

**PUC - PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**JOSÉ CARLOS SANCHES CAMPOI**

**Contabilidade Tributária e Planejamento Fiscal Aplicado à Logística — O ICMS no Transporte Rodoviário de Cargas: Estudo das Alternativas Fiscais e Contabilização — Crédito Outorgado Versus Crédito nas Entradas de Insumos — Um Estudo de Caso no Segmento de Transporte Rodoviário de Valores.**

**SÃO PAULO**

**2009**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**JOSÉ CARLOS SANCHES CAMPOI**

**Contabilidade Tributária e Planejamento Fiscal Aplicado à Logística —  
O ICMS no Transporte Rodoviário de Cargas: Estudo das Alternativas Fiscais e  
Contabilização — Crédito Outorgado *Versus* Crédito nas Entradas de Insumos  
— Um Estudo de Caso no Segmento de Transporte Rodoviário de Valores**

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca  
Examinadora como exigência parcial para  
obtenção do título de MESTRE em Ciências  
Contábeis e Financeiras pela Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo,  
Área de Concentração: Ciências Contábeis.  
Sob orientação do  
**Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera**

**SÃO PAULO**

**2009**

## ERRATA

<b>Página</b>	<b>Linha</b>	<b>Onde se lê</b>	<b>Leia-se</b>
Capa	Subtítulo		MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS
2	12	quesito	Requisito
14	20	no seguinte:	no seguinte (BRASIL,1988):
15	23	tais direitos	tais direitos (BRASIL, 1999).
20	Tabela 2	Fonte: IBPT – Inst. Bras. Plan. Tributário	Fonte: IBPT – Inst. Bras. Plan. Tributário (2009)
20	Gráfico 1	Fonte: IBPT – Inst. Bras. Plan. Tributário	Fonte: IBPT – Inst. Bras. Plan. Tributário (2002)
22	3	várais	várias
31	13	afirmam	Citam
35	3	de valores:	de valores (BRASIL, 1983; BRASIL, 1985):
45	11	plenamente vinculada.	plenamente vinculada. (BRASIL, 1988)
45	16	A obrigação é compulsória,	Assim, a obrigação é compulsória,
46	15	Tributos.	tributos. (BRASIL, 1988)
48	3	no exterior”.	no exterior”. (BRASIL, 1988)
51	14	em separado.	em separado. (BRASIL, 1996)
53	13	Constituição.	Constituição. (BRASIL, 1967)
53	24	interestadual.	interestadual. (BRASIL, 1988)
55	27	intermunicipal.	intermunicipal. (BRASIL, 1976)

57	5	estabelecimento.	estabelecimento. (BRASIL, 1976)
57	11	Lei Complementar nº 87/96	Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996)
59	6	(RICMS – Art. 66 Inciso V)	(SÃO PAULO, 2000 – Art. 66 Inciso V)
60	10	Lei nº 6404/76	Lei nº 6404/76 (BRASIL, 1976).
62	6	seguintes termos:	seguintes termos: (SAO PAULO, 2001)
63	15	imobilizado.	imobilizado. (IOB, 2006)
65	15	Lei nº 7.102/83.	Lei nº 7.102/83. (BRASIL, 1983)
71	12	§ 2o. .... .....; “.	§ 2o. .... .....; “. (SÃO PAULO, 2000)
72	19	deduções das vendas.	deduções das vendas. (BRASIL, 1976).
77	8	Machado (2004)	Machado in Peixoto (2004)
77	12	Lei nº 10.637/02.	Lei 10.637/02. (BRASIL, 2002)
91	4	dos quadros	da tabela
114	14		SÃO PAULO, Decisão CAT nº 1. 25 maio 2001. Dispõe sobre os direitos de crédito de diversos itens de consumo. São Paulo 2001.

**JOSÉ CARLOS SANCHES CAMPOI**

**Contabilidade Tributária e Planejamento Fiscal Aplicado à Logística —  
O ICMS no Transporte Rodoviário de Cargas: Estudo das Alternativas Fiscais e  
Contabilização — Crédito Outorgado *Versus* Crédito nas Entradas de Insumos  
— Um Estudo de Caso no Segmento de Transporte Rodoviário de Valores**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa  
de Estudos Pós-Graduados-Mestrado da Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo, como quesito  
para a obtenção do título de Mestre.

São Paulo, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2009

Banca Examinadora

---

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pelo dom da vida e por me dotar de força interior para suplantar todas as dificuldades que se apresentaram em minha trajetória.

Ao Professor, Doutor Roberto Quiroga Mosquera, meu orientador, por todo o apoio e orientações no desenvolvimento desta dissertação.

À PUC – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em especial, ao Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Financeiras e Contábeis, pelo apoio na realização desta pesquisa;

A minha adorável esposa e a meus maravilhosos filhos, que me incentivam incessantemente.

## RESUMO

Os serviços de transportes apresentam-se como elo fundamental da cadeia logística e demandam níveis consideráveis de recursos no processo de colocação de bens e serviços à disposição do consumidor final. Este trabalho aplicou planejamento tributário à logística, especificamente, planejamento tributário aplicado ao ICMS incidente nos serviços de transporte. Objetivo: Determinar a forma menos onerosa entre as sistemáticas de crédito de ICMS: Crédito de ICMS gerado pelas compras e a de 20% sobre o débito de ICMS apurado nas vendas.

