º, onde exprime a ideia de que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (BRASIL, 1988). Deste modo, para que o mesmo consiga atingir todos seus objetivos institucionais, necessita de recursos tanto materiais, quanto pessoais. Assim, conseguirá permitir a população em geral, saúde, educação, segurança e, tudo aquilo que for necessário, para a manutenção do bem estar social de todos (OLIVEIRA, 2013).

Oliveira (2013) ainda ressalta que, além de todos os recursos obtidos, o Estado precisa saber geri-los e aplicá-los, para que conseqüentemente tenha uma boa administração pública de seus bens e, futuramente, tudo isto se reverta em benefícios para a população. Neste sentido, podemos dizer que, os tributos são uma das maneiras que o Estado possui, para poder manter a sociedade, a partir da alocação dos recursos obtidos com os mesmos e, assim distribuí-los, de forma que contemple toda a população a partir dos bens e serviços públicos a disposição de todos. Sendo assim, entende-se que para a sociedade é fundamental a existência dos

tributos. Na medida em que, os mesmos estão ligados à possibilidade de se haver um maior desenvolvimento econômico e social da população.

2.2 Conceito de tributos

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º define que, “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” (BRASIL, 1966).

O tributo deve ser considerado como prestação pecuniária, pois, deve ser pago em unidades de moeda corrente (reais, no Brasil), ou seja, em dinheiro, não podendo ocorrer pagamento em *in natura* (pagamento em bens) ou *in labore* (pagamento em trabalho ou prestação de serviço). Deve ser visto como uma “prestação compulsória, logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa” (SABBAG, 2017, p. 421). Esta característica de compulsoriedade dos tributos, quer dizer que, a sua obrigação independe da vontade do contribuinte, pois não se é permitido escolha, quanto ao optar pelo pagamento ou não dos tributos. “O tributo não é multa, e a multa não é tributo” (SABBAG, 2017, p. 422), a obrigação de pagar o tributo, não é devido à uma penalidade por ter sido cometido alguma infração e, sim pela ocorrência de um fato gerador. Sendo assim, as multas por sua vez, surgem quando os tributos não são pagos como deveria, criando-se desta forma, uma prática que configura como um ato ilícito. Para que ocorra a obrigação de pagar um tributo, é necessário que se tenha uma norma jurídica com força de lei, que estabeleça esta obrigação (OLIVEIRA et al., 2015). Assim, o tributo é considerado como gênero e, a partir deste, conforme a Constituição Federal, em seu artigo 145, são divididos nas respectivas espécies:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Impostos: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Trata-se de um tributo não vinculado à atividade estatal, ligado diretamente a atividade do contribuinte. É instituído por lei e, de competência privativa, considerada pela Constituição Federal, como exclusivo da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (FABRETTI, 2017).

Taxas: Estas por sua vez, são ligadas diretamente à atividade pública e, não a do contribuinte, como nos impostos, ou seja, é vinculada à atividade estatal. Conforme os artigos 77 e 78 (CTN) decorrem da “utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (BRASIL, 1966). As taxas são cobradas mediante o poder de polícia, que se refere ao poder da Administração Pública, de fiscalizar e autorizar as atividades das empresas e demais entidades, em poder exercer suas atividades, de modo que não infrinja as normas relativas à segurança, higiene, ordem, costumes, dentre outras; de acordo com o previsto na lei (FABRETTI, 2017).

Contribuições de melhoria: São vistas como um tributo especial, pois não são consideradas, nem como impostos e, nem como taxas. Prevalece a ideia de que, seria uma proporção ao benefício recebido, em decorrência de alguma obra pública, ou seja, a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública seria o fator gerador desta contribuição (SABBAG, 2017). Na Constituição Federal em seu artigo 149, define que pode haver outras classificações, que não se enquadram, como impostos, nem como taxas e, também, são diferentes das contribuições de melhoria:

Art. 149. 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, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

Desta maneira, entende-se que além das contribuições de melhorias, existem as contribuições federais, das quais a União tem o poder de instituí-las, que são as contribuições parafiscais ou especiais. “Parafiscal quer dizer ‘ao lado do fiscal’, algo que anda paralelamente com o Estado. Traduz-se na entidade que se mostra como um ‘quase-Estado’, uma ‘extensão’ do Estado” (SABBAG, 2017; p. 555). Assim, estas

contribuições Federais podem ser divididas em Contribuições Sociais, Contribuições de Intervenção no domínio econômico e, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

2.3 A tributação dos Combustíveis no Brasil

Segundo a Petrobrás (2018), o preço praticado ao comercializar a gasolina e o diesel, por exemplo, para os distribuidores, pode ser representado pela soma da parcela do valor do produto Petrobras e a parcela dos tributos, que são cobrados pelos estados (ICMS) e pela União (PIS/PASEP, Cofins e CIDE).

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é de competência estadual e não cumulativo, pois o valor do imposto pago em uma operação é compensado do valor do imposto a pagar na operação subsequente (PÊGAS, 2017). Além disso, tem cobrança por dentro, pois seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços presentes na Nota Fiscal. O ICMS é calculado mediante a aplicação de uma alíquota (percentagem) sobre o valor das mercadorias ou dos serviços, que pode variar de acordo com o tipo da mercadoria ou do serviço, sua origem e destinação (RIBEIRO; PINTO, 2014). De acordo com FABRETTI (2017) ainda, conforme previsto na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que regulamenta o ICMS, é considerado como contribuinte qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que realize habitualmente ou em volume com a intenção de comercialização, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que o início seja no exterior. Além disto, conforme a Lei Kandir em seu artigo 2º, parágrafo 1º, também incide:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia

elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

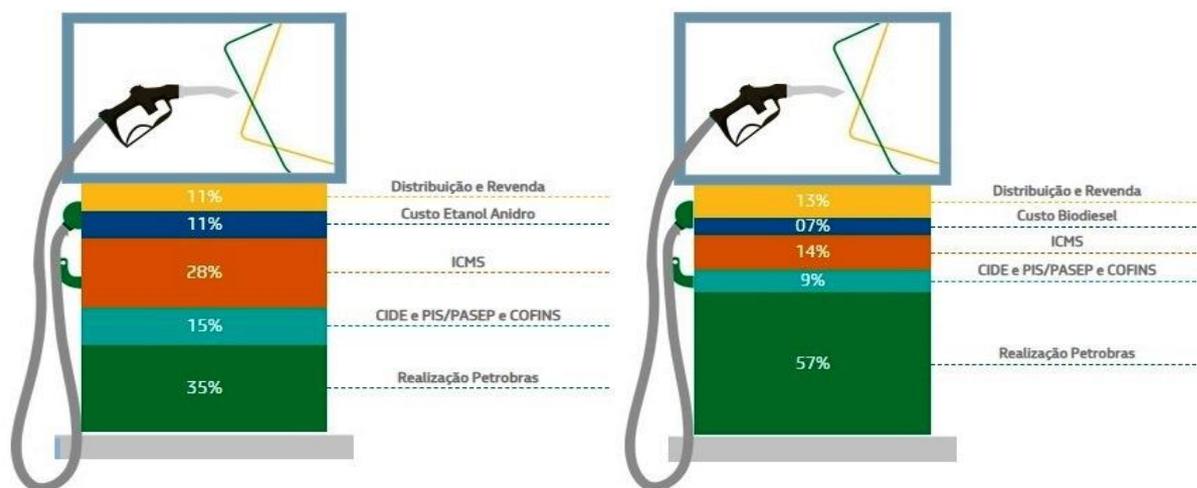
O PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social), o Pasep (Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e, a Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), por sua vez, são tributos de competência da União, que devem ser recolhidos mensalmente ao governo federal. Os valores arrecadados com as contribuições do PIS e do Pasep formam um fundo denominado Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), que é vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego. Uma parte dos recursos é aplicada pelo governo por meio do BNDES em programas de desenvolvimento econômico e, a outra é utilizada para pagar aos trabalhadores o seguro-desemprego e a todo trabalhador de baixa renda o abono salarial. Para ambas as contribuições, existem dois regimes de incidência: cumulativo e não cumulativo. No regime cumulativo, as entidades calculam mensalmente os valores das contribuições, mediante a aplicação de alíquotas, sobre bases de cálculos, fixadas pelo governo e, recolhem os respectivos valores aos cofres públicos no mês seguinte ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores. No regime não cumulativo, os procedimentos são semelhantes aos praticados no regime cumulativo, contudo, além das alíquotas e bases de cálculos serem diferentes, as entidades podem compensar do montante das contribuições devidas importâncias, dos respectivos tributos devidos por outras entidades em decorrência de transações realizadas com elas (RIBEIRO; PINTO, 2014).

Segundo a Lei n. 9.715/1998, são contribuintes do PIS/Pasep, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias bem como as entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, as fundações e as pessoas jurídicas de direito público interno (RIBEIRO; PINTO, 2014).

E por fim, ocorre ainda a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os combustíveis, regulamentada pela Lei 10.618/00. “São contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país” (FABRETTI, 2017; p. 113). No caso da CIDE sobre os

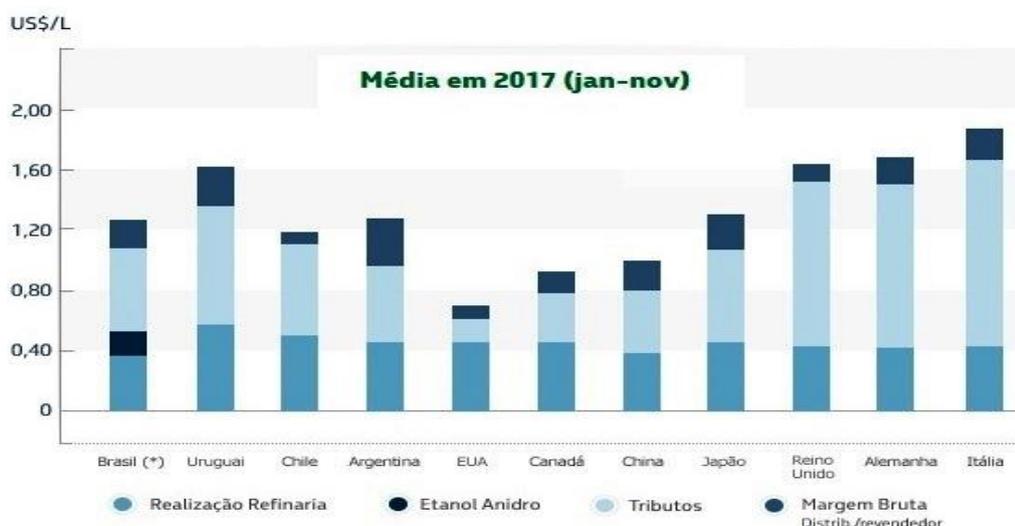
Combustíveis, incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. A base de cálculo é a unidade de medida estipulada na lei para os produtos importados e comercializados no mercado interno. No caso da gasolina, a base de cálculo é o m³, que considera mil litros, enquanto no caso do gás liquefeito de petróleo (GLP) a base de cálculo é a tonelada comercializada. Suas alíquotas são específicas, de acordo com o determinado valor em reais sobre a unidade de medida estabelecida em lei. Além disso, é permitido a dedução do PIS/Pasep e da Cofins, do valor a ser pago da CIDE. Vale lembrar ainda, que existe também, incidência da CIDE sobre os Royalties (PÊGAS, 2017).

