

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FERNANDA ZANETTE ALBANO**

**ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA  
ABORDAGEM ESPECÍFICA DO ICMS NO SETOR DE TRANSPORTE DE  
CARGAS NOS ESTADOS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL**

**CRICIÚMA**

**2015**

**FERNANDA ZANETTE ALBANO**

**ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA  
ABORDAGEM ESPECÍFICA DO ICMS NO SETOR DE TRANSPORTE DE  
CARGAS NOS ESTADOS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
para obtenção do grau de Bacharel no curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Fernando Marcos Garcia

**CRICIÚMA**

**2015**

**FERNANDA ZANETTE ALBANO**

**ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA  
ABORDAGEM ESPECÍFICA DO ICMS NO SETOR DE TRANSPORTE DE  
CARGAS NOS ESTADOS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma- SC, 1 de junho de 2015.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Fernando Marcos Garcia - Especialista - UNESC - Orientador

---

Prof. Moisés Nunes Cardoso - Especialista – UNESC - Examinador

**Dedico este trabalho á Deus e a minha família.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por mais esta etapa concluída. Pelas bênçãos concedidas e por não desistir de mim e da minha família.

Á toda a minha família, em especial meus pais Valmir e Rosane, e meus irmãos Rodrigo e Franciele, que sempre me apoiaram e incentivam nos meus estudos. Amo vocês.

Ao meu noivo Willian, que esteve comigo durante toda esta trajetória. Obrigada pelo incentivo, força e motivação.

Á Rampinelli, em especial meu colega Everaldo Vitali, por toda a sabedoria e conhecimento compartilhado.

Aos meus colegas de faculdade, em especial Tayse, Gabriele, Tais, Henrique e Jaine, por todos os momentos bons que passamos juntos. Levarei vocês sempre em meu coração.

A toda a família contábeis, aos professores, especialmente ao meu orientador Fernando Marcos Garcia, pelo conhecimento transmitido e apoio na elaboração deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos que contribuíram para mais esta meta alcançada em minha vida.

**“A melhor maneira que o homem dispõe para se aperfeiçoar, é aproximar-se de Deus.”**

**Pitágoras**

## RESUMO

ALBANO, Fernanda Zanette. **Aspectos relevantes sobre o planejamento tributário: uma abordagem específica do ICMS no setor de transporte de cargas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.** 2015. 59 p. Orientador: Fernando Marcos Garcia. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Diante do cenário atual a carga tributária leva uma parcela significativa do lucro da empresa é indispensável a realização de um planejamento tributário, visando de forma lícita, à redução nos custos tributários. Neste sentido o presente trabalho buscou evidenciar o ICMS no transporte rodoviário de cargas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul a fim de identificar possíveis vantagens e desvantagens fiscais para a definição estratégica da implantação de uma transportadora. O fato gerador, alíquota e base de cálculo são iguais com operações de prestação de serviços de transporte de cargas realizados entre estes estados, todavia o que diferencia o cálculo do imposto são os benefícios e incentivos fiscais que os estados criam visando atrair investidores e empresas para se instalarem em seu território. Em Santa Catarina o governo estadual desenvolveu o Pró Cargas para a atividade de transporte rodoviário de cargas que oferece uma redução de 30% do imposto devido na operação, já o Rio Grande do Sul isenta o ICMS do frete para transportadoras estabelecidas neste estado. O estado do Rio Grande do Sul neste estudo se mostrou a melhor opção para implantação da transportadora. Além disso, a ficha técnica elaborada foi de grande importância para este trabalho, pois contém de forma resumida todas as informações pertinentes ao ICMS sobre o transporte de cargas nos estados estudados, facilitando o estudo de futuros pesquisadores e contadores.

**Palavras-chave:** Transporte de Cargas, ICMS, Planejamento Tributário.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo do ICMS com frete pago no estado do RS .....	48
Tabela 2 - Cálculo do ICMS com frete a pagar no estado de SC.....	49
Tabela 3 – Cálculo do frete para o RS com utilização do Pró Cargas.....	50



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Repartição das Competências .....	22
Quadro 2 - Competência dos Tributos Indiretos no Brasil.....	24
Quadro 3 - Competência dos Tributos Diretos no Brasil .....	24
Quadro 4 – Cronologia do ICMS .....	29
Quadro 5 - Alíquotas Intra-Estaduais e Interestaduais no Brasil.....	36
Quadro 6 – Conceitos em Relação à Prestação de Serviços de Transportes.....	40
Quadro 7 – Frota Rampinelli com Capacidade de Carregamento.....	47
Quadro 8 – Ficha Técnica do ICMS .....	52

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo do ICMS com frete pago e à pagar.....	49
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
Art.	Artigo
BC	Base de Cálculo
CF	Constituição Federal
CNAE	Cadastro Nacional de Atividade Econômica
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DACTE	Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
INC	Inciso
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores
IR	Imposto sobre Renda
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ISTR	Imposto sobre Serviço de Transporte
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto sobre a propriedade Territorial Rural
IUM	Imposto único sobre Minerais
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
RICMS-SC	Regulamento de ICMS de Santa Catarina

RICMS-RS	Regulamento de ICMS do Rio Grande do Sul
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
STN	Sistema Tributário Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	15
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	16
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>18</b>
2.1 CONTABILIDADE .....	18
<b>2.1.1 Contabilidade Tributária</b> .....	<b>19</b>
<b>2.1.2 Planejamento Tributário</b> .....	<b>19</b>
2.1.2.1 Elisão Fiscal .....	20
2.1.2.2 Evasão Fiscal .....	20
2.2 Sistema tributário Nacional.....	21
<b>2.2.1 Competência tributária</b> .....	<b>21</b>
<b>2.2.2 Espécie de tributos</b> .....	<b>23</b>
2.2.2.1 Tributos .....	24
2.2.2.2 Impostos.....	25
2.2.2.3 Taxas.....	25
2.2.2.4 Contribuições de Melhoria.....	26
2.2.2.5 Contribuições Sociais.....	26
2.2.2.6 Empréstimo Compulsório .....	26
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	27
<b>2.3.1 Princípio da Legalidade</b> .....	<b>27</b>
<b>2.3.2 Princípio da Isonomia</b> .....	<b>27</b>
<b>2.3.3 Princípio da Irretroatividade</b> .....	<b>28</b>
<b>2.3.4 Princípio da Anterioridade</b> .....	<b>28</b>
<b>2.3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal</b> .....	<b>28</b>
2.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS .	29
<b>2.4.1 Fato Gerador</b> .....	<b>31</b>
<b>2.4.2 Contribuinte e Responsável</b> .....	<b>33</b>
<b>2.4.3 Alíquota</b> .....	<b>35</b>
<b>2.4.4 Base de Cálculo</b> .....	<b>37</b>
2.4.4.1 Benefícios Fiscais do ICMS em Santa Catarina.....	38
2.4.4.1.1 Pró Cargas .....	38

2.4.4.2 Benefícios Fiscais do ICMS no Rio Grande do Sul .....	39
2.5 MODAIS DE TRANSPORTE.....	40
<b>2.5.1 O Transporte Rodoviário .....</b>	<b>41</b>
2.6 CTE – CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO E DOCUMENTO AUXILIAR DO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO.....	41
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>43</b>
3.1 ENQUADRAMENTO MÉTODOLÓGICO.....	43
<b>4 ESTUDO DE CASO DO ICMS NO SETOR DE TRANSPORTE DE CARGAS NOS ESTADOS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL.....</b>	<b>45</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	45
<b>4.1.1 Objeto de Estudo.....</b>	<b>46</b>
<b>4.1.2 Transportes na Rampinelli .....</b>	<b>46</b>
<b>4.1.3 Apresentação dos dados pesquisados .....</b>	<b>47</b>
4.2 PRESTAÇÃO INICIADA NO RIO GRANDE DO SUL COM DESTINO A SANTA CATARINA .....	48
4.3 PRESTAÇÃO INICIADA EM SANTA CATARINA COM DESTINO AO RIO GRANDE DO SUL.....	50
4.4 FICHA TÉCNICA DO ICMS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL .	51
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se o tema e o problema que consiste em identificar aspectos relevantes sobre o planejamento tributário na visão contábil, em específico o ICMS na legislação estadual dos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul no segmento transporte de cargas.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

O surgimento da contabilidade foi de suma importância para as empresas, à origem está ligada na necessidade de registro dos fatos comerciais. Com a complexidade e velocidade que as empresas foram se desenvolvendo, fez-se necessária a expansão da área de atuação da contabilidade de forma a abranger todo o campo de desempenho da empresa.

O Sistema Tributário Brasileiro é considerado um dos mais complexos e a carga tributária uma das mais elevadas em todo o mundo, gerando competitividade entre as empresas que devem buscar alternativas para reduzir os seus custos e diferenciar-se no mercado de atuação. Um menor desembolso no pagamento de tributos pode ser uma alternativa.

O setor de transporte rodoviário de cargas vem enfrentando cada vez mais dificuldades para se manter no mercado, devido a vários motivos como, carga tributária elevada, aumento constante do combustível, tabela de frete defasada e diversos outros que são necessários para manter a atividade e tendem reduzir as margens de lucro.

O Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS é um tributo estadual, e constitui um gasto significativo no custo do transporte de cargas, sendo importante antes de estabelecer uma empresa transportadora de cargas um estudo aprofundado na legislação, verificando quais são os benefícios e incentivos oferecidos para sua implantação.