Para tanto, aplicou planejamento tributário no estudo de caso de uma empresa do ramo de transporte de valores e apurou a opção de menor ICMS a recolher, analisando por Estado da Federação e discutindo as variáveis relevantes do planejamento. Também contextualiza o estudo de caso, abordando os conceitos de planejamento tributário, contornos legais do ICMS, logística, transporte, transporte de valores, o direito a crédito de ICMS nas duas sistemáticas e apresentou pesquisa que afere qual a sistemática mais utilizada pelo setor de transporte de valores, e como se contabilizam os créditos de ICMS.

Concluiu ser a sistemática do crédito outorgado de 20%, a de menor ônus tributário, em todos os Estados e meses do período em análise, resultando recolhimento 10,3% menor em relação a outra sistemática, pela relevância da variável diferença entre as alíquotas das compras e vendas no planejamento. Também concluiu-se que a aplicação do planejamento tributário permite aos operadores de transporte adotar, conscientemente, as melhores práticas tributárias. Atitude que corrobora com o objetivo logístico de disponibilizar bens e serviços a custos razoáveis e a aplicação adequada de recursos nos fluxos de mercadorias e serviços.

**Palavras-chave:** Logística, Transporte, Planejamento Tributário, ICMS, Contabilidade Tributária.



## ABSTRACT

The transportation services are presented as an essential link of the logistic chain and require considerable levels of resources in the process of making goods and services available to the end consumer. This work has applied tax planning to logistics, more specifically, tax planning applied to the ICMS (Value Added Tax on Sales and Services) applicable to transportation services. Goal: To determine the less costly system between the ICMS credit systems generated by the purchases and that of 20% over the ICMS debt seen in the sales.

In order to do so, tax planning was applied to the case study of a company within the goods transportation segment and the lower ICMS to be withheld was studied, having analyzed by State of the Country and having discussed the planning relevant variables. It also puts the case study into a context, approaching the tax planning concepts, ICMS legal aspects, logistics, transportation, goods transportation, the right to ICMS credit in both systems and it has presented a research that verifies which system is the most used by the goods transportation segment, and how ICMS credits are accounted for.

It has concluded that the 20% granted credit system is the one that is less costly, in all States and months of the period analyzed, resulting in a withholding 10.3% lower in comparison to the other system, given the relevance of the difference variable between the purchases and sales rates in the planning. It has also concluded that the tax planning application enables the transportation operators to adopt, consciously, the best tax practices. It is an attitude that supports the logistic goal of making goods and services available at reasonable costs and the appropriate application of resources in the goods and services' flows.

**Key words:** Logistics, Transportation, Tax Planning, ICMS, Tax Accounting.

## LISTA DE SIGLAS

ABTV	- Associação Brasileira de Empresas de Transporte de Valores
ATM	- Automated Teller Machine
CNS	- Confederação Nacional de Serviços
COFINS	- Contribuição Social sobre o Faturamento
CTN	- Código Tributário Nacional
EESP	- Escola de Economia de São Paulo
ESSEG	- Estudo do Setor de Segurança
FENAVIST	- Federação Nacional das Empresas de Segurança e Transporte de Valores
FESESP	- Federação de Serviços do Estado de São Paulo
FGV	- Fundação Getúlio Vargas
GESP	- Gestão Eletrônica de Segurança Privada
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	- Imposto de Renda
ISSQN	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISTR	- Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário
PIB	- Produto Interno Bruto
PIS	- Programa de Integração Social
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
TIT	- Tribunal de Impostos e Taxas
UFIR	- Unidade Fiscal de Referência
USP	- Universidade de São Paulo

## **LISTA DE GRÁFICOS**

GRÁFICO 1 - Competitividade em relação à carga tributária .....	20
GRÁFICO 2 - Esquema operacional básico.....	36
GRÁFICO 3 – Bases iniciais do planejamento tributário .....	78

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 - Forma de recolhimento do ICMS.....	14
QUADRO 2 - Esquema demonstrativo de valor a recolher .....	16
QUADRO 3 - Explicativo do esquema operacional — Por ordem de execução .....	37

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Composição percentual da carga transportada em toneladas - quilômetro.....	13
TABELA 2 - Percentagem da carga tributária em relação ao PIB .....	20
TABELA 3 - Carga tributária sobre os serviços.....	21
TABELA 4 - Características operacionais relativas por modal de transporte .....	32
TABELA 5 - Preços relativos dos diferentes modais (em US\$ por 1000 ton-quilômetro) .....	33
TABELA 6 - Número de empresas por área .....	41
TABELA 7 - Tamanho das empresas por quantidade de vigilantes.....	42
TABELA 8 - Distribuição do faturamento comparado entre grande/pequena/média empresas ..	43
TABELA 9 - Participação dos segmentos de clientes por classificação das empresas .....	44
TABELA 10 – Tributação dos serviços de transporte rodoviário .....	47
TABELA 11 – Alíquotas dos serviços de transporte rodoviário por Estado .....	55
TABELA 12 – Materiais com direito ao crédito por Estados .....	64
TABELA 13 - ICMS a recolher — sistemática crédito pelas entradas .....	89
TABELA 14 - ICMS a recolher — sistemática crédito outorgado de 20% .....	90
TABELA 15 - Variações entre as sistemáticas — crédito pelas entradas (-) crédito outorgado .	90
TABELA 16 - Comparação da variação percentual no recolhimento entre as sistemáticas.....	91
TABELA 17 - Classificação dos Estados em relação ao crédito outorgado.....	91
TABELA 18 – Equilíbrio entre as sistemática de crédito.....	93
TABELA 19 – Valor itens gerados de crédito em relação à receita de transporte de valores .....	94
TABELA 20 – Comparação dos percentuais de equilíbrio entre os Estados.....	95
TABELA 21 – Percentuais dos itens adicionais em relação à receita .....	96
TABELA 22 – Percentual itens Segurança em relação às receitas .....	96
TABELA 23 – Participação da mão de obra no período .....	96
TABELA 24 – Carga líquida entre os Estados.....	97