Assim, considera-se que uma parcela do valor pago pelos combustíveis, é decorrente da incidência tributária. Dentre os tributos cobrados a partir da produção dos combustíveis, destaca-se a CIDE, criada em 2001 pelo Governo, com o objetivo de regular o mercado e, que se tornou mais uma receita a ser distribuída aos estados e municípios, além de estimular o consumo do etanol combustível. Visto que, a mesma não incide sobre este tipo de combustível. Em contrapartida, segundo estudos da Petrobrás (2018), o ICMS possui uma grande parcela de incidência em relação ao preço final ao consumidor, conforme vemos na composição da gasolina e do diesel (Setembro/2018), na imagem abaixo:



Fonte: Composição de preços ao consumidor – Gasolina / Diesel (PETROBRÁS, 2018).

A partir destes percentuais, é possível observar que os tributos, possuem uma grande relevância, em relação ao preço final dos combustíveis ao consumidor. No caso da gasolina, em específico, até o mês de setembro/2018, pode-se dizer que os tributos incidentes representam 43% do preço final do consumidor, enquanto que, no diesel, os tributos possuem uma parcela mais vantajosa, em vista da gasolina, sendo apenas 23% do preço final.



FONTE: Comparativo dos preços ao consumidor em vários países – Preços Internacionais de gasolina (PETROBRÁS, 2018).

Comparando os preços brasileiros com os preços de alguns países, percebemos que existem países com maior carga tributária, conseqüentemente, preços mais elevados, desta maneira, a carga tributária pode ser a responsável pela diferença de preços. No entanto, vale destacar, que analisando os preços americanos, é possível ver como realmente, são cobrados altos valores de tributos, no Brasil e nos demais países, como a Itália, por exemplo, com maior tributação sobre os combustíveis. Ressalta-se ainda, conforme estudos realizados pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), onde foi calculado o IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade) no ano 2015, o EUA, por exemplo, país com menor tributação sobre os combustíveis, a partir de análise da Petrobrás (2018), é considerado como o 3º em maior retorno dos tributos para a sociedade. Sendo que o Brasil, com maior tributação, em relação ao EUA, de acordo com o mesmo índice calculado, é visto como 30º País, na posição do ranking, que define a ordem de retorno

dos tributos cobrados pelos países à sociedade. Deste modo, no Brasil, mesmo com elevados valores cobrados por meio da tributação, não possui resultados tão positivos, como esperado.

2.4 Causas para aumento dos preços dos combustíveis no Brasil

Atualmente, no Brasil, há muita discussão na sociedade em relação ao aumento constante de preços dos combustíveis. Diariamente, a população se pergunta qual seria a principal causa para a ocorrência de tantos aumentos de preços, em tão pouco tempo. De acordo com a Petrobrás (2018), os combustíveis derivados de petróleo são commodities³ e têm seus preços definidos desde 2016, de forma que sejam vinculados aos mercados internacionais, cujas cotações variam diariamente. Por isso, a variação dos preços nas refinarias, é causada pela variação do dólar e da cotação do petróleo. Até 2015, os preços da gasolina e do diesel eram influenciados por decisões do governo, que chegou a usá-los como instrumento para controlar a inflação, causando certo prejuízo para o caixa da estatal.

Segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP, 2018), desde 2002, vigora no Brasil o regime de liberdade de preços em toda a cadeia de produção, distribuição e revenda de combustíveis e derivados de petróleo. Isso significa que não existe qualquer tipo de tabelamento, nem fixação de valores máximos e mínimos a serem seguidos. No entanto, vale lembrar que, o Governo busca fiscalizar as revendas de combustíveis, para que não sejam cobrados da população valores abusivos quanto aos preços de combustíveis. Destaca-se ainda no Brasil, em relação aos preços praticados dos combustíveis, como a gasolina, o diesel e o etanol, a parcela significativa dos tributos incidentes que serão direcionados para o consumidor final. De acordo com estudos realizados mensalmente pela Fecombústiveis (Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e de

³ **Commodities:** são produtos que funcionam como matéria-prima, produzidos em escala e que podem ser estocados sem perda de qualidade, como petróleo, suco de laranja congelado, boi gordo, café, soja e ouro. Commodity vem do inglês e originalmente tem significado de mercadoria.

Lubrificantes), a partir de estimativas em percentuais, observa-se quanto representa o peso dos tributos em média em todo Brasil, no período do mês de Setembro/2018:

	Gasolina	Diesel	E tanol
			
ICMS (imposto estadual / varia conforme o estado).	25% a 34% do valor de pauta	12% a 25% do valor de pauta	12% a 30% do valor de pauta
PIS/COFINS (imposto federal)	R\$ 0,7925/litro	R\$ 0,3515/litro	R\$ 0,1309/litro para o produtor e R\$ 0,1109 para o distribuidor
CIDE (imposto federal)	R\$ 0,1000/litro	R\$ 0,000/litro	Não incide sobre o etanol

Fonte: FECOMBUSTÍVEIS (Média Tributação – Mês de Setembro, 2018).