Diante deste contexto levanta-se a seguinte problemática: Quais aspectos relevantes sobre o planejamento tributário, em uma abordagem específica do ICMS no setor de transporte de cargas entre os estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Verificar quais os aspectos relevantes sobre o planejamento tributário, em uma abordagem específica do ICMS no setor de transporte de cargas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Tendo com objetivos específicos para a pesquisa:

- Desenvolver os principais critérios e aspectos que acerca o planejamento tributário necessário ao contador referente à legislação estadual do ICMS;
- Identificar possíveis vantagens e desvantagens fiscais em virtude da definição estratégica de implantação da Matriz de uma empresa do transporte de cargas
- Elaborar uma ficha técnica do ICMS das legislações de SC e RS aplicados ao setor de transporte de carga que seja utilizada de maneira prática por profissionais contábeis;

## 1.3 JUSTIFICATIVA

As atividades de transportes no Brasil responderam por 7,23% do PIB em 2011, atingindo um faturamento de R\$ 227,23 bilhões, o Ministério dos Transportes estima que 58% do transporte é por meio de rodovias, destaca que essa atividade movimenta grande parte da riqueza do país. (IBGE, 2011; REVISTA CNT, TRANSPORTE ATUAL, 2011).

O Brasil possui uma complexa carga tributária além de ser uma das maiores do mundo, com um percentual de 36,37%. (IBPT, 2015). Em 2013 a carga tributária correspondeu 35,95% do PIB, tornando-a uma parte onerosa dentro da distribuição de lucros da empresa. (G1, 2014).

Tendo em vista o expressivo montante e buscando aumentar à lucratividade, as empresas estão buscando alternativas para um menor desembolso no pagamento de impostos. Uma alternativa é o planejamento tributário.

Deste modo visa-se enfatizar teoricamente os aspectos relevantes do ICMS no estado de SC e RS incidentes no transporte de cargas. Na parte prática



será analisado a legislação pertinente do ICMS dos estados de SC e RS a fim de identificar as vantagens e desvantagens tributárias para abertura da transportadora, e ainda será elaborado uma ficha técnica do ICMS de SC e RS.

O interesse pela empresa em estudo se dá pelo motivo do seu crescimento, sendo oportuno um estudo aprofundado na legislação tributária no transporte de cargas. Considerando o acima exposto, justifica-se a realização deste trabalho que vai agregar valor e melhorias para a empresa.

Para a sociedade acadêmica, o trabalho também é importante, todavia contribui para ampliar o conhecimento específico e serve como fonte de pesquisa para futuros pesquisadores.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo busca na literatura os conceitos teóricos para o aprofundamento do conhecimento da área contemplada, buscando solucionar o problema em questão. Para tanto, aborda-se a contabilidade, planejamento tributário, assim como conceitos básicos do Sistema Tributário Nacional e o tributo ICMS incidente na prestação de serviço de transporte de cargas.

### 2.1 CONTABILIDADE

Contabilidade é uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem como objeto de estudo o patrimônio, que é definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações com terceiros, podendo pertencer a uma pessoa física, ou conjunto de pessoas, ou uma instituição de qualquer natureza, independente de sua finalidade, além disso, estuda e pratica funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica. (CREPALDI 2013; RESOLUÇÃO CFC nº. 774).

O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais como da Economia, da Administração e do Direito – entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos que se refere à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda a Contabilidade assumir uma posição sobre o que seja “valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados e qualitativos aspecto do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber, ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc.. (RESOLUÇÃO CFC nº. 774).

A contabilidade elabora várias demonstrações contábeis, as informações inerentes ao patrimônio estão contidas nestas demonstrações, facilitando seu entendimento e gerenciamento.

Em virtude da abrangência alcançada pela contabilidade, buscando um estudo e especialização mais aprofundado e centralizado, ela foi ramificada em áreas. Uma dessas áreas é a contabilidade tributária.

### **2.1.1 Contabilidade Tributária**

A contabilidade tributária é uma das ramificações da contabilidade, é responsável pelo gerenciamento de tributos dentro da organização, fazendo com que esta se adapte às mudanças e obrigações tributárias, evitando que a empresa seja exposta à sanções fiscais e legais. Uma das mais importantes funções da contabilidade tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais legais que levaria a empresa obter uma redução de ônus tributário, proporcionando uma maior rentabilidade e lucratividade. (OLIVEIRA, 2009, p. 189).

O contador por sua vez é o profissional responsável pelo planejamento tributário dentro da organização e deve constantemente se atualizar às mudanças na legislação, tendo em vista que o seu não cumprimento pode ocasionar sanções fiscais e legais.

### **2.1.2 Planejamento Tributário**

Estudar, planejar e encontrar a melhor forma de tributação para a empresa, muitas vezes, torna-a mais competitiva no mercado. O planejamento tributário é um sistema legal que visa diminuir o pagamento de tributos, desenvolve de forma preventiva, projeta atos e fatos administrativos, objetivando a economia tributária, verificando as opções legais disponíveis, o administrador/contador orienta os seus passos para evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. A redução de custos é uma necessidade de todas as empresas que estão inseridas no mercado, os custos tributários ocupam um vasto espaço devido ao seu fortíssimo incremento nos últimos anos e, assim, carecem de um planejamento. (LATORRACA 1998; OLIVEIRA 2005).

Borges (2002, p. 65) elucida sobre o mesmo tema

Planejamento Tributário como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

O principal objetivo do planejamento tributário é reduzir a carga tributária,

aumentar o resultado das operações, aplicar as chances que a legislação proporciona, buscar profissionais especializados, analisar juridicamente os impactos das ideias evitando problemas futuros, e ainda a gestão tributária no intuito de atender a legislação vigente evitando riscos de desembolsos desnecessários. CARLIN (2008).

Em vista o planejamento busca um procedimento que seja menos oneroso para a empresa buscando a economia de tributos dentro do contexto da elisão legal, com procedimentos lícitos adotados pelas organizações. (CARLIN, 2008).

#### 2.1.2.1 Elisão Fiscal

Para Fabretti (2001, p.126), a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com ordenamento jurídico, adotando a alternativa legal menos onerosa ou utilizando lacunas da lei, realizando análise em que poderá optar por realizar ou não o fato gerador, e que tem por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento de imposto. Todo o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio, visando diminuir os custos, inclusive dos tributos, se a maneira encontrada é jurídica e lícita, deve a fazenda pública respeitá-la. (AMARO, 2002; YOUNG 2009).

Assim a elisão fiscal consiste em encontrar a forma menos onerosa para a empresa, no tocante a pagamento de tributos, dentro da legalidade.

#### 2.1.2.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal está prevista no art. 1º da Lei nº 8.137/90, conhecida como Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou

deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Ao contrário da elisão a evasão fiscal é a forma fraudulenta e ilícita para não pagamento de impostos, não levando em consideração a legislação tributária, na situação são utilizados meio ilegais na busca da descaracterização do fato gerador, o contribuinte usa meios fraudulentos para pagar menos impostos, ou até mesmo, deixar de pagá-los, buscando ocultar suas obrigações para o fisco de forma dolosa. (OLIVEIRA 2013; YOUNG 2005).

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional - STN está instituído na Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162. E possui como finalidades instituir, arrecadar e fiscalizar tributos.

O Código Tributário Nacional dispõe no seu Art. 2º, que o STN é regido pela Ementa Constitucional nº. 18 de 1 de dezembro de 1965 em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. Harada (2006 p. 324) afirma que STN é um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, harmonizados por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais e organiza os elementos característicos do Estado, ou seja, a própria Constituição.

Existem cinco espécies tributárias que compõem o sistema tributário nacional, são eles: Imposto, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório, e estas podem adotar características vinculadas ou não vinculadas.

### 2.2.1 Competência tributária

É a atribuição da Constituição Federal Brasileira aos entes políticos do Estado da prerrogativa de instituir impostos. Apenas as pessoas detentoras de

representação política possuem poder para instituir tributos, desde que tenha lei do respectivo parlamento. (ÁVILA 2007, p. 101)

No art. 153 da CF/88 atribuídos os impostos de responsabilidade da união:

Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:  
 I – importação de produtos estrangeiros;  
 II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
 III – renda e proventos de qualquer natureza;  
 IV – produtos industrializados;  
 V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores mobiliários;  
 VI – propriedade territorial rural;  
 VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.

O art. 155 da CF/88 elucida os impostos a cargo dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
 II – operações relativas a circularização de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.  
 III – propriedades de veículos automotores.

De forma didática o Quadro 1, ilustra a repartição das competências tributárias no Brasil.

Quadro 1 - Repartição das Competências

<b>União</b>	Impostos:	II, IE, IPI, IRPJ, IRPF, IOF ITR IGF
	Taxas:	Serviços ou poder de polícia
	Contribuições:	Melhoria Sociais Intervenção no domínio econômico Categorias profissionais ou econômicos
		Empréstimo Compulsório Competência residual da União - art. 154 da CF
<b>Estados</b>	Impostos:	ICMS, IPVA, ITCMD
	Taxas:	Serviços ou poder de polícia
		Contribuições de Melhoria Contribuição para custeio de iluminação pública
<b>Municípios</b>	Impostos:	ISS, IPTU e ITBI
<b>Distrito Federal</b>		Os mesmos tributos de competência dos Estados e dos municípios

Fonte: Fabretti p. 62, 2004.

Cabe salientar, que o art. 7º do CTN diz que a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, ou seja, o governo Federal não pode cobrar o IPTU, assim como governo municipal cobrar Imposto de Renda.