TABELA 25 – Percentual de preferência pelo crédito outorgado.....	104
---	-----

## SUMÁRIO

1	– INTRODUÇÃO .....	13
1.1	- Resumo da proposta.....	13
1.2	- Definição do problema.....	17
1.3	- Objetivos .....	18
1.3.1	– Objetivo geral .....	18
1.3.2	– Objetivos específicos .....	18
1.4	- Justificativa do tema e demonstração de sua importância .....	19
1.5	- Delimitação .....	22
1.6	– Metodologia.....	23
1.7	- Revisão bibliográfica .....	23
2	– LOGÍSTICA E TRANSPORTE .....	29
2.1	– Conceituações.....	29
2.1.1	– Logística .....	29
2.1.2	– Transporte.....	30
2.2	- Os serviços de transporte .....	31
2.3	– O Transporte de valores .....	34
2.3.1	– Caracterização do transporte de valores.....	34
2.3.2	- Panorama do setor .....	38
3	– TRIBUTOS, CRÉDITO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	45
3.1	– Tributos .....	45
3.1.1	– Conceito e espécies de tributos.....	45
3.1.2	– Tributos incidentes sobre o transporte rodoviário de cargas .....	47
3.1.3	– O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.....	48
3.1.3.1	– Aspectos gerais.....	48

3.1.3.2	– O ICMS nos serviços de transporte.....	53
3.2	– Do direito ao crédito .....	56
3.2.1	- Discutindo os conceitos: material de uso e consumo próprio e ativo permanente..	58
3.2.2	– Os Créditos admitidos pelos Estados .....	61
3.2.3	– Dos créditos próprios da atividade transporte de valores.....	65
3.2.4	– Do crédito outorgado .....	70
3.2.5	– Contabilização dos créditos de ICMS .....	72
3.3	– Planejamento tributário .....	75
4	– ESTUDO DE UM CASO PRÁTICO .....	81
4.1	– Panorama da pesquisa .....	81
4.2	– Dados gerais da empresa – caso .....	82
4.3	– Dados e critérios adotados para levantar os valores de crédito e débito de ICMS .	84
4.4	– Contabilização dos créditos de ICMS .....	88
4.5	– Resultados .....	89
4.6	– Considerações sobre os resultados.....	92
5	– CONCLUSÕES .....	99
6	– REFERÊNCIAS .....	109
	ANEXOS.....	117



# 1 – INTRODUÇÃO <sup>1</sup>

## 1.1- Resumo da proposta

Os serviços de transporte apresentam-se como um dos mais importantes componentes da cadeia logística, e demandam níveis consideráveis de recursos no processo de colocação de bens e serviços á disposição do consumidor final.

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, os serviços de transporte constituem-se em um elo fundamental da cadeia logística, que busca atingir os consumidores espalhados por todos os recantos do território nacional.

Os transportes podem ser efetuados por meio dos modais aéreo, rodoviário, ferroviário, aquaviário e dutoviário. Diante das características de tais modais em nosso País, o rodoviário passou a representar o grande meio de escoamento de mercadorias e produtos, representando, em 2000, 60% de toda a carga transportada, medida em tonelada-quilômetro, conforme os dados da tabela apresentada pelo Anuário Estatístico Geipot 2000, reproduzida abaixo:

**TABELA 1 - Composição percentual da carga transportada em toneladas - quilômetro**

**COMPOSIÇÃO PERCENTUAL DA CARGA TRANSPORTADA EM TONELADAS-QUILÔMETRO**

MODO DE TRANSPORTE	1996	1997	1998	1999	2000
Aéreo	0,33	0,26	0,31	0,31	0,33
Aquaviário	11,47	11,56	12,69	13,19	13,86
Dutoviário	3,78	4,55	4,44	4,61	4,46
Ferrovário	20,74	20,72	19,99	19,6	20,86
Rodoviário	63,68	62,91	62,57	62,29	60,49
TOTAL	100	100	100	100	100

Fonte: Anuário Estatístico - Geipot 2000

<sup>1</sup> Esta dissertação está conforme as regras do acordo ortográfico.

Apesar da importância adquirida pelos transportes no processo de disponibilizar bens aos consumidores finais, as condições de voracidade que o Estado brasileiro impõe, ao exigir tributos, não são diferentes para a atividade que sofre elevada tributação. Incidem nos preços de venda dos transportes os seguintes tributos:

- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN);
- Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS);
- Programa de Integração Social (PIS)

O ICMS incide sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipais ou interestaduais, os de natureza municipal ficam sujeitos ao ISSQN. Já o PIS/COFINS incidirá indistintamente tanto sobre o transporte intermunicipal/interestadual como sobre o municipal. Estes tributos, tomando-se para o transporte intermunicipal a alíquota de 18% para o ICMS e de 9,25% para o PIS/COFINS, alcançam um montante da ordem de 27,25% do preço de venda, onerando sobremaneira os custos e encarecendo a operação logística de disponibilizar bens e serviços aos consumidores finais.