A partir destas informações, é possível analisar que há uma grande carga tributária sobre a gasolina. O etanol, por sua vez, com o passar do tempo, vem ganhando certo destaque entre os combustíveis, como uma alternativa de economia de preços, pelos consumidores finais. No Brasil, os principais combustíveis para veículos leves são a gasolina C (mistura da gasolina A pura, com o etanol anidro) e, ainda, o etanol hidratado. Quanto ao diesel, existe a produção do diesel S-500 (contém 500 mg/kg ou ppm, ou seja, partes por milhão, de teor máximo de enxofre e, é adequado aos veículos a diesel fabricados antes de 1º de janeiro de 2012) e, do diesel S-10 (contém teor máximo de 10 miligramas de enxofre para cada 1.000.000 de miligramas do produto; sendo conhecido nos postos como diesel comum e, é um produto adequado para as novas tecnologias de controle de emissões dos novos motores a diesel fabricados a partir de 2012), que são utilizados geralmente por caminhões, ônibus, tratores, dentre outros (PETROBRÁS, 2018).

Segundo (BARBOSA, et. Al; 2015; apud BUSCARINI; CESCA, 2012, p. 2), o etanol voltou a ser um dos principais combustíveis após: “(1) o surgimento dos veículos *flex-fuel*⁴ no mercado – os quais operam em qualquer proporção entre

⁴ **Veículo Flex-fuel:** É um veículo de combustível duplo, onde fornece ambos combustíveis armazenados e misturados no tanque na câmara de combustão ao mesmo tempo e a injeção é ajustada segundo a mistura detectada por sensores eletrônicos, que no caso da tecnologia brasileira, é feito com software automotivo que não precisa de sensores adicionais.

gasolina e etanol, (2) o aumento no preço do barril de petróleo no início dos anos 2000 e (3) com os investimentos no setor sucroalcooleiro”.

Enfatiza-se ainda que, em 2001, quando o governo criou a CIDE, com a função de regular o mercado, foi com o objetivo de incentivar o consumo do etanol produzido a partir de cana-de-açúcar do Brasil, antes não tão competitivo no mercado, além de, permitir amenizar as sucessivas crises do setor açucareiro, bem como, tentar reduzir de certo modo a dependência de petróleo importado (LEITE; CORTEZ, 2007). Assim, este tributo passa a incidir apenas sobre a gasolina, de modo a tornar o etanol (biocombustível) mais viável economicamente e, conseqüentemente acaba sendo mais viável, do ponto de vista ambiental, sendo este tipo de combustível visto como mais limpo, por ser proveniente de uma fonte renovável, que é a cana-de-açúcar, torna-se menos poluente que os demais (LEME, 2004).

Além dos biocombustíveis, outra ideia interessante, é o surgimento de veículos híbridos ou elétricos. Com o aumento de veículos ao longo dos anos, é uma nova alternativa, tanto do ponto de vista estratégico, por haver novas fontes energéticas para os setores de transportes e o país pode estar produzindo sua própria energia; bem como, do ponto de vista ambiental, por ser menos poluente, sendo que o uso de energia elétrica no Brasil é gerado quase que totalmente a partir de fontes renováveis (BARAN; LEGEY, 2010).

2.5 Efeitos da carga tributária sobre os combustíveis para empresas do ramo de transporte e sociedade em geral

No Brasil, frequentemente, a sociedade em geral, queixa-se da carga tributária do País, pois a cada dia vão surgindo novos impostos, taxas e contribuições, bem como obrigações fiscais a serem cumpridas. A legislação tributária é vista como complexa, a ponto de torna-se difícil acompanhá-la, mediante tantas mudanças. E a grande pergunta gerada pela sociedade é: por que o combustível no Brasil é tão caro, já que o país é considerado um dos grandes produtores de petróleo? Uma das respostas, diante de estudos, como da Fecombústiveis (2018), é que a carga tributária representa uma parcela significativa, no que diz respeito, aos preços praticados pelos

postos de combustíveis e, conseqüentemente atinge todos consumidores de modo geral, principalmente o setor de transporte em nosso país. Dentre os tributos cobrados, conforme dados da Petrobrás (2018), o ICMS, é o de maior peso dentre os demais tributos que incidem sobre os combustíveis. Por ser um tributo de competência estadual, cada Estado pode ter sua legislação própria e, definir suas alíquotas. Assim, este fato pode favorecer o que se denomina “guerra fiscal”, que consiste na prática de alíquotas diferenciadas e/ou concessão de benefícios fiscais por determinados Estados, visando atrair investimentos para o seu território” (REZENDE et. al, 2010).

Recentemente, o Brasil viveu um período, devido reivindicações do setor de transporte, referentes aos preços dos combustíveis, denominada como “greve dos caminhoneiros”, ocorrida em maio deste ano e, que teve grande impacto no País, pois os motoristas pararam o fluxo de transporte de cargas, causando desabastecimento nas cidades. Um dos principais motivos do setor de transporte, além da questão relativa aos preços dos fretes, é justamente em relação à redução de tributos sobre os combustíveis, para que conseqüentemente os produtos cheguem ao consumidor final, com preços menores. Em contrapartida, depois de muitas discussões e dias de greves do setor de transporte no país, o governo apresentou a proposta de zerar a CIDE, PIS e Confins durante 60 dias para os caminhoneiros e, ainda isentar o pagamento de pedágio para eixos suspensos de caminhões vazios. No entanto, essa proposta representou a perda de arrecadação de milhões de reais. Em decorrência da greve, diversos negócios deixam de ser realizados, como a compra e venda de bens e mercadorias, prestação de serviços, deslocamento de pessoas, contratação de novos empregados, movimentações financeiras, etc. E ao mesmo tempo, não se constatou grandes mudanças, sendo que as reduções dos preços não chegaram de forma tão significativa a todo país. Como consequência da tributação dos combustíveis, o setor de transporte acaba tendo como grande parcela dos custos de sua atividade, sendo representada pelo gasto com o consumo de combustíveis (IBPT, 2018).