### **2.2.2 Espécie de tributos**

As espécies tributárias são classificadas em tributos, impostos, taxas e contribuições de melhoria, e ao lado destas espécies tributárias estão os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (ÁVILA 2007; CTN)

Estas espécies podem ter características vinculadas e não vinculadas. Fabretti e Fabretti (2004). Tributos Vinculados são aqueles em que sua arrecadação tem um fim específico, são devidos somente quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte, como contribuições de melhoria. Como exemplo de tributos vinculados existem taxas e contribuições especiais, já os não vinculados são os impostos. (PÊGAS, 2007, p. 42). Os não vinculados não tem fim específico, são tributos destinados ao interesse da coletividade, destinam-se ao custeio de despesas gerais do governo.

Os impostos ainda podem ser classificados como direto e indireto, variando de acordo com a pessoa pagadora do imposto. De acordo com Denari (2002, p. 85) imposto direto é aquele que recai, direta e definitivamente sobre o contribuinte, que suporta a carga tributária sem possibilidade de transferir o encargo financeiro. Um exemplo disso pode ser o Imposto de Renda. Ainda conforme o mesmo autor o imposto indireto é aquele que recai sobre o contribuinte, mais este se liberta do sacrifício, transferindo a terceiros o imposto pago, pelo fenômeno da repercussão ou translação. O Quadro 2 e Quadro 3 evidenciam de forma objetiva a competência dos tributos diretos e indiretos no Brasil:

Quadro 2 - Competência dos Tributos Indiretos no Brasil

Tributos	Federal	Estadual	Municipal
ICMS		100%	
IPI	100%		
ISS			100%
IMPORTAÇÃO	100%		

Fonte: Receita Federal – adaptado pela autora 2015

Quadro 3- Competência dos Tributos Diretos no Brasil

Tributos	Federal	Estadual	Municipal
IRPF	100%		
IPVA		50%	50%
IPTU			100%
ITBI			100%
ITCMD		100%	
ITR	100%		

Fonte: Receita Federal – adaptado pela autora 2015

Os impostos indiretos são os maiores arrecadadores do país. No caso do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços - ICMS, o contribuinte é o contribuinte de direito, pois recolhe na operação de saída da mercadoria. Todavia ao vender a mercadoria o comerciante absorve ao preço o imposto antecipado e quem acaba sofrendo a carga tributária é o consumidor.

### 2.2.2.1 Tributos

Tributos são obrigações impostas pelos municípios, estados ou governo federal a pessoas físicas ou jurídicas coagidos a recolhê-los. O CTN conceitua no Art. 3º 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”.

Para existir a incidência de tributos é indispensável a existência de três elementos básicos: a lei, o objeto e o fato gerador. A lei cria o tributo e determina as condições de cobrança, o objeto representa as obrigações que o sujeito passivo deve cumprir de acordo com a lei, e o fato gerador gera a obrigação de pagar o tributo. (OLIVEIRA, 2003, p. 26-27)

Amaro (2011, p. 40), explica este conceito de tributo em quatro partes sendo: “a) O caráter pecuniário da prestação tributária [...]; b) A compulsoriedade dessa prestação [...]; c) A natureza não sancionatória de ilicitude; d) A origem legal



do tributo (como prestação “instituída em lei”).” De forma mais objetiva, resume-se que o tributo é exigido por lei, o contribuinte é obrigado a pagá-lo, seu pagamento deve ser em moeda corrente e o tributo só pode decorrer de atos lícitos.

#### 2.2.2.2 Impostos

O Imposto está previsto no art. 145 da CF/88, é um tributo considerado não vinculado, pois não tem uma contrapartida cuja obrigação independe de qualquer atividade ou serviço estatal específico para o contribuinte, de modo que o imposto é pago pelo contribuinte, e que este não recebe nenhuma contrapartida imediata do governo, ainda é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (OLIVEIRA, et al. 2013; CTN art. 16)

Ávila (2007, p. 112) explica que “os impostos são conhecidos como tributos não vinculados porque o fato gerador que os caracteriza não está atrelado a nenhuma atividade estatal específica referida ao contribuinte.”

Os impostos podem ser estabelecidos pelos entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

#### 2.2.2.3 Taxas

As taxas são cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal e tem sua natureza vinculada a um serviço público prestado ao contribuinte.

Nota-se que as taxas são pagamentos feitos pelo contribuinte ao estado em troca de uma contraprestação de imediato, geralmente alguma prestação de serviço, exemplo, taxa de alvará para funcionamento, taxa do corpo de bombeiros e taxa de coleta de lixo. A CF/88 traz em seu art.145, II, que os entes da federação podem instituir 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.

A taxa pode ser dividida em duas espécies: taxas de polícia e taxas de serviços públicos. Oliveira (2005, p. 60) afirma que “[...] sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federativos”.

#### 2.2.2.4 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria cobrada pelos entes da federação é instituída em face dos custos de obras públicas, que ocorra valorização imobiliária, sendo que o limite total são as despesas realizadas e o limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado, um exemplo é a pavimentação de ruas. (CTN, art.81).

De acordo Ávila (2007, p. 131), a contribuição de melhoria “é devida sempre que houver valorização do imóvel por causa da obra realizada. A hipótese de incidência é a valorização da propriedade e a base de cálculo é o resultado da diferença entre o valor do imóvel antes e depois da realização da obra.” Deste modo, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado.

#### 2.2.2.5 Contribuições Sociais

Também conhecidas como contribuições previdenciárias, está prevista art. 195 da CF/88, onde “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...]”

Cassone (2002, p. 102) destaca que “o produto de sua arrecadação se destina a financiar a saúde, previdência e assistência social”.

#### 2.2.2.6 Empréstimo Compulsório

Empréstimo compulsório é um tributo atípico que a União faz com o contribuinte para atender finalidades previstas em lei, tendo que devolvê-lo posteriormente. A CF/88, em seu art. 148, determina as situações em que ocorrerá o empréstimo em duas situações, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Logo, sempre que solicitado empréstimo compulsório ao contribuinte, este está obrigado a conceder a União.

## 2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais servem para impor limites ao poder de tributar dos entes públicos, que garante o direito do cidadão, contra eventuais abusos do poder. Está disposto no art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Para Pêgas (2007), os Princípios Constitucionais Tributários estão acima de todas as normas jurídicas, uma vez que as mesmas apenas são válidas se estiverem rigorosamente de acordo com eles.

A seguir são apresentados os conceitos e principais características dos princípios da Legalidade, Isonomia, Irretroatividade, Anterioridade e Anterioridade Nonagesimal.

### 2.3.1 Princípio da Legalidade

Os tributos apenas podem ser instituídos ou majorados por meio de Lei que o constitua. A CF/88, art. 150, salienta que é vedado a União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Entretanto o aumento do tributo não se dá, somente pela elevação da alíquota, mas também pela ampliação de sua base de cálculo. (FABRETTI, 2004 p. 67)

Todavia, no parágrafo 1º do art. 153 da CF/88 expõe que a União pode alterar as alíquotas do II, IE, IOF e IPI. Deste modo, encontra-se uma exceção ao que diz o art. 150 da CF/88, pois a União pode alterar alíquotas de tais impostos, sem que haja uma lei para isto.

### 2.3.2 Princípio da Isonomia

Determina que todos os contribuintes devem ser tratados de forma igual perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo a toda a população brasileira a inviolabilidade do direito à vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade. O art. 150 da CF/88 estabelece o princípio da Isonomia ou Igualdade e ressalta que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tratar desigualmente os contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, independente da ocupação profissional ou função por ele exercida, denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tal princípio determina que deve haver um tratamento tributário igualitário entre contribuintes que estão em situação igual.

### **2.3.3 Princípio da Irretroatividade**

O princípio da irretroatividade está disposto, também, no art. 150 da CF/88, e elucida que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O princípio da Irretroatividade da lei é uma regra constitucional que abarca exceções na matéria penal e tributária. (STRAPASSON, 2003, p. 86). Desta forma a lei penal somente pode retroagir quando beneficiar o réu e a lei tributária, quando beneficiar o contribuinte e quando se tratar de lei interpretativa.

Em suma, a lei deve ser sempre anterior ao fato gerador do tributo, e não o fato gerador precedente à lei.

### **2.3.4 Princípio da Anterioridade**

Está previsto na CF/88 art. 150 e tem como objetivo não permitir que uma lei aumente ou institua um tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada, evitando, desta forma que o contribuinte seja surpreendido com novas cobranças de tributos.

De tal modo, o tributo somente por ser cobrado do contribuinte no exercício financeiro seguinte ao que a lei foi publicada.

### **2.3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal**

O Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Princípio da Noventena foi incluído na CF/88 por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-2003, que inseriu a alínea “c” ao inciso III do art. 150, dizendo ser proibido aos entes da federação cobrar tributos, antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Logo, a cobrança de um tributo somente poderá efetivar-se 90 (noventa) dias após a publicação da lei que o criou ou aumentou, e no ano seguinte ao da referida publicação da lei, uma vez que devem ser respeitados os princípios da

anterioridade nonagesimal e da anterioridade.

Mas existem algumas exceções, como os empréstimos compulsórios, os impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e sobre operações de crédito, cambio, seguro ou referente a títulos ou valores mobiliários, e ainda sobre impostos criados no caso de guerra externa. (MACHADO, 2006, p. 59).

Contudo o princípio da anterioridade nonagesimal protege o contribuinte de ser pego de surpresa com um novo tributo, proporcionando assim, um planejamento financeiro.

## 2.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – ICMS é um imposto estadual que compete aos estados e distrito federal o poder para instituir impostos sobre a circulação de mercadoria e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (CF/88, art. 155).