A incidência do ICMS sobre os serviços de transportes foi criada pela Constituição Federal de 1988, já que antes a atividade estava sujeita ao Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário (ISTR). A sistemática de apuração obedece ao princípio da não cumulatividade, que enseja a forma de recolhimento que já existia no extinto Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), que consiste no seguinte:

**QUADRO 1 - Forma de recolhimento do ICMS**

<b>ICMS das vendas ou saídas tributadas</b>
(-)
<b>ICMS das entradas de mercadorias ou serviços</b>

A sistemática prevê que o ICMS devido pelas vendas efetuadas ou saídas tributadas sofra dedução do ICMS contido nas entradas de mercadorias ou nos insumos. O fisco disciplina os tipos de entradas que ensejam o direito ao abatimento como crédito, sendo as mais importantes, em termos de direito ao crédito, as entradas de matérias primas, embalagens, materiais consumidas diretamente na produção e, até mesmo, máquinas e equipamentos, conforme disciplina legal que rege cada direito a crédito, em cada Estado da Federação.

O ICMS sobre os serviços de transporte segue também a mesma sistemática de apuração, efetuando-se o abatimento do imposto relativo às entradas que ensejam o direito ao crédito, do imposto devido sobre as prestações de serviços tributadas pelo ICMS.

Mas, nos serviços de transportes, pelo entendimento do fisco de diversos Estados, entre os quais, São Paulo, Rio de Janeiro e Mato Grosso, o direito ao crédito restringe-se basicamente aos combustíveis e imobilizados aplicados no transporte tributado, enquanto outros Estados ampliam um pouco mais o rol dos itens geradores de crédito, admitindo crédito sobre as compras de lubrificantes, pneus, materiais rodantes e outros. Há, portanto, disparidades de entendimento entre os estados quanto aos itens que possibilitam o direito ao crédito. Todavia, mesmo considerando os casos de Estados com maior quantidade de itens com possibilidade ao direito de crédito nas entradas, o rol de itens que possibilita o direito ao abatimento, como crédito é pouco e o debate quanto à permissão para outros itens é caloroso.

Adicionalmente, existe a previsão legal, pelo Convênio ICMS 106/96, alterado pelo convênio ICMS 95/99, de utilização de crédito outorgado de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto contido nas vendas, como alternativa em relação aos créditos admitidos do imposto pago nas entradas que ensejam tais direitos.

A sistemática consiste em tomar-se o imposto devido nas prestações de serviços de transporte intermunicipal/interestadual, aplicar-se o percentual de 20% sobre os mesmos e

abatê-los do devido, encontrando-se, então, o ICMS a recolher. O valor a recolher pode ser demonstrado da seguinte forma:

**QUADRO 2 - Esquema demonstrativo de valor a recolher**

<p><b>ICMS DEVIDO NAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS</b></p> <p>(-)</p> <p><b>0,20 X (ICMS DEVIDO NAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS)</b></p> <p>(=)</p> <p><b>VALOR DO ICMS A RECOLHER</b></p>
---

A questão que se apresenta aos operadores de serviços de transporte no território nacional é: qual a melhor alternativa? O crédito presumido de 20% ou a dedução do imposto pago pelas entradas que ensejam o direito ao crédito de ICMS?

O planejamento tributário é o instrumento pelo qual se busca, de forma lícita, o menor custo tributário às operações, englobando em seus contornos o estudo das formas alternativas propiciadas pelo fisco para procedimentos tributários, como se verifica na presente questão; Trata-se de optar entre duas alternativas legais, igualmente aceitas perante o fisco. Portanto, a questão que se levanta deve ser respondida aplicando-se planejamento tributário, por meio do estudo de ambas as formas de recolhimento e concluindo-se pela forma menos onerosa aos operadores de transporte.

Dessa forma, esta pesquisa aplica o planejamento tributário com a finalidade de levantar a opção que represente o menor custo tributário às operações de transporte, particularmente, o transporte de valores. A logística é um sistema lógico para guiar o processo de planejamento das atividades e recursos, desde o ponto de origem até o de concepção da proposta de conformidade à necessidade do cliente, objetivando o menor custo possível,

assim o presente estudo procura aplicar o planejamento tributário à logística, que é a análise para definir qual seja a sistemática menos onerosa, sob o ponto de vista fiscal, para assim corroborar com o objetivo logístico de disponibilizar bens e serviços ao consumidor final, ao menor custo possível.

## **1.2- Definição do problema**

O problema central é:

Definir, na apuração dos valores a recolher de ICMS sobre os serviços de transportes, a alternativa de apuração de créditos mais vantajosa para os operadores de transporte rodoviário, entre as seguintes alternativas fiscais legais existentes:

- A utilização do abatimento do ICMS pago nas entradas que possibilitam direitos a crédito ou
- O uso do crédito outorgado de 20% (vinte por cento) sobre o ICMS calculado, incidente nas prestações de serviços de transportes tributadas.

Portanto, o problema cerne da pesquisa efetuada trata da busca da melhor alternativa para uso dos créditos de ICMS. O emprego da sistemática do crédito outorgado de 20% sobre o ICMS devido pelos serviços de transporte prestados no período ou dos créditos admitidos nas entradas de bens e serviços

A procura da resposta para esta questão constituiu-se no fio condutor deste estudo.

## **1.3- Objetivos**

### **1.3.1 – Objetivo geral**

O presente estudo tem por objetivo determinar a melhor sistemática para o recolhimento do ICMS nos serviços de transporte de valores, com base na aplicação dos conceitos de planejamento tributário. O estudo aplica os conceitos de planejamento tributário à logística, no ramo de transporte rodoviário de valores, para, também, demonstrar que o conceito de planejamento tributário corrobora com os objetivos logísticos de custo razoável e aplicação adequada de recursos financeiros nos fluxos de mercadorias e serviços. Para a realização deste estudo, considerou-se custo razoável e aplicação adequada de recursos o custo amparado na entrega de valor, o custo necessário à operação logística, aquele advindo da operação necessária, planejada, e no caso de tributos, o que é amparado nos conceitos de legalidade.