Além disso, outra grande queixa do setor é em relação aos preços de fretes, dos quais até o então momento, a Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT (2018) vem realizando discussões quanto uma política nacional de pisos

mínimos do transporte rodoviário de cargas. Os fretes são considerados insuficientes para manter os gastos da atividade do setor, por isso reivindica a redução dos tributos incidentes sobre os combustíveis, como uma maneira de melhorar a situação do atual momento.

De modo geral, o setor de transporte e a sociedade como um todo, acabam sendo afetados com a carga tributária dos combustíveis, devido os aumentos de preços. Alguns estudiosos defendem a ideia de reforma tributária no país. Conforme abordado por Pereira e Ferreira (2010), o Brasil há algum tempo vem discutindo sobre a possibilidade de se realizar uma reforma tributária no país, onde uma das propostas é a simplificação da estrutura de tributos federais através da unificação de tributos com incidência semelhantes e a eliminação de tributos cumulativos. A Cofins e o PIS, além do ICMS, seriam substituídos por um imposto sobre valor agregado clássico (IVA). Entretanto, acerca dos impostos indiretos que incidem sobre as mercadorias, alguns estudiosos defendem a ideia de que a alíquota a ser cobrada deveria ser a mesma para todos os bens ou deveria ser diferenciada de acordo com o grau de essencialidade do produto. Dessa maneira, se o objetivo é maximizar-se a eficiência do sistema econômico, então uma alíquota uniforme seria mais recomendada porque minimiza distorções. Já se o objetivo do sistema tributário é distribuir renda, bens de luxo deveriam ser tributados mais pesadamente (LIMA, 1999).

Tributar os combustíveis de forma que a carga tributária fique cada dia mais elevada, pode representar um grande peso para a sociedade, inclusive no setor de transportes do país. Assim, acarreta o desestímulo do uso de automóveis pelo alto custo dos combustíveis e, um custo ainda mais elevado para o setor de transportes. A demanda por combustíveis é muita inelástica, ou seja, independente dos preços praticados, a população em geral irá consumir o produto, devido à necessidade. Consequentemente, com maior tributação e preços maiores, a população mais pobre irá sofrer maiores impactos em sua renda. Por isso, que alguns estudiosos, defendem a ideia de tributação sobre os lucros e dividendos; atualmente, os sócios ainda são isentos na declaração de renda da pessoa física enquanto a empresa é tributada. Porém, quando se reduz a tributação no lucro da empresa e aumenta na pessoa física,

além de atingir quem ganha mais, acaba por incentivar a empresa a reinvestir em produção (LIMA, 1999; PEREIRA; FERREIRA, 2010).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à metodologia, a pesquisa deste estudo é considerada do tipo exploratória e descritiva. Segundo Gil (2008, p. 27), “as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Desta forma, inicialmente foi realizado um levantamento bibliográfico e, posteriormente, um levantamento documental, de alguns dados de consumidores de combustíveis em Indianópolis/PR, para análise de resultados. Além disso, esse estudo se classifica ainda como pesquisa descritiva, onde “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008; p. 28). Houve maior conhecimento sobre a carga tributária incidente sobre os preços praticados de combustíveis, a fim de apresentar quanto representa os tributos incidentes sobre o valor final a ser pago pelos consumidores de Indianópolis/PR.

E por fim, quanto à abordagem, neste caso foi de forma quantitativa. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), na pesquisa quantitativa, “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Assim, foi utilizado de percentuais, para demonstrar a incidência tributária sobre o consumo de combustíveis, de alguns consumidores de Indianópolis/PR.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Após todo embasamento teórico, irá ser apresentado a seguir, informações relativas à carga tributária dos principais combustíveis vendidos aqui no Brasil, num determinado período, como a gasolina, etanol e o diesel, dividido em diesel S-500 e diesel S-10.

4.1 Carga tributária incidente sobre os combustíveis por Estado

Conforme estudos realizados mensalmente pela Fecombústiveis (2018), a carga tributária incidente sobre os combustíveis leves, como a Gasolina e o Etanol, no período referente o mês de Setembro/2018, em média em cada Estado do País, é representada pelos seguintes valores (em reais), apresentados na tabela abaixo:

GASOLINA (R\$/L)				ETANOL (R\$/L)			
UF	Tributos Federais (CIDE + PIS/COFINS)	Tributo Estadual (ICMS)	CIDE + PIS/COFINS + ICMS	UF	Tributo Federal (PIS/COFINS)	Tributo Estadual (ICMS)	Tributos (PIS/COFINS + ICMS)
AC	0,652	1,287	1,939	AC	0,242	0,977	1,219
AL	0,652	1,359	2,011	AL	0,242	0,898	1,140
AM	0,652	1,176	1,827	AM	0,242	0,879	1,121
AP	0,652	0,978	1,630	AP	0,242	0,963	1,204
BA	0,652	1,310	1,962	BA	0,242	0,700	0,942
CE	0,652	1,209	1,861	CE	0,242	0,802	1,044
DF	0,652	1,312	1,964	DF	0,242	0,882	1,124
ES	0,652	1,206	1,857	ES	0,242	0,974	1,216
GO	0,652	1,399	2,050	GO	0,242	0,932	0,933
MA	0,652	1,206	1,857	MA	0,242	0,924	1,166
MT	0,652	1,180	1,832	MT	0,242	0,651	0,892
MS	0,652	1,080	1,731	MS	0,242	0,787	1,028
MG	0,652	1,511	2,163	MG	0,242	0,498	0,739
PA	0,652	1,266	1,917	PA	0,242	0,952	1,194
PB	0,652	1,315	1,967	PB	0,242	0,798	1,040
PE	0,652	1,284	1,936	PE	0,242	0,803	1,045
PI	0,652	1,420	2,071	PI	0,242	0,752	0,994
PR	0,652	1,233	1,884	PR	0,242	0,486	0,728
RJ	0,652	1,658	2,309	RJ	0,242	0,818	1,060
RN	0,652	1,318	1,969	RN	0,242	0,838	1,080
RO	0,652	1,187	1,838	RO	0,242	0,986	1,228
RR	0,652	1,102	1,754	RR	0,242	0,937	1,178
RS	0,652	1,410	2,061	RS	0,242	1,169	1,411
SC	0,652	1,030	1,682	SC	0,242	0,870	1,112
SE	0,652	1,344	1,996	SE	0,242	0,930	1,172
SP	0,652	1,056	1,708	SP	0,242	0,289	0,531
TO	0,652	1,392	2,044	TO	0,242	1,044	1,286