Para melhor embasamento, no Quadro 4 segue cronologia da legislação do ICMS:

Quadro 4 – Cronologia do ICMS

Ano	Lei	Exigências
1934	<b>CF - IVC</b> – Imposto sobre Vendas e Consignações	O IVC possuía natureza mercantil, cada venda era tida como um fato gerador distinto, incidindo em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Incidência de "cascata".
1965	<b>Ementa Constitucional 18 - ICM</b> – Imposto sobre Circulação de Mercadorias	Substitui o IVC. Não possui características de cumulatividade. O pagamento do ICM era feito sobre o valor agregado.
1988	<b>CF - ICMS</b> Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação	Inseriu em sua base as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

1996	<b>Lei Complementar 87</b> - Lei Kandir	Buscou-se uma normatização das regras de incidência e dedução do ICMS disciplinando-se o regime de compensação e apontando as possíveis vedações ao crédito
------	--	---

Fonte: Elaborado pelo autor 2015

O atual ICMS é a junção dos antigos ICM, que já havia substituído o IVC, ISTR, IUM, e Imposto sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos e Lubrificantes, além do Imposto sobre Energia elétrica. (ASHIKAGA, 2004, p. 15).

Com a reforma tributária, a Emenda Constitucional nº 18/65, reformulou este imposto, tornando-o não cumulativo.

Um pouco mais tarde acrescentou alguns serviços. Conforme Harada (2008, p. 93), o ICM sofreu modificações com a Constituição de 1988 que incorporou o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, passando para o ICMS.

O ICMS é a maior fonte de arrecadação. Salieta Balthazar (2006, p.167) que a CF/88 ampliou o campo de incidência do ICMS, tornando-o a principal fonte de recurso do país, superando o próprio imposto de renda.

O ICMS foi constituído pelo Convênio ICM nº 66 em dezembro de 1988, onde o mesmo fixou normas sobre o ICMS, passando a vigorar em todo o país.

O ICMS tem a característica da não-cumulatividade, como explica a Constituição Federal no artigo 155, § 2º, inciso I, “compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A Lei Complementar 87/96, também conhecida como “Lei Kandir”, surgiu com o intuito de regulamentar o ICMS, através do poder concedido pela Constituição Federal à União. Fundamentados nesta lei cada Estado teve o direito de instituir um decreto que regulamentasse o ICMS.

Em Santa Catarina, a lei que instituiu o ICMS foi a Lei Estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, o regulamento foi aprovado pelo Decreto nº 1.790/97, vigente até agosto de 2001. Sendo que em agosto de 2001 foi editado o Decreto nº 2.870/01, o qual aprovou o atual regulamento do ICMS no Estado.

No estado do Rio Grande do Sul, a Lei Estadual nº 8.820, institui o ICMS em 1889, o regulamento foi aprovado pelo Decreto nº. 37.699, de 26 de agosto de

1997, e está atualizado até o Decreto n.º 52.274 de 26/02/15, publicado no DOE de 27/02/15.

No entanto cada estado possui um regulamento, através do poder cedido pela CF/88. Na sequência deste trabalho será abordado a legislação do ICMS do estado de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, a fim de demonstrar as especificidades do RICMS no ramo de transporte de cargas.

#### **2.4.1 Fato Gerador**

O fato gerador se caracteriza por ser toda a circulação de mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. A concretização da hipótese de incidência tributária, prevista abstratamente na lei, é considerada de forma geral como fato gerador. Para Harada (2008, p.94), no que tange ao fato gerador, o autor cita que é a “saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtos, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade”.

O fato gerador se caracteriza por ser toda a circulação de mercadorias. No art. 1º do RICMS/SC está disposto o momento em que ocorre o fato gerador:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, neste Estado;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - da prestação onerosa de serviço de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Assim também o RICMS/RS no artigo 5º determina o momento da ocorrência do fato gerador:

Art. 5º Nas prestações de serviços consideras e ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;  
II do ato final da prestação de serviços de transporte iniciado no exterior;  
III das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;  
IV do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;  
V da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Configura fato gerador do imposto, dentre outras, a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, mesmo sendo para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art.4º, Livro I do RICMS/RS

Para melhor entendimento do fato gerador temos o seguinte exemplo, a transferência de mercadoria entre a mesma empresa, ou seja, da matriz para filial. No momento que a mercadoria sai da matriz, ela está em circulação, neste momento ocorre o fato gerador.

Pêgas (2007) assegura que o ICMS não depende da natureza jurídica da operação, consistindo a origem do imposto na circulação da mercadoria, podendo ser oriunda de vendas, transferências, doações, permuta, e outros.

Todavia existem algumas operações que se caracterizarão por circulação de mercadorias mais não incidirão ICMS, são elas: operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, as exportações de mercadorias ou prestações inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados realizada por empresa comercial exportadora, incluindo as “tradings” e o armazém alfandegário ou entreposto aduaneiro, operações com bens móveis sinistrados transferidos para seguradoras, operações com ouro desde que seja definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, entre outros. (RICMS/SC).

Para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é indispensável à definição do local da prestação. O art. 7º do RICMS/RS determina o local da prestação para serviços de transporte iniciados neste estado: o estabelecimento do destinatário do serviço, onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, para transporte de passageiros, onde teve início a viagem, independentemente do local da aquisição do bilhete e ainda onde tenha início a prestação.

Sobre o mesmo assunto explana o RICMS/SC:



[...]

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 4º e para os efeitos do § 4º do art. 10; [...]

Art. 6º Para os efeitos desta Lei, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.

§ 1º Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação. [...]

Desta forma, é imprescindível a definição do local da prestação, todavia este determina o responsável pelo pagamento do imposto.

#### **2.4.2 Contribuinte e Responsável**

O art. 121 do CTN dispõe sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, também denominado como contribuinte ou responsável.

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realize frequentemente operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, mesmo que essas iniciem no exterior. (RICMS/SC, art. 8).

O art. 12 do RICMS/RS define como contribuinte a pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Além destes a legislação também define como contribuinte do imposto a pessoa física ou jurídica, que sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias do exterior, seja destinatária do serviço iniciado no exterior, adquira através de licitações bens apreendidos ou abandonados e ainda adquira petróleo e energia elétrica provenientes de outro estado, desde que não seja usada para comercialização ou industrialização.

Além destas operações existe a importação de mercadorias, serviços prestados no exterior, aquisição de bens em leilões e aquisição de combustíveis e lubrificantes. (PÊGAS, 2007). O art. 8º do RICMS/SC ainda sustenta que é notório

que uma pessoa importadora de mercadorias do exterior torna-a contribuinte do imposto, mesmo não promovendo operação subsequente.

A pessoa responsável é aquela que responderá pela ocorrência do fato gerador, ou seja, o sujeito passivo. O RICMS/SC em seu Art. 8º, determina que a obrigação pode ser repassada para outro responsável, como os armazéns ou depositários, os transportadores, solidariamente com o contribuinte, os representantes ou mandatários, o leiloeiro, produtor rural, pescadores, o substituto tributário.

No RICMS/SC art. 9º, há uma definição para possíveis responsáveis pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais:

II - os transportadores:

- a) em relação às mercadorias que estiverem transportando sem documento fiscal ou com via diversa da exigida para acompanhar o transporte, nos termos da legislação aplicável;
- b) em relação às mercadorias que faltarem ou excederem às quantidades descritas no documento fiscal, quando a comprovação for possível sem a violação dos volumes transportados;
- c) em relação às mercadorias que forem entregues a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;
- d) em relação às mercadorias provenientes de outro Estado ou do Distrito Federal para entrega a destinatário incerto em território catarinense;
- e) em relação às mercadorias que forem negociadas em território catarinense durante o transporte;
- f) em relação às mercadorias procedentes de outro Estado ou do Distrito Federal sem o comprovante de pagamento do imposto, quando este for devido por ocasião do ingresso da mercadoria em território catarinense;
- g) em relação ao transporte de mercadoria diversa da descrita no documento fiscal, quando a comprovação for possível sem a violação dos volumes transportados ou quando a identificação da mercadoria independa de classificação;
- h) em relação às mercadorias transportadas antes do início ou após o término do prazo de validade ou de emissão, para fins de transporte, do documento fiscal; [...]

O RICMS/RS traz a figura de dois responsáveis pelo pagamento do imposto. A responsabilidade de terceiros e a responsabilidade solidária. O Art. 13 define a responsabilidade de terceiros, pelo pagamento do imposto e devidos acréscimos legais

[...] III o transportador, em relação à mercadoria que:

- a) entregar a destinatário ou em endereço diversos dos indicados no documento fiscal, salvo se comunicar à Fiscalização de Tributos Estaduais, de imediato, o nome e o endereço do recebedor;
  - b) transportar desacompanhada de documento fiscal idôneo.
- IV o contribuinte que tenha recebido mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo;
- V o contribuinte que tenha utilizado serviço de transporte ou de comunicação, prestado sem a emissão do documento fiscal idôneo;

VI o contribuinte recebedor de mercadoria ou que tenha utilizado serviço de transporte ou de comunicação, com isenção condicionada, quando não se verificar a condição prevista; [...]

Já o Art. 14 do RICMS/RS, traz os responsáveis solidários que respondem juntamente com o sujeito passivo, pelo pagamento do imposto e devidos acréscimos legais. Como os leiloeiros, em relação à mercadoria vendida por seu intermédio, os estabelecimentos gráficos pelos documentos fiscais em desacordo com a legislação tributária, em relação à lesão causada ao erário, as empresas e os empreiteiros e subempreiteiros de construção civil, o Banco do Brasil S/A, nas vendas efetuadas pela Bolsa de Mercadorias ou Cereais, por produtor agropecuário, através de seu intermédio, o representante do sujeito passivo, em relação a infração tributária sofrida na sua administração, os fabricantes ou importadores de equipamentos envolvidos na fabricação de emissores de documentos fiscais, em relação ao dano causado ao Erário, as empresas que armazenam informações fiscais, em relação à lesão que estes causem ao Erário, e por fim os clubes, juntamente com as empresas encarregadas pela execução ou gestão das obras da Copa do Mundo de 2014, caso estas tenham sido executadas em desacordo com as condições estabelecidas para gozo dos respectivos benefícios.