### **1.3.2 – Objetivos específicos**

Investigar no ramo transporte de valores qual é, atualmente, a prática mais comum usada pelo setor para reconhecer os créditos de ICMS, se a dedução dos impostos pagos nos insumos ou o abatimento pelo crédito outorgado;

Levantar e discutir, quais entradas, nos serviços transporte de valores propiciam o direito ao crédito do ICMS;

Levantar nos diversos Estados da Federação quais itens das entradas para os serviços de transportes são admitidos como geradores de crédito de ICMS e outros que manifestamente não se admite o crédito;

Verificar a influência dos itens adicionais admitidos pelos Estados mais flexíveis na admissão de itens geradores de crédito, na decisão relativa à sistemática mais conveniente;

Os serviços de transporte de valores posicionam-se como especial, pois contemplam forte aparato de segurança, utilizando-se de veículo com características especiais, guarnição de vigilantes composta de quatro homens treinados, uniformes especiais, armas e outros requisitos, tanto aos veículos como às instalações e procedimentos operacionais. Assim, o estudo, em um primeiro momento, pretende discutir quais itens específicos do transporte de valores são passíveis de gerar crédito de ICMS pelas entradas e, posteriormente, analisar a influência desses itens na decisão quanto à melhor sistemática de reconhecimento dos créditos de ICMS;

Classificar e discutir a posição relativa de cada Estado, quanto à decisão da melhor forma de admissão dos créditos de ICMS;

No bojo do trabalho, pretende-se discutir, também, a forma de contabilização dos créditos de ICMS e verificar no ramo de transporte de valores, a forma utilizada entre estas empresas para contabilizar os créditos de ICMS e propor, se for o caso, a forma mais adequada de contabilização;

Levantar as variáveis que mais influenciam a tomada de decisão quanto à melhor alternativa na admissão de créditos de ICMS;

Propor alternativa(s) que minimizem o ônus tributário relativo ao ICMS existente nos serviços de transportes de valores às empresas transportadoras de valores.

#### **1.4 - Justificativa do tema e demonstração de sua importância**

A carga tributária brasileira vem tomando grandes proporções em relação ao PIB nacional, ao atingir patamares que superam os 36% do PIB, conforme pode ser visto nos dados da tabela abaixo, extraída do estudo Carga Tributária Brasileira, realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2008.

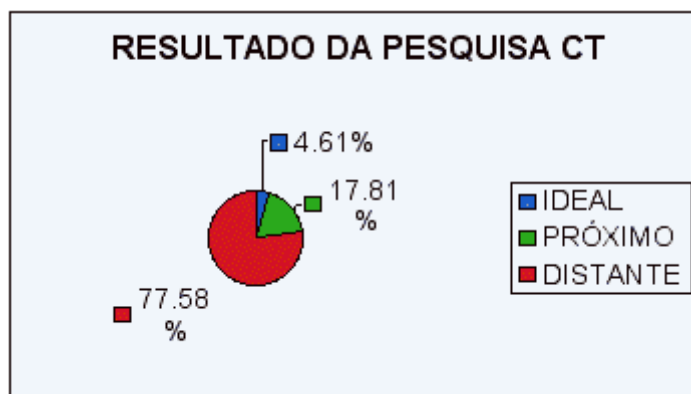
**TABELA 2 - Percentagem da carga tributária em relação ao PIB**

Ano	PERCENTUAL
2000	34,12%
2001	34,05%
2002	34,35%
2003	34,55%
2004	35,06%
2005	35,34%
2006	35,44%
2007	35,68%
2008	36,08%

Fonte: IBPT – Instituto Bras. Planej. Tributário

A alta carga tributária compromete a competitividade das empresas, o próprio IBPT apresenta estudo em que, por meio de metodologia própria, mede a competitividade das empresas em relação à carga tributária que suportam. Para 2001, tomando empresas nacionais, apresenta o seguinte gráfico de competitividade relativo à carga tributária para elas:

**GRÁFICO 1 - Competitividade em relação à carga tributária**



Fonte: IBPT – Instituto Bras. Planej. Tributário

Desse modo, apenas 4,61% das empresas apresentam-se com nível ideal de competitividade; 17,81% estão próximas de tal nível e 77,58% mostram-se distantes do nível.

Estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), FGV Projetos, apresentado pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) e pela Federação de Serviços do Estado de São



Paulo (FESESP), tomando por base preços básicos, apresenta, nos dados da tabela abaixo, relatório de carga tributária bruta do setor produtivo, por segmento de atividade, em 2004.

Os serviços de transporte, armazenagem e correios aparecem com carga tributária de 29,3% sobre o PIB do setor, ficando entre as cinco maiores cargas tributárias, tendo a maior carga o segmento *Indústria de Transformação* com 37,4%, seguido por *Serviços Prestados às Empresas*, com 37,3%, *Serviços de Intermediação Financeira e Seguros*, com 35,6%, *Alojamento e Alimentação*, com 34,0%, e, na sequência está o de *Transporte, Armazenagem e Correios*, com os 29,3%, vindo depois outros segmentos com cargas tributárias variadas.