Fonte: Fecombústiveis (Setembro/2018).

É possível analisar que o ICMS, tem grande incidência em todos os estados, no valor final a ser pago pelo consumidor. No Rio de Janeiro, por exemplo, tem-se a maior incidência de ICMS sobre a gasolina. No caso em específico do Etanol, Rondônia é o estado com maior tributação do ICMS, sendo conseqüentemente, o estado com maior incidência tributária com um todo sobre o combustível. Além disso, na gasolina, ocorre à incidência da CIDE, PIS e Cofins e, o etanol, por sua vez, até mesmo como uma maneira de incentivo ao maior uso pela população, não ocorre à incidência da CIDE, apenas PIS e Cofins, tornando assim o valor final a ser pago pelo consumidor, mais interessante economicamente.

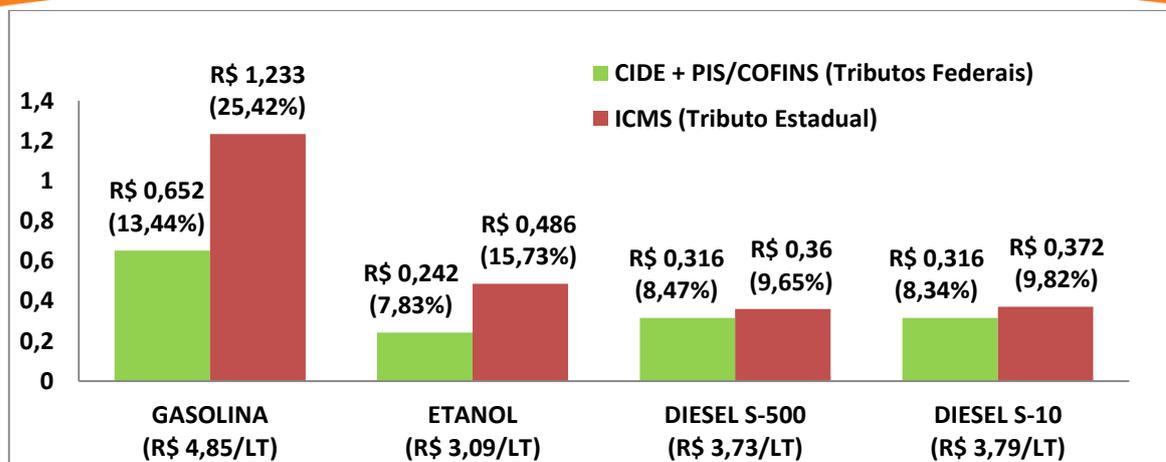
DIESEL S500 (R\$/L)			DIESEL S10 (R\$/L)				
	Tributos Federais (CIDE + PIS/COFINS)	Tributo Estadual (ICMS)	CIDE + PIS/COFINS + ICMS		Tributos Federais (CIDE + PIS/COFINS)	Tributo Estadual (ICMS)	CIDE + PIS/COFINS + ICMS
AC	0,316	0,748	1,065	AC	0,316	0,757	1,073
AL	0,316	0,634	0,951	AL	0,316	0,653	0,970
AM	0,316	0,621	0,937	AM	0,316	0,643	0,959
AP	0,316	0,928	1,244	AP	0,316	1,061	1,378
BA	0,316	0,621	0,937	BA	0,316	0,639	0,955
CE	0,316	0,553	0,869	CE	0,316	0,559	0,876
DF	0,316	0,562	0,878	DF	0,316	0,580	0,896
ES	0,316	0,338	0,655	ES	0,316	0,349	0,665
GO	0,316	0,584	0,900	GO	0,316	0,595	0,912
MA	0,316	0,599	0,915	MA	0,316	0,624	0,940
MT	0,316	0,637	0,954	MT	0,316	0,654	0,970
MS	0,316	0,418	0,735	MS	0,316	0,432	0,748
MG	0,316	0,534	0,850	MG	0,316	0,546	0,863
PA	0,316	0,614	0,930	PA	0,316	0,612	0,929
PB	0,316	0,622	0,939	PB	0,316	0,639	0,955
PE	0,316	0,610	0,926	PE	0,316	0,610	0,926
PI	0,316	0,666	0,982	PI	0,316	0,671	0,988
PR	0,316	0,360	0,676	PR	0,316	0,372	0,688
RJ	0,316	0,413	0,729	RJ	0,316	0,426	0,743
RN	0,316	0,613	0,930	RN	0,316	0,643	0,959
RO	0,316	0,609	0,925	RO	0,316	0,622	0,938
RR	0,316	0,635	0,951	RR	0,316	0,642	0,958
RS	0,316	0,399	0,715	RS	0,316	0,410	0,727
SC	0,316	0,374	0,691	SC	0,316	0,389	0,705
SE	0,316	0,596	0,912	SE	0,316	0,596	0,912
SP	0,316	0,392	0,709	SP	0,316	0,406	0,722
TO	0,316	0,644	0,961	TO	0,316	0,655	0,972

Fonte: Fecombústiveis (Setembro/2018).