Responsável responde pela obrigação, e de acordo com Fabreti (2004, p. 83) “[...] responsável é a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada maior complexidade para alcançá-lo.” O responsável faz a intermediação de arrecadar e repassar para o Fisco.

Outrossim, o transportador é responsável pelo pagamento dos tributos que transportar, caso estejam desacompanhado da documentação comprobatória de sua procedência.

### **2.4.3 Alíquota**

A alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo, no qual origina o valor devido do imposto, ou seja, no ICMS a alíquota se aplica sobre o valor da operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ou de comunicação. Ainda explana Fabretti (2007, p. 21), a definição de alíquota pode ser entendida como “um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”.

No art. 26 do RICMS/SC, estão definidas as alíquotas a serem utilizadas pelo estado: 17% para operações e prestações internas e interestaduais, importação de mercadoria, 25% para operações com energia elétrica, produtos supérfluos, gasolina automotiva, álcool carburante e serviços de comunicação, 12% energia elétrica de consumo domiciliar, energia elétrica para produtor rural e cooperativas redistribuidoras, prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, produtos primários, em estado natural, veículos automotores, óleo diesel, coque de carvão mineral, entre outros, e 7% nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos de “Telemarketing”.

As alíquotas variam de acordo com cada estado. O art. 27, do RICMS/SC, define as alíquotas a serem utilizadas nas operações e prestações interestaduais, que destinem mercadorias e serviços a contribuintes do imposto, em 12% para os estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, 7% demais Estados e no Distrito Federal, 4% na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal e operações com bens e mercadorias importadas do exterior.

As alíquotas pertinentes ao estado do RS estão dispostas nos art. 26 ao 29 do RICMS/RS. E pode-se destacar as alíquotas para contribuintes fora deste estado, 12% para os estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, 7% para as Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e no Estado do Espírito Santo e 4% nas mercadorias importadas do exterior. (RICMS/RS, 2015).

Além das alíquotas que são utilizadas para fora do estado, existem aquelas utilizadas somente dentro do estado denominadas de alíquotas internas, destacando a inerente ao serviço de transporte relativa à 12%. (RICMS/RS).

Para melhor entendimento das variações e das alíquotas por Estado, o Quadro 5 evidencia a Origem e Destino da mercadoria ou prestação definindo as alíquotas:

Quadro 5 - Alíquotas Intra-Estaduais e Interestaduais no Brasil

Interna do ICMS	D E S T I N O																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Fonte: <http://flexsys.no-ip.info/news/frmEstados.htm>

Uma operação que se origina em Santa Catarina e tem como destino Rio Grande do Sul a alíquota usada é 12%, se entre contribuintes. Já se a operação se origina no Rio Grande do Sul com destino para Santa Catarina a alíquota usada também é 12% se entre contribuintes. Contudo é através de benefícios e incentivos fiscais ou planejamento tributário que se desembolsa menos imposto.

#### 2.4.4 Base de Cálculo

A base de cálculo é o valor que aplicado à alíquota se encontra o valor do imposto a pagar. Para Pêgas (2007) a base de cálculo do ICMS é representada pelo valor da mercadoria comercializada ou serviço prestado, podendo ser incluso frete, seguro, juros e outros valores que agregam o valor do bem ou do serviço.

O art. 12 do RICMS/SC e o art. 17 do RICMS/RS determinam a base de cálculo para a prestação de serviços: “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”.

Devem integrar a base de cálculo do imposto: o valor de seguros, juros, demais importâncias pagas, descontos condicionais concedidos e frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (RICMS/SC art. 22; RICMS/RS art. 18).

Existem também os valores que devem ser excluídos da base de cálculo e podem ser citados, o montante do IPI, quando a operação, realizada acontecer entre contribuinte e o produto seja destinado a industrialização ou à comercialização, os acréscimos financeiros cobrados nas vendas a prazo a consumidor final e as bonificações em mercadorias. (RICMS/SC, art. 23). Tão logo o art. 19 do RICMS/RS também elenca os valores que não integram a base de cálculo, são eles, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos, o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal, desde que constem deste.

Assim, a base de cálculo é o valor da operação a ser tributada, ou seja, é o valor da saída da mercadoria do estabelecimento ou o valor cobrado na prestação de serviço.

#### 2.4.4.1 Benefícios Fiscais do ICMS em Santa Catarina

Os benefícios fiscais são regulamentados pela Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, administrando a forma na qual são determinados os benefícios dos Estados e do Distrito Federal. O ICMS, em Santa Catarina, os benefícios fiscais descritos no RICMS/SC, tem por características algumas situações no seu pagamento que o referido recolhimento pode ser dispensado, reduzido, postergado ou suspenso. (Decreto 2.870/01)

Tais benefícios concedidos pelo estado têm como objetivo atrair mais investidores e fomentar as atividades existentes.

##### 2.4.4.1.1 Pró Cargas

O sistema Pró Cargas é um incentivo fiscal criado pelo Governo do estado para fomentar o desenvolvimento da atividade de Transporte Rodoviário de Cargas de Santa Catarina. Este incentivo fiscal foi instituído pela Lei 13.790, de 06 de julho de 2006, e define em seu art. 1 a instituição do Pró Cargas:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Revigoração do Setor de Transporte Rodoviário de Cargas de Santa Catarina - PRÓ-CARGAS/SC, com o escopo de, mediante concessão de tratamento tributário especial no campo

do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, fomentar o desenvolvimento da atividade no Estado.

A referida lei assegurou ao prestador de serviço de transporte de cargas intermunicipal e interestadual, o creditamento do ICMS destacado no documento fiscal para as seguintes aquisições: lubrificantes, aditivos e outros fluídos, pneus e câmaras de ar, peças de reposição, mediante aquisição efetuada dentro do Estado. (RICMS/SC, ANEXO 6 art. 266)

Em substituição aos créditos efetivos do ICMS destacado nas notas fiscais de compra, a transportadora pode optar por um crédito presumido de 30% do imposto devido na prestação de serviço, sem prejuízo da utilização de outros créditos garantidos pela lei. (RICMS/SC, ANEXO 6, art. 266).

A condição, portanto, para a apropriação de crédito presumido do Pró-Cargas é que este seja utilizado em substituição aos créditos efetivos do imposto, o que impede a apropriação de quaisquer créditos, por expressa vedação legal.

#### 2.4.4.2 Benefícios Fiscais do ICMS no Rio Grande do Sul

O estado do Rio Grande do Sul buscando impulsionar a atividade de transporte inseriu no art. 10 do RICMS/RS, aprovado pelo Decreto nº. 37.699/97, alguns serviços que estão isentos do ICMS, entre eles: transporte rodoviário de pessoas realizado por táxi, transporte interno de calcário, transporte ferroviário de carga, vinculado a operação de exportação e importação e ainda transporte de cargas realizadas a contribuinte inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC/TE.

Mas o Decreto 43.532/04 alteração 1.835, acrescentou à redação ao art. 10 do RICMS/RS, que a isenção prevista no RICMS/RS, somente poderá ser aplicada nas prestações de serviço de transporte de cargas, realizadas por transportador estabelecido neste estado. Entretanto a isenção prevista não se aplica a prestação de serviços de transporte de cargas realizadas por transportador não estabelecidos neste estado, em que o tomador seja inscrito no CGC/TE, na categoria geral e que tenha tratamento especial, ou como contribuinte eventual, órgão da administração pública, federal, municipal ou de outro Estado, produtor, nas prestações interestaduais e não acobertadas por documento fiscal idôneo, salvo nas

hipóteses de dispensa de emissão de documento fiscal.

Desta forma, uma prestação de serviço de transporte de cargas iniciada no estado do Rio Grande do Sul, mesmo que seu destino seja fora deste estado, e a empresa transportadora tomadora e pagadora do serviço tiver inscrição estadual no estado do RS, o ICMS é isento.

## 2.5 MODAIS DE TRANSPORTE

Conforme Gomes (2004, apud Alvarenga e Novaes, 2000, p. 80), no Brasil o transporte interno de cargas, está disposto da seguinte forma: 70% são pelo modo rodoviário, 15% modo ferroviário e 15% modo marítimo e aéreo. Na maioria das empresas o custo do serviço de transporte pode variar entre 4% a 25% do faturamento bruto, representando a maior parte dos custos logísticos. Os modais utilizados são: rodoviário, ferroviário, fluvial, marítimo, aquaviário, aéreo e dutoviário. (RODRIGUES, 2005)

Apesar de existirem diversos modais de transporte, cada qual com suas especificidades, os conceitos em relação à prestação do serviço são os mesmos. O Quadro 6 demonstra de forma exemplificada os termos mais utilizados em relação à prestação.

Quadro 6 – Conceitos em Relação à Prestação de Serviços de Transportes

<b>Termo</b>	<b>Conceito</b>
Remetente	Pessoa que promove a saída inicial da carga;
Destinatário	Pessoa a quem é destinada a carga;
Tomador do Serviço	Pessoa que contratualmente é responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;
Subcontratação de Serviço de Transporte	Aquela firmada no início da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio.