**TABELA 3 - Carga tributária sobre os serviços**

Setor de Atividade	Carga (R\$milhão)	PIB Setor Preço básico (R\$ milhão)	Distribuição da carga %	Participação PIB do setor %
<b>Agropecuária</b>	20.418	115.194	5,2%	17,7%
<b>Indústria Extrativa</b>	7.002	31.997	1,8%	21,9%
<b>Indústria de Transformação</b>	119.916	320.223	30,3%	37,4%
<b>Eletr., gás, água, esgoto e limpeza urbana</b>	15.437	64.683	3,9%	23,9%
<b>Construção</b>	17.016	84.868	4,3%	20,0%
<b>Comércio</b>	40.985	183.764	10,4%	22,3%
<b>Administração Pública</b>	35.235	244.427	8,9%	14,4%
<b>Serviços Imobiliários e Aluguel</b>	3.484	151.175	0,9%	2,3%
<b>Serviços</b>	136.091	469.927	34,4%	29,0%
<b>Transporte, Armazenagem e correio</b>	<b>22.987</b>	<b>78.336</b>	<b>5,8%</b>	<b>29,3%</b>
<b>Serviços de Informação</b>	14.554	64.147	3,7%	22,7%
<b>Intermediação Financeira e Seguros</b>	34.518	96.901	8,7%	35,6%
<b>Serviços de Manutenção e Reparação</b>	1.957	16.580	0,5%	11,8%
<b>Serviços de Alojamento e Alimentação</b>	9.055	26.618	2,3%	34,0%
<b>Serviços Prestados às Empresas</b>	27.858	74.610	7,0%	37,3%
<b>Educação Mercantil</b>	6.342	23.094	1,6%	27,5%
<b>Saúde Mercantil</b>	7.928	31.038	2,0%	25,5%
<b>Outros Serviços</b>	10.891	58.603	2,8%	18,6%
<b>Total</b>	<b>395.583</b>	<b>1.666.258</b>	<b>100,0%</b>	<b>23,7%</b>

Fonte: FGV Projetos. (1) a preços básicos

Por intermédio dos dados apresentados pelos estudos, ainda que tomem metodologias diferentes de medição, depreende-se que a carga tributária nacional mostra-se crescente e influente na capacidade de competição das empresas nacionais e, no que se refere aos serviços de transporte, fica claro que os mesmos se apresentam entre os segmentos que arcam com os maiores percentuais de carga tributária sobre o PIB.

Neste contexto, observa-se um panorama, propício a ideia de desenvolvimento de estruturas tributárias que minimizem os custos dos tributos nos deslocamentos de bens e serviços entre as várias regiões do país.

Assim as atividades de movimentação de bens monetários também assume especial importância à sociedade, o que garante a justificativa de desenvolver estudos que tornem a atividade de transporte e, sobretudo, a de valores, menos onerosa e que busquem meios para a diminuição do impacto dos tributos nesse segmento.

## **1.5 - Delimitação**

A pesquisa segmenta o serviço de transportes de cargas e, dentre estes, trabalha o transporte rodoviário de valores.

Dado que a norma instituidora do crédito outorgado de 20%, reproduzida no Anexo III, artigo 11 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, dispõe que a adoção desse benefício deve alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte, localizados em território nacional. Faz-se necessário que a pesquisa, em termos de abrangência, contemple todos os locais onde houver estabelecimentos do agente de transporte rodoviário de valores, selecionado para o estudo, implicando no exame do posicionamento da taxaço fiscal de cada Estado, onde estiverem localizados esses estabelecimentos.

Ainda, a preocupação do estudo está centrada no aspecto fiscal, de forma que os exames das demais variáveis que interferem na cadeia logística e nos custos dos transportes não façam parte dele. Os demais modais de transportes, por estar o estudo calcado no transporte rodoviário de cargas, não estarão contemplados. No modal eleito, ter-se-á os transportes intermunicipal e interestadual, que são os tributados pelo ICMS.

Finalmente, as variáveis comportadas no estudo envolvem o crédito de ICMS pelas entradas, discutindo-as em seus aspectos principais e procurando verificar seus efeitos no recolhimento do ICMS.

## **1.6 – Metodologia**

O estudo foi desenvolvido pelo método do estudo de caso, no qual se usou o caso de uma empresa do segmento de transporte rodoviário de valores, no qual se levantou os principais aspectos da questão proposta, traçados para a presente pesquisa com base nos objetivos propostos.

Adicionalmente, foi realizado um levantamento específico nas principais empresas ligadas ao setor de transporte rodoviário de valores dentro do território nacional. Assim, foi utilizado um questionário com perguntas relativas ao recolhimento do ICMS, crédito pelas entradas ou o crédito outorgado de 20%, incluindo-se, também, o modo de contabilização dos créditos de ICMS, para satisfazer os objetivos adicionais de levantar o perfil do emprego das empresas do setor de transporte de valores, entre as duas sistemáticas e a forma como contabilizam os créditos de ICMS.

## **1.7 - Revisão bibliográfica**

Nas pesquisas iniciais, não foi encontrado nenhum estudo semelhante. Normalmente, os autores debruçam-se sobre os aspectos gerais do ICMS nos serviços de transportes. Carrazza (2002) discorre de forma geral sobre tal incidência, não adentrando nos aspectos específicos dos direitos a crédito nos serviços de transporte.

Camargo (2002) apresenta uma coletânea das principais normas que regem o ICMS nos serviços de transportes no Estado de São Paulo, abordando a norma instituidora, nesse

Estado, relativa ao crédito outorgado de 20% sobre o ICMS devido nas saídas tributadas, em que se inclui a restrição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos. Aborda, também, as respostas da consultoria tributária desse mesmo Estado, apresentando, inclusive, decisões do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de interesse, e, ao final, apresenta Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Neste trabalho, encontram-se diversas manifestações do fisco paulista negando o direito ao crédito em relação a diversos insumos, entre os quais, peças de reposição nos veículos de transporte, bem como, posicionando-se pelo direito ao crédito nas entradas de combustíveis.