O diesel, por sua vez, tanto S-500, quanto o S-10 possuem maior tributação do ICMS no estado do Amapá, que inclusive este ano, no período de greve dos caminhoneiros, houve ainda uma redução de alíquota, passando de 25% para 17%. Enquanto, que em relação à CIDE, PIS e Cofins, ainda se é mais vantajoso, que a gasolina por exemplo.

4.2 O peso dos tributos no consumo de combustíveis

Fundamentado nas informações da Fecombústiveis (2018), relativas aos valores em (reais), referentes os tributos cobrados em média no Brasil, sobre o valor final a ser pago pelo consumidor de combustíveis no mês Setembro/2018, foi realizado uma análise a partir de dados referentes preços de combustíveis pagos por consumidores de Indianópolis (Paraná), para se ter uma proporção da tributação incidente sobre os principais combustíveis produzidos no país.



Fonte: Preços praticados nos postos de combustíveis em Indianópolis/PR, no mês de Setembro/2018.

Observando os dados apresentados na tabela, de modo geral, o ICMS no estado do Paraná, tem uma parcela significativa nos valores referentes os tributos incidentes sobre os combustíveis. No caso da Gasolina, por exemplo, verifica-se que quase o dobro de toda tributação é referente somente o ICMS, o restante é incidência da CIDE, PIS e Cofins. Enquanto que, no Etanol, mais do dobro da incidência total da CIDE, PIS e Cofins, é tributação apenas do ICMS. No entanto, o Diesel, tanto S-500, quanto o S-10, em ambos, os tributos federais e estaduais, são praticamente tributados em uma mesma proporção.

Deste modo, considera-se que em Indianópolis/PR, a partir dos preços praticados em Setembro/2018, se um automóvel em média, consome em torno de R\$ 240,00 por mês de gasolina, pode-se dizer que, aproximadamente, R\$ 32,26 seria tributação da CIDE + PIS/Cofins e, R\$ 61,01 seria incidência de ICMS. Assim, 38,86% (R\$ 93,27) do valor final pago pelo consumidor, seriam apenas valores referentes os tributos incidentes sobre a gasolina. No caso em específico do etanol, o mesmo consumo, representaria em tributos, R\$ 18,79 a incidência da PIS/Cofins e, R\$ 37,75 a incidência do ICMS. Desta maneira, 23,56% (R\$ 56,54) do valor pago pelo consumidor de etanol, seriam somente tributos.

Em relação ao Diesel, segundo informações de uma empresa que atua em Indianópolis/PR, no ramo de transporte rodoviário de cargas, no período em estudo, a mesma teve um de veículos, um consumo em média, de 2.703 Litros de diesel do tipo S-500, o que lhe custou em torno de R\$ 10.082,19. Assim, pode-se dizer que,

deste total pago, R\$ 853,96 seria referente tributação da CIDE + PIS/ Cofins e, R\$ 972,93 referente tributação do ICMS. Portanto, 18,12% (R\$ 1.826,89) do valor final pago pela transportadora, no consumo deste diesel, seriam apenas tributos. Se considerar o mesmo consumo em litros, só que do diesel S-10, de R\$ 10.244,37, R\$ 854,38 seria incidência da CIDE + PIS/Cofins e, R\$ 1.006,00 seria incidência do ICMS. Sendo assim, 18,16% (R\$ 1.860,38), representaria apenas os tributos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De modo geral, entende-se que todos os tributos são importantes para a sociedade, pois sua função é justamente, permitir que a mesma possa alcançar o desenvolvimento econômico e, conseqüentemente trazer à população todos os direitos previstos na constituição. Para tanto, o Estado busca por meio legal, arrecadar tributos e, assim distribuir seus recursos, a fim de assegurar o bem estar da sociedade e, promover o crescimento do País, a partir de investimentos em todos os setores da economia.

No entanto, constantemente a sociedade com um todo, se questiona porque existem alguns produtos, de grande necessidade, porém com preços tão elevados, como os combustíveis, que cada dia vem sofrendo aumentos de preços pelo País. Assim, alguns estudos, como por exemplo, os realizados pelo Fecombústíveis, demonstram claramente, que a incidência tributária, é parte relevante, no preço final que chega ao consumidor, causando assim altos custos para população em geral, que precisa diariamente destes produtos. Em contrapartida, verifica-se que mesmo com grande carga tributária, o País não consegue reverter os tributos em ações que possam trazer os benefícios e direitos que a sociedade necessita e espera receber. Especificamente, em relação aos combustíveis, há grande incidência tributária, principalmente, em maior proporção do ICMS, tributo estadual que varia de acordo com o Estado e, que acaba representando uma parcela significativa do valor final a ser pago pelo consumidor. Por outro lado, o PIS, a Cofins e a CIDE, possui menor incidência sobre os combustíveis. A CIDE, criada com a intenção de regular o mercado, acabou por estimular o consumo de etanol, visto que, não incide sobre este

tipo de combustível. Assim, seu uso é mais favorável economicamente para toda população e, é visto como mais viável para o meio ambiente. Além dos biocombustíveis, outra maneira que futuramente pode vir a tornar o mercado de combustíveis mais competitivos, é o surgimento dos veículos híbridos, que por possuir alguns aspectos positivos, em relação ao meio ambiente e, a utilização de potência energética do País, pode se tornar uma boa maneira, quanto à substituição dos combustíveis, ou, tornar os preços atuais menores, devido à concorrência. Porém, esta modalidade de veículo, pode ser custoso em sua implantação no País, tornando-se assim inviável economicamente, pelo menos num primeiro momento, para a sociedade em geral.