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Geralmente opta-se pelo transporte rodoviário de cargas, devido sua agilidade de escoamento, facilidade de acesso a lugares diversos, rapidez na entrega das mercadorias, entrega porta a porta, ou muitas vezes por não ter outra opção de transportar a mercadoria.



### 2.5.1 O Transporte Rodoviário

O transporte rodoviário de cargas é o modal mais utilizado no Brasil e atinge todos os pontos nacionais é feito em estradas, ruas ou rodovias, pavimentadas ou não. Algumas empresas não tem interesse em ter sua própria frota para transportar suas mercadorias, entretanto utilizam empresas especializadas que atendam suas necessidades terceirizando o serviço, com parcerias de longo prazo. (GOMES, 2004; BERTAGLIA, 2003).

Os caminhões movimentam menor variedade de cargas, consequência dos limites da segurança rodoviária, que restringem o tamanho e peso de carregamentos, todavia proporcionam entregas mais ágeis e necessita preencher somente um veículo antes de despachar, tornando este modal mais competitivo. (GOMES, 2004).

As vantagens desse tipo de transporte estão na disponibilidade de entrega porta a porta, sem necessidade de carga ou descarga, entre destino e origem o que é inevitável em outros modais, a desvantagem se encontra na possibilidade de transportar somente pequenas cargas.

O transporte rodoviário é um modal terrestre que apresenta maior flexibilidade, assim como agilidade para entrega em diversos lugares, mais não possibilita carregar grandes quantidades.

## 2.6 CTE – CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO E DOCUMENTO AUXILIAR DO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO

O Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico foi instituído pelo Ajuste Sinief nº 09 de 25 de outubro de 2007, publicado na DOU em 30 de outubro de 2007. É um documento fiscal de existência somente digital emitido pelas empresas transportadoras, a fim de documentar a prestação de serviços de transporte de cargas realizada por qualquer modal. A cláusula primeira, no § primeiro, do Ajuste Sinief (2007), afirma que o CT-e é o documento emitido e armazenado eletronicamente, que existe apenas digitalmente, tendo como validade jurídica a assinatura digital do emitente, e serve para documentar a prestação de serviço de transporte.

O art. 34 anexo 11 do RICMS dispõe sobre o CT-e:

§ 1º Considera-se CT-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, para documentar prestações de serviço de transporte de cargas, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso fornecida pela Secretaria de Estado da Fazenda antes da ocorrência do fato gerador.

O DACTE é uma representação simplificada do CT-e. É um documento impresso que acompanha a carga durante o transporte, ou seja, é a nota fiscal do serviço de transporte. De forma explicativa, o CT-e se compara com a NF-e, e o DACTE com a DANFE.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia de um trabalho tem como objetivo exibir todas as técnicas, procedimentos e processos utilizados na elaboração da pesquisa. São identificadas estas informações em bibliografias, proporcionando confiabilidade às informações contidas neste estudo.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO MÉTODOLÓGICO

O estudo para alcance de seu objetivo precisa ter uma metodologia de pesquisa adotada. De acordo com Alves (2007), a metodologia é o momento em que há a escolha dos procedimentos que serão adotados para a concretização dos objetivos.

Em relação aos objetivos, adota-se a pesquisa de forma descrita, uma vez que foram estudadas as legislações do ICMS de SC e RS. De acordo com Martins Junior (2008, p. 82):

Uma pesquisa descritiva visa descobrir e observar os fenômenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los e avaliá-los, com o objetivo de aclarar situações para idealizar futuros planos e decisões.

No que toca à análise dos dados utiliza-se abordagem qualitativa, Beuren (2006, p. 92) afirma que

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

E Alves (2007, p. 58), dispõe sobre as características da pesquisa qualitativa:

- O pesquisador procura captar a situação ou fenômeno em toda a sua extensão.
- Trata de levantar passíveis variáveis existentes e na sua interação, o verdadeiro significado da questão, daí a experiência ser do pesquisador ser fundamental.
- O pesquisador colhe informações, examina cada caso separadamente e tenta construir um quadro teórico geral (método indutivo).

No decorrer do trabalho são elaboradas análises e observações buscando o enriquecimento do estudo, visando demonstrar a legislação do ICMS no transporte de cargas de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, aplicando os benefícios e incentivos fiscais concedidos por cada estado a fim de identificar possíveis vantagens e desvantagens para definição estratégica de implantação da matriz transportadora.

Quanto aos procedimentos será empregado o estudo de caso na empresa Rampinelli Alimentos Ltda., que fornecerá informações contábeis e fiscais para realização do estudo proposto. Este procedimento pode ser denominado estudo de caso, que é determinado por Martins Junior (2008, p. 85) como, “[...] pesquisa um determinado grupo, família ou comunidade”. E ainda para Gil (2007, p. 54) um estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhe conhecimento.

Quanto aos procedimentos, serão utilizados os bibliográficos. É o tipo de pesquisa feito com materiais já publicados, principalmente em livros, artigos, revistas e internet. Para Martins (2004, p. 86) a pesquisa bibliográfica, é o ponto de partida de toda pesquisa levantando informações feitas a partir de materiais coletado em livros, revistas, artigos, jornais, sites da internet e em outras fontes escritas devidamente publicadas.

Dadas às características da pesquisa, definem-se as limitações do presente estudo: ICMS pertinente ao transporte de cargas do estado de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Portanto, através destes procedimentos, busca-se fornecer maior entendimento sobre o problema proposto.

## **4 ESTUDO DE CASO DO ICMS NO SETOR DE TRANSPORTE DE CARGAS NOS ESTADOS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL**

Neste capítulo será demonstrado através de cálculos, as diferenças no pagamento do ICMS para uma prestação de serviço de transporte de cargas através de benefícios fiscais oferecidos pelos estados.

Será demonstrado o cálculo para abertura da transportadora em Santa Catarina e no Rio Grande do Sul. Além disso, será elaborado uma ficha técnica para futuros empreendedores, contendo as principais características do transporte de cargas nos presentes estados.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa Rampinelli Alimentos Ltda. tem como atividade o beneficiamento, comércio e transporte de arroz. Atualmente a empresa possui 240 colaboradores e situa-se na cidade de Forquilha - SC. Os produtos comercializados pela empresa são: Arroz Rampinelli parboilizado tipo 1, Arroz Rampinelli polido tipo 1, Arroz Caxangá parboilizado tipo 1, Arroz Rampinelli parboilizado integral tipo 1, Arroz Vô Fortunato parboilizado tipo 2, Arroz Faxinal parboilizado tipo 3, Arroz Baixo padrão tipo 3, Arroz Bonifácio parboilizado tipo 1, Feijão Carioca, Feijão Vermelho e Feijão Preto. (RAMPINELLI ALIMENTOS 2015).

A empresa Rampinelli Alimentos Ltda. atende os seguintes estados do Brasil: Espírito Santo, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Alagoas, Sergipe, Maranhão, Bahia, Piauí, Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Paraíba, Amazonas (Manaus), Minas Gerais, Rio Grande do Sul e eventualmente exportação direta ou indireta.

A Rampinelli Alimentos nasceu de um engenho na comunidade de São Bonifácio no município de Nova Veneza-SC, e iniciou suas atividades em 10 de julho de 1986. Cinco anos depois, em 1991, foram construídos os primeiros silos para a armazenagem de arroz. A ampliação das instalações veio em seguida, em 1994, mesmo ano dos investimentos em recursos tecnológicos, que trouxe maior capacidade de produção. Em 2002 a empresa inaugura a primeira filial para armazenagem e secagem de arroz na cidade de Triunfo/RS. Em 2005 é inaugurada a segunda filial, na cidade de Eldorado do Sul/RS. Em 2010 foi inaugurada a filial de

Caruaru/PE.

Atualmente a Rampinelli Alimentos tem como negócio, o beneficiamento, o comércio e o transporte de arroz. A unidade de Caruaru – PE beneficia e embala o arroz enviado pela matriz e os comercializa. As filiais do RS compram, armazenam e em seguida transferem o arroz para a matriz. No ano de 2015 foi inaugurada a indústria de arroz polido em Eldorado do Sul/RS, com capacidade mensal de produção de aproximadamente 100.000 fardos. A matriz em Forquilha compra, armazena e beneficia.

#### **4.1.1 Objeto de Estudo**

O objeto de estudo será a utilização de informações contábeis e fiscais fornecida pela Rampinelli Alimentos, referente ao transporte de arroz em casca nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul nos anos de 2012, 2013 e 2014. Através dessas informações, será possível elaborar os cálculos comparativos, demonstrando o estado em que terá menor desembolso no pagamento de ICMS.

#### **4.1.2 Transportes na Rampinelli**

É notável que o transporte rodoviário de cargas possui importante parcela na movimentação da riqueza nacional. Na Rampinelli Alimentos não é diferente. O transporte de cargas está presente desde a produção da matéria prima pelo parceiro produtor rural, quando este entrega o arroz da lavoura e armazena nos silos da empresa, nas compras de insumos, e nas vendas de arroz beneficiado.

Devido à expansão das vendas e a falta de caminhões terceiros na prontidão das entregas, a Rampinelli Alimentos decidiu ampliar seu campo de atuação, adquirindo caminhões para agilizar as entregas. No início foram alguns trucks, logo a empresa adquiriu caminhões maiores com maior capacidade de carregamento.

Atualmente a empresa possui frota própria demonstrada pelo Quadro 7:

Quadro 7 – Frota Rampinelli com Capacidade de Carregamento

Frota Rampinelli Alimentos					
Tipo	Truck	Bitruck	Bitren	Rodotren	Carreta LS
Quantidade	15	10	5	3	1
Capacidade de carregamento por caminhão	15 ton	20 ton	39 ton	50 ton	32 ton

Fonte: Rampinelli Alimentos Ltda., adaptado pela autora 2015.