Não adentra quanto às considerações relativas às possibilidades de admissão de outros itens como crédito, coloca tão somente a manifestação do fisco paulista quanto a impossibilidade do crédito do ICMS nos itens que não são consumidos diretamente na prestação dos serviços.

Borges, J e Reis (1998) trazem manifestações do fisco paulista, mineiro e do Rio de Janeiro a respeito dos direitos ao crédito, contendo posicionamentos divergentes entre tais entes fiscais, pois nas respostas às consultas formuladas pelos contribuintes quanto aos itens que geram direitos aos créditos de ICMS nas entradas, o fisco paulista e do Rio de Janeiro posicionam-se por admitirem praticamente apenas os combustíveis consumidos nas prestações de serviços de transporte tributadas, enquanto o fisco mineiro manifesta-se admitindo outros itens como passíveis do crédito tributário, tais como: pneus, câmaras de ar, lubrificantes e outros afeitos às necessidades de prestação dos serviços, havendo, portanto, diferentes formas de entender os itens como insumos ou não.

Barros e Coffani (2006) discutem a tributação dos serviços de transporte no Estado de São Paulo, abordando os contornos tributários da legislação paulista, indicando incidências e aspectos relativos aos créditos pelas entradas, demonstrando que o fisco admite para esses

serviços apenas o crédito sobre o consumo de combustíveis e o imobilizado aplicado nos transportes tributados pelo ICMS.

Borges, H (2001) trata do assunto, porém, de maneira geral, não específica, e descreve os principais aspectos relativos ao ICMS, discutindo o fato gerador, base de cálculo e demais aspectos de direito que envolvem o ICMS, da mesma forma como tratam as obras de outros autores que também discutem o tema de forma geral, sem especificamente abordar a escolha entre as alternativas.

Ao apresentarem as diversas possibilidades de utilização de créditos no IPI/PIS/COFINS e ICMS, Peres et al. (2005) levantam os itens passíveis de crédito nos serviços de transporte no Estado de São Paulo, que se coadunam com o demonstrado pelos demais autores, a saber, combustíveis e ativos imobilizados utilizados nas prestações com incidência do ICMS.

Relativo aos aspectos logísticos, Ballou (2002) cita os serviços de transporte como um dos principais componentes da cadeia logística. Bowersox e Jones (2003) seguem no mesmo sentido, atribuindo relevância a seu custo no campo do custeamento da cadeia logística como um todo, demonstrando a importância para as sociedades e às nações do delineamento de uma estrutura logística eficiente e moderna, que leve a seus consumidores produtos e serviços a preços razoáveis.

Coronado (2001) trata da gestão logística, abordando a controladoria no atacado e varejo, enquanto Martins e Caixeta Filho (2003) organizam uma série de artigos a respeito dos aspectos de custos e sistemas logísticos aplicados aos serviços de transportes, demonstrando que este é um dos elos mais importantes da cadeia logística.

Para Fleury (2002), os transportes representam quase 60% dos custos logísticos e que, em média, significam 3,5% do faturamento das empresas. Esse faturamento varia de 0,8%, na indústria farmacêutica a 7,1%, no segmento de papel e celulose.

Borges, H (2004) descreve o planejamento tributário como instrumento de gestão empresarial, com a finalidade de eliminar, diminuir ou postergar a obrigação tributária de forma lícita, discutindo diversos planejamentos tributários aplicáveis aos tributos indiretos — IPI, ICMS, ISS — e controvertidas operações fiscais.

Rocha (2001) apresenta uma série de artigos de vários autores, tratando dos contornos do planejamento tributário ante o disposto na Lei Complementar nº 104, visto ser o planejamento tributário, necessariamente, afeito à estrita legalidade.

Para Shingaki (2006), o planejamento tributário é o instrumento legítimo para se obter o menor ônus fiscal nas empresas, pautando-se sempre na legalidade das operações.

Em termos contábeis, Iudícibus et. al. (2003) apresentam os contornos contábeis para satisfazer as exigências da Lei das Sociedades por Ações, aplicáveis, também, às outras formas societárias, particularmente ao presente estudo, à forma contábil de se registrar os tributos envolvidos nas operações dos negócios empresariais.

Ainda, Hendriksen e Van Breda (1999) discutem a teoria contábil à luz da informação contábil de ativos, passivos, receitas e despesas, aos diversos usuários dessa informação.

Fabretti (2001) discute os aspectos legais dos tributos diretos e indiretos e aborda os contornos envolvidos nos registros contábeis dos tributos, tratando das nuances legais dos diversos tributos, entre os quais o ICMS.

Assim, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT — 2001) traz estudos com metodologia própria, sobre a competitividade tributária das empresas, como também faz acompanhamento sistemático da carga tributária nacional sobre o PIB, e Ferreira; Duarte (2006), discutem o planejamento tributário como instrumento eficaz de gestão empresarial.

Conforme referem Bertollucci e Nascimento (2002), em artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia, Administração e Finanças

da USP, número 29, a respeito dos custos de conformidade à tributação, demonstram o quanto esses custos afetam as empresas nacionais e aos órgãos arrecadadores.

Evidentemente, o presente tópico faz apenas breves colocações, trazendo apenas alguns autores e breves citações, mas que demonstram que o tema se reveste de caráter propício à investigação a que este trabalho se propõe.