A carga tributária do Brasil é visivelmente alta, sendo considerada um grande peso principalmente, para as empresas, bem como, para a sociedade como um todo. Dentre os setores da economia brasileira, o setor do transporte diariamente reivindica menores preços dos combustíveis, tendo em vista, que os valores de fretes pagos não são considerados suficientes para suprir todos os gastos, que dentre eles, os combustíveis utilizados representam uma boa parte do custo para manutenção de suas atividades. Para se ter uma ideia da carga tributária incidente sobre os combustíveis, a partir dos dados apresentados na análise de resultados, é possível observar que em Indianópolis/PR, de acordo com os dados informados por alguns consumidores, entende-se que 38,87% do valor pago pela gasolina são tributos; enquanto que, no etanol esse percentual é de 23,56% e, no caso do diesel, S-500 e S-10, representam 18,12% e 18,16%, respectivamente. Assim, observa-se como que a gasolina, combustível mais utilizado pela população em geral, concentra alta carga tributária, principalmente em relação ao ICMS, que possui quase que o dobro da incidência do PIS, Cofins e CIDE.

Sendo assim, devido a alta carga tributária incidente sobre os produtos e serviços no Brasil, uma reforma tributária poderia ajudar, podendo unificar vários tributos; tributar produtos de acordo com o grau essencialidade, ou seja, produtos de suma necessidade, teriam menos tributação; tributar os lucros e dividendos, seria uma alternativa a fim de conseguir ser mais justo em relação a maiores rendas, de modo a diminuir a tributação das empresas, para que essa venham a produzir mais, terem

maiores ganhos e, assim, conseguir realizar investimentos, auxiliando no desenvolvimento econômico do País.

REFERÊNCIAS:

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; et. al. Cálculo do IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade. **Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**. Curitiba: IBPT, Maio de 2015. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

_____, Gilberto Luiz do; YAZBEK, Cristiano Lisboa et. al. **Reflexos da Greve dos Caminhoneiros na Arrecadação Tributária Reflexos da Greve dos Caminhoneiros na Arrecadação**. Curitiba: IBPT, Maio de 2018. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1527705389Estudo_Greve_Caminhoneiros.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

ANP. Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Preços e Defesa da Concorrência**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/precos-e-defesa-da-concorrancia/precos>>. Acesso em: 07 out. 2018.

ANTT. Agência Nacional de Transportes Terrestres. **Política Nacional de Pisos Mínimos do Transporte Rodoviário de Cargas**. Disponível em: <http://www.antt.gov.br/cargas/Tabelas_de_Precos_Minimos_do_Transporte_Rodoviario_de_Cargas.html>. Acesso em: 08 out. 2018.

BARAN, Renato; LEGEY, Luiz Fernando Loureiro. **Veículos elétricos: história e perspectivas no Brasil**. BNDES Setorial, Rio de Janeiro, n.33, p. 207-224, mar. 2011. In. XIII Congresso Brasileiro de Energia, novembro de 2010. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/1489/3/A%20BS%2033%20Ve%C3%ADculos%20el%C3%A9tricos%20%20hist%C3%B3ria%20e%20perspectivas%20no%20Brasil_P.pdf>. Acesso em: 07 out. 2018.

BARBOSA, Luís Gustavo Nunes et. al. **O impacto da tributação sobre os combustíveis leves**. In: 10º Congresso sobre Geração Distribuída e Energia no Meio Rural. 2015, Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <www.iee.usp.br/agrener2015/sites/default/files/tematica1/770.pdf>. Acesso em: 06 out. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 23 set. 2018.

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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 02 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.715, de 25 de Novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm>. Acesso em: 03 out. 2018.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FECOMBÚSTIVEIS. Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e de Lubrificantes. **O peso dos Impostos – Tributação Média Brasil em setembro/2018**. Disponível em: <<http://www.fecombustiveis.org.br/revendedor/tributacao/>>. Acesso em: 07 out. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2018.

LEITE, Rogério Cerqueira; CORTEZ, Luís Augusto Barbosa. O Etanol Combustível no Brasil. In: BRASIL. Ministério das relações exteriores – MRE (Org.). **Biocombustíveis no Brasil: realidades e perspectivas**. Brasília: Arte Impressora Gráfica LTDA, 2007. P. 60-75. Disponível em: <https://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Repositorio/etanol3_000g7gq2cz702wx5ok0wtedt3xdrmfk.pdf>. Acesso em: 06 out. 2018.

LEME, Rodrigo Marcelo. **Álcool combustível derivado da cana-de-açúcar e o desenvolvimento sustentável**. In. 5º Encontro de Energia no Meio Rural, 2004, Campinas, São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.proceedings.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=MSC0000000022004000100007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 07 out. 2018.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes Lima. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2751/1/td_0666.pdf>. Acesso em: 09 out. 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4 ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins et. al. **Manual da Contabilidade Tributária**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PETROBRÁS. **Composição de Preços de Venda ao Consumidor - Gasolina / Diesel**. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/composicao-de-precos-de-venda-ao-consumidor/>>. Acesso em: 07 de out. 2018.

PEREIRA, Ricardo A. de Castro; FERREIRA, Pedro Cavalcanti. **Avaliação dos Impactos Macro-Econômicos e de Bem-Estar da Reforma Tributária no Brasil**. Rio de Janeiro, v. 64 n. 2/p. 191–208 Abr-Jun 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbe/v64n2/v64n2a07.pdf>>. Acesso em 09 out. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em:

<<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2018.

REZENDE, Amaury José et. al. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.