A escolha do caminhão a ser utilizado, depende da região de entrega dos produtos e a quantidade vendida por cliente. Por exemplo, para a região de Caruaru – PE, são carregados somente rodotrens, britrens e carreta LS, devido ao longo trajeto e o tempo de entrega. Já no estado do Paraná, são carregados os trucks e bitruks, devido à agilidade de entrega.

A frota é utilizada para entrega das vendas, destinadas diretamente para o cliente ou na filial de Caruaru – PE seja em fardos de 30kg ou 10kg, em bulk liner de 25.300 kg ou em big bag de 860 kg. Os caminhões também são utilizados para trazer arroz em casca do Rio Grande do Sul para Santa Catarina, e de Santa Catarina para o Rio Grande do Sul.

Os fretes de retorno, geralmente são de milho, farinha de trigo, leite, caulim, gesso, açúcar, macarrão e ração de cachorro. As cargas de retorno são agendadas conforme disponibilidade da contratante. Quando as entregas das cargas de retorno são para estado do Rio Grande do Sul, na volta para matriz em SC os caminhões carregam arroz em casca das filiais de Eldorado do Sul ou Triunfo, e trazem para matriz.

Na maioria das vezes o transporte não gera lucros, todavia a vantagem que oferece, em comparação com a utilização de terceiros está na pronta disponibilidade do veículo a qualquer hora do dia e ao longo de todo o ano, como, por exemplo, no período de safra do arroz.

#### 4.1.3 Apresentação dos dados pesquisados

A Rampinelli Alimentos, empresa objeto do estudo de caso, apenas servirá para fornecer informações sobre os fretes executados nos anos de 2012, 2013 e 2014. Através das informações fornecidas pela empresa, foi possível efetuar

cálculos aplicando a legislação do ICMS pertinente de cada estado estudado, os quais serão apresentados a seguir.

#### 4.2 PRESTAÇÃO INICIADA NO RIO GRANDE DO SUL COM DESTINO A SANTA CATARINA

Como visto na teoria anteriormente, se a empresa transportadora sediada no estado do Rio Grande do Sul contratar caminhões para prestação de serviços e o frete for pago neste estado, o ICMS da operação é isenta.

Os valores da prestação de serviço de transporte de cargas na Rampinelli Alimentos referente ao arroz em casca trazido do RS para SC totalizou nos anos de 2012, 2013 e 2014 a quantidade de 3.811.555 sacas ao preço médio de frete de 1,50 reais por saca. O valor total pago de frete foi de R\$ 5.717.332,68.

A Tabela 1 demonstra o cálculo do frete:

Tabela 1 – Cálculo do ICMS com frete pago no estado do RS

Ano	Sacas	Preço Médio de frete	Valor total de Frete	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS do Frete
2012	1.320.083,00	R\$ 1,50	1.980.124,50	-	-	0,00
2013	1.337.913,20	R\$ 1,50	2.006.869,80	-	-	0,00
2014	1.153.558,92	R\$ 1,50	1.730.338,38	-	-	0,00
<b>Total</b>	<b>3.811.555,12</b>		<b>5.717.332,68</b>	-		<b>0,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Foi usado como base o para cálculo a seguinte sequência. A quantidade de sacas transportadas durante o ano multiplicado pelo preço médio de frete. A empresa pagou de frete nos três anos o valor de R\$ 5.717.332,68, neste caso, como o tomador e pagador do serviço tem inscrição no estado do RS, não existe base de cálculo nem alíquota, visto que o ICMS é isento.

Em seguida será apresentado um caso similar, com as mesmas informações referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, porém com diferentes aspectos quanto ao tomador e local do pagamento do frete, que neste caso será pago pelo destinatário. A Tabela 2 evidencia a prestação de serviço iniciada no estado do RS com destino a SC com frete a pagar:



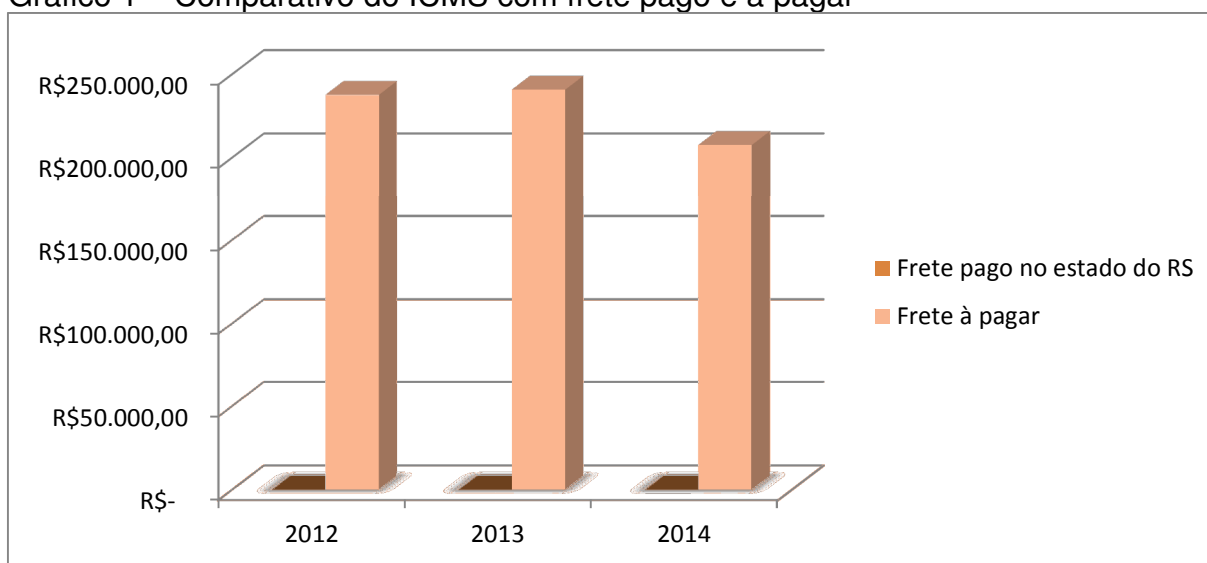
Tabela 2 - Cálculo do ICMS com frete a pagar no estado de SC

Ano	Sacas	Preço Médio de frete	Valor total de Frete	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS do Frete
2012	1.320.083,00	R\$ 1,50	1.980.124,50	1.980.124,50	12%	R\$ 237.614,94
2013	1.337.913,20	R\$ 1,50	2.006.869,80	2.006.869,80	12%	R\$ 240.824,38
2014	1.153.558,92	R\$ 1,50	1.730.338,38	1.730.338,38	12%	R\$ 207.640,61
<b>Total</b>	<b>3.811.555,12</b>		<b>5.717.332,68</b>	<b>5.717.332,68</b>		<b>R\$ 686.079,92</b>

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Desta forma considerando as mesmas informações do cálculo anterior referente à prestação de serviço, mas com tomador e local do pagamento do frete diferente daquele, o ICMS do frete é 12% sobre a base de cálculo totalizando o valor devido do imposto de R\$ 686.079,92.

Gráfico 1 – Comparativo do ICMS com frete pago e à pagar



Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Este gráfico ilustra bem a variação no pagamento do frete. É notável que se a empresa for instalada no estado do Rio Grande do Sul e esta contratar caminhões para a prestação de serviços com frete pago na contratação não incide ICMS sobre o frete e a empresa não sofre nenhum ônus tributário nesta operação. Mas caso a empresa contratante estiver instalada fora deste estado o ICMS do frete é devido na alíquota de 12%.

A empresa Rampinelli Alimentos trabalha com produtos da cesta básica, desta forma possui poucos débitos de ICMS, visto a redução da base de cálculo.

Sendo assim abrir a transportadora é viável financeira e economicamente.

#### 4.3 PRESTAÇÃO INICIADA EM SANTA CATARINA COM DESTINO AO RIO GRANDE DO SUL

Aplicando a teoria vista, o estado de Santa Catarina oferece para transportadoras aqui instaladas o benefício do Pró Cargas. A aplicação do benefício na empresa objeto do estudo de caso se deu pelo transporte de arroz carregado de Santa Catarina para o Rio Grande do Sul. A quantidade transportada de Santa Catarina para o estado do Rio Grande do Sul é visivelmente menor, daquela trazida de lá, uma vez que aquele estado é o maior produtor nacional de arroz.

A Tabela 3 demonstra o cálculo do frete

Tabela 3 – Cálculo do frete para o RS com utilização do Pró Cargas

Ano	Sacas	Preço Médio de frete	Valor total de Frete	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS do Frete
2012	350.858,90	R\$ 1,50	526.288,35	526.288,35	12,0%	R\$ 63.154,60
2013	290.875,32	R\$ 1,50	436.312,98	436.312,98	12,0%	R\$ 52.357,56
2014	269.866,24	R\$ 1,50	404.799,36	404.799,36	12,0%	R\$ 48.575,92
<b>Total</b>	<b>911.600,46</b>		<b>1.367.400,69</b>	<b>1.367.400,69</b>		<b>164.088,08</b>
					<b>Pró Cargas 30%</b>	<b>114.861,66</b>

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Segue explicação da Tabela 3:

- Totalidade carregada nos anos de 2012, 2013 e 2014: 911.600,46 sacas de arroz;
- Preço médio de frete pago por saca: 1,50;
- Valor total de frete pago: R\$ 1.367.400,69
- Alíquota interestadual para o RS: 12%
- ICMS devido do frete antes de aplicar o Pró Cargas: R\$ 164.088,08
- Aplicação do benefício Pró Cargas, redução de 30% do valor devido de ICMS. Memória de Cálculo: 164.088,08 x 70% (100%-30%) = R\$ 114.862,66 de ICMS a pagar.

Na prestação de serviço de transporte independentemente se o frete for pago ou a pagar o cálculo do ICMS com utilização do benefício pró cargas será sempre o mesmo.

#### 4.4 FICHA TÉCNICA DO ICMS DE SANTA CATARINA E RIO GRANDE DO SUL

O estudo do trabalho teve como foco desenvolver um material de pesquisa idealizado para profissionais contábeis e no desenvolvimento do projeto se percebeu a necessidade de elaborar uma ficha técnica que resumisse de maneira criteriosa todo o resultado obtido com o resultado deste trabalho.

Esta ficha contém dados do ICMS no transporte rodoviário de cargas do estado de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, além de conter informações sobre os benefícios fiscais oferecidos por esses estados, todos apresentados de forma resumida facilitando a pesquisa de futuros acadêmicos e profissionais contábeis.

A ficha técnica contém a Lei que regulamentou o ICMS no Brasil em Santa Catarina e no Rio Grande do Sul, além das alíquotas internas e interestaduais, base de cálculo, contribuinte e responsável pelo pagamento do imposto, bem como fato gerador e benefícios fiscais oferecidos. Está incluso a alíquota de cálculo do IPVA para caminhões para os dois estados. Sendo um dos objetivos específicos deste o Quadro 8 expressa uma sugestão desenvolvida pela autora de uma ficha técnica.

Quadro 8 – Ficha Técnica do ICMS

	<b>ICMS Santa Catarina</b>	<b>ICMS Rio Grande do Sul</b>
<b>Regulamento</b>	Brasil: Lei 87/96 ou Kandir, regulamentou o ICMS, trazido pela CF/88.	Brasil: Lei 87/96 ou Kandir, regulamentou o ICMS, trazido pela CF/88.
	Estadual: Lei 10.297/96, aprovado pelo Decreto 1.790/97, vigente até 2001. Decreto Vigente 2.870/01.	Estadual: Lei 8.820/89, aprovado pelo Decreto 37.699/97, atualizado até o Decreto 52.274/15.
<b>Fato Gerador</b>	Art. 1º do RICMS. "prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores"	RICMS art. 5º, inciso I "I do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza"
<b>Contribuinte</b>	Pessoa física ou jurídica que faça acontecer o fato gerador. RICMS art. 12	Pessoa física ou jurídica que faça acontecer o fato gerador. RICMS art. 8
<b>Responsável</b>	Pessoa pagadora do imposto. Transportadores quando estiverem sem documento fiscal exigida para acompanhar o transporte. RICMS art. 9º	Pessoa pagadora do imposto. Transportadores desacompanhado de documento fiscal idôneo e entregar a destinatário ou em endereço diversos dos indicados no documento fiscal. RICMS art. 13
<b>Base de cálculo</b>	RICMS art. 10, inciso III "o preço do serviço."	RICMS art. 17 "o preço do serviço"
<b>Alíquota Interestadual</b>	12%	12%
<b>Alíquota Estadual</b>	17%	17%
<b>Benefícios Fiscais</b>	Pró Cargas - RICMS/SC, ANEXO 6 art. 266	Isenção do ICMS - Decreto 43.532/04 alteração 1.835
<b>IPVA para caminhões</b>	1%	1%
<b>Vantagens do Transporte Rodoviário</b>	Redução de 30% sobre o valor devido do imposto através do Pró Cargas	ICMS isento para transportadoras estabelecidas neste estado

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Com isso é possível de maneira eficaz, com mínimo de conhecimento na

legislação tributária identificar os pontos relevantes no ICMS do transporte rodoviário de cargas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. As informações estão centralizadas num único documento evitando buscas em diversas leis para encontrar a tocante no transporte de cargas

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sistema Tributário Nacional é extenso e complexo e a carga tributária brasileira uma das maiores do mundo, com isso as empresas tendem reduzir suas margens de lucro devido aos dispêndios do ônus tributário.

Diante deste cenário as empresas necessitam buscar alternativas que otimize os resultados e minimize os custos e despesas. Uma alternativa para reduzir o pagamento de tributos de forma lícita é o planejamento tributário que consiste em uma alternativa de prevenção em relação a possíveis gastos desnecessários com tributos.

O ICMS por sua vez é um imposto estadual de maior representatividade para os estados, então quanto mais contribuintes os estados conseguirem atrair mais receita este vai conseguir obter e mais tributos arrecadar.

No transporte rodoviário de cargas o ICMS incide sobre a mercadoria que está sendo transportada e sobre a prestação de serviço. Muitas vezes os estados oferecem alguns benefícios e incentivos fiscais do ICMS para os transportadores, sendo que essa vantagem está presente nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

No estado de Santa Catarina existe o pró cargas, que permite uma redução de 30% do valor devido do imposto, já no Rio Grande do Sul as transportadoras que possuem inscrição neste estado, estão isentas do ICMS.

Ao desenvolver este trabalho verificou-se a importância de estudar a legislação tributária e extrair dela todas as maneiras de economizar tributos.

Para a elaboração deste trabalho os objetivos foram traçados e alcançados ao longo do seu desenvolvimento. Diante de todos os dados levantados e estudados, o estado que mostrou maior vantagem para a abertura de uma transportadora foi o Rio Grande do Sul, visto que não há nenhum desembolso no pagamento de ICMS quanto à prestação de serviço de transporte de cargas, desde que o frete seja pago neste estado.

Ainda no decorrer deste estudo sentiu-se a necessidade de elaborar uma ficha técnica onde englobasse todas as informações do ICMS no transporte de cargas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, que contribuísse de alguma forma para futuros pesquisadores e contadores tendo em vista a dificuldade

de encontrar essas informações contidas em um único documento e também resumisse todo o estudo deste trabalho.

Por fim, o presente trabalho contribuiu admiravelmente para formação acadêmica, possibilitando expandir os conhecimentos adquiridos durante a graduação, trazendo vantagens a empresas estudo de caso e servindo de exemplo para outras empresas se utilizem do mesmo para buscar diminuir seus encargos tributários.

## REFERÊNCIAS

AJUSTE, Sinief. **Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico**. Disponível em [http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ\\_009\\_07.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ_009_07.htm). Acesso em 15 de abril de 2015.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias: um roteiro passo a passo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 114 p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2002.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na importação na exportação**. 2 ed. São Paulo. Aduaneiras, 2004. 248p.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O tributo na História: Da antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BERTAGLIA, Paulo Roberto. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. São Paulo: Editora Saraiva; 2003.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. ampl. e atual São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerencia de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 4º ed. São Paulo: Atlas 2002, 366 pg.

BRASIL. **Código tributário nacional; Legislação tributária** ; Constituição federal. 13. ed. rev., ampl. e atual São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 815 p.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 1 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 1 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.297**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota



outras providências. Disponível em: <<http://legislacao.sef.sc.gov.br/>> Acesso em: 15 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.790**, de 6 de julho de 2006. Institui o Programa de Revigoração do Setor de Transporte Rodoviário de Cargas de Santa Catarina - PRÓ-CARGAS/SC. Disponível em [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2006/lei\\_06\\_13790.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2006/lei_06_13790.htm). Acesso em 25 de abril de 2015.

\_\_\_\_\_. **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). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 15 de março de 2015.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 14.ed São Paulo: Atlas, 2002. 375 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **Resolução nº 774** de 16 de dezembro de 1994.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2013. 360 pg.

DECRETO Nº 43.532, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2004. **Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS)**. Disponível em [http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid\\_Tipo=TEXTO&Hid\\_TodasNomas=48269&hTexto=&Hid\\_IDNorma=48269](http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNomas=48269&hTexto=&Hid_IDNorma=48269). Acesso em 15 de abril de 2015.

DENARI, Delmo. **Curso de Direito Tributário**. 8º. Ed. São Paulo. Atlas, 2002.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, 314 p.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 174

GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Carlos Francisco Simões e RIBEIRO, Priscila Cristina Cabral. **Gestão da Cadeia de Suprimentos integrada a Tecnologia de Informação**. São Paulo: Editora Thomson Learning Ltda; 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 3. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2008

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2006. 770 p.

IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços 2009**. Brasília, 2011. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>. Acesso em: 05/05/2015.

IBPT. **Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS**. 2013 Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em 28/04/2015.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário Imposto de Renda das Empresas**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MARTINS, Rosilda Baron . **Metodologia Científica: Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba, PR: Juruá, 2004.

MARTINS JUNIOR, Joaquim. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008. 222p.

MARTELLO, Alenxadro. **Carga Tributária avança para 35,95% do PIB em 2013 e bate novo recorde**. <http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html>. Acesso em 5/5/15

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 274 pg.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 296 p.

OLIVEIRA, Luis Martins et al. **Manual da Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 12. Ed. São Paulo: Atlas 2013

OLIVEIRA, Luiz Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. 666 p.

Regulamento do ICMS: **RICMS/SC**. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/>> Acesso em: 19 de maio de 2015.

Regulamento do ICMS: **RICMS/RS**. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/>> Acesso em 10 de março de 2015.

REVISTA CNT TRANSPORTE ATUAL. **Mercado aquecido**. Brasília: Fevereiro de 2011.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio Constitucional da Legalidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2003. 152 p.

YOUNG, Lucia Helena, Briski. **Regimes de tributação federal**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão, e Incorporação**: Curitiba, PR: Juruá, 2005.