## **2 – LOGÍSTICA E TRANSPORTE**

### **2.1 – Conceituações**

#### **2.1.1 – Logística**

A logística trata de forma sistemática e planejada de todas as atividades circunscritas ao fluxo de produtos, serviços e informações desde o ponto ou momento de sua concepção até o destinatário ou consumo final, com a finalidade de prover produtos e serviços a custos razoáveis a seus consumidores finais. Ballou (2002) corrobora com esta visão pois, situa logística empresarial no tratamento de todas as atividades de movimentação e armazenagem, facilitando o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria-prima até o do consumo final, incluindo os fluxos de informação que colocam os produtos em movimento com a finalidade de prover níveis de serviço adequados a custos razoáveis.

Neste mesmo entendimento, destacam-se Bowersox e Jones (2003), por entenderem a ideia de logística, como um sistema lógico para guiar o processo de planejamento, alocação e controle dos recursos comprometidos com a distribuição física, como suporte de produção e compras, a fim de garantir a eficácia do fluxo de estoque de produtos acabados, serviços e informações, desde a origem até o ponto de concepção da proposta de conformidade da necessidade do cliente. Ou seja, a ideia que o autor expressa conduz claramente a uma concepção de logística fortemente atrelada à noção de planejamento e controle das atividades, a fim de garantir suprimento às necessidades dos clientes, consumidores finais ou destinatários, com o claro objetivo dos custos acessíveis, custos amparados na entrega de valor, aqueles necessários à operação planejada e controlada.



Para os propósitos do presente estudo guarda-se, sobretudo, a noção de garantir ao consumidor final o suprimento de suas necessidades a custos razoáveis, advindos de operações necessárias e planejadas, com base na entrega de valor.

### 2.1.2 – Transporte

Transportar é o ato de conduzir pessoas ou coisas de um local a outro, com ideia clara de movimento, de deslocamento no espaço físico, de objetos, bens, mercadorias ou pessoas, a que, no ambiente dos negócios, se acresce o elemento remuneração, ou seja, desloca-se bens, mercadorias, objetos ou pessoas, mediante condições acordadas em que haja remuneração, como citam Barros e Coffani:

A palavra transporte é derivada do latim *transportare*, possuindo vários sentidos, nos quais reside a idéia de alteração de lugar ou de situação, traduzindo-se para o Direito como uma ação, que é a de conduzir pessoas ou coisas de um lugar a outro, um meio, isto é, o instrumento utilizado para se realizar o ato de transportar ou, ainda, como fonte de obrigações, o contrato pelo qual alguém se obriga a conduzir pessoas ou coisas de um lugar para outro. (BARROS e COFFANI, 2006, p. 13)

Quando os autores se referem a fontes de obrigações, estão preocupados com a obrigação de deslocar mediante remuneração, obrigações de parte a parte. Camargo (2002) enfatiza claramente este caráter de remuneração que, para efeitos tributários, reveste-se de grande importância, pois o serviço de transporte que se tributa é o transporte colocado no mundo dos negócios, efetuado com a finalidade comercial, com o propósito de auferir lucro, o que é fortemente enfatizado por Carrazza (2002, p. 132): “o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado *incommercium* (vale dizer, no mundo dos negócios)”.

Desta forma, o transporte é visto como elemento dos mais importantes na cadeia logística; que, para efeitos jurídicos, reveste-se de um contrato, em que alguém se compromete a deslocar de um local a outro pessoas ou coisas; e, aos aspectos de tributação, existe remuneração, ou seja, refere-se a um ato de negócio.

## **2.2 - Os serviços de transporte**

Os serviços de transporte posicionam-se como um dos mais importantes elementos da logística empresarial, merecendo grande destaque nos estudos logísticos e sendo área de preocupação nas investigações dos custos de colocação de produtos e mercadorias à disposição de seus usuários, pois têm a função básica de proporcionar a disponibilização de bens ao conjunto da sociedade. Permitem o acesso a bens e produtos a comunidades que, de outra maneira, não poderiam obtê-los, ou os conseguiriam a custos muito maiores, exercendo uma função social de destaque, como elemento de integração nas trocas de bens e serviços entre regiões, povos, Estados e sociedades. Martins e Caixeta Filho (2003) referem-se a esse aspecto ao afirmarem que os transportes exercem a função econômica de promover a integração entre sociedades que produzem bens diferentes entre si, como também Bowersox e Jones afirmam que o transporte é o elemento da logística que posiciona geograficamente os estoques, facilitando a disponibilização de bens.

Assim, o transporte posiciona-se entre as atividades-chave da logística, facilita a disponibilização de bens e mercadorias, é elemento de promoção das trocas entre as sociedades e é fundamental no escoamento da produção, fazendo chegar aos mais distintos pontos geográficos bens e mercadorias que satisfazem necessidades e promovem o bem social.

Os transportes compõem-se de cinco modais:

1. Ferroviário;
2. Rodoviário;
3. Aquaviário;
4. Dutoviário; e
5. Aéreo

No Brasil, o modal rodoviário assume grande importância, conforme o anuário estatístico Geipot (2000), responde por mais de 60% da carga toneland/quilômetro transportada, ficando o modal ferroviário com o segundo lugar, sendo responsável por 21%. O modal aquaviário posiciona-se em terceiro, com praticamente 14%, e os modais dutoviário e aéreo ficam com 4% e menos de 1%, respectivamente.

Para Nazario et al (2000), ao classificarem as características operacionais de cada modal quanto à *velocidade*, *disponibilidade*, *confiabilidade*, *capacidade* e *frequência*, estabelecem a seguinte tabela classificatória:

**TABELA 4 - Características operacionais relativas por modal de transporte**  
(a menor pontuação indica uma melhor classificação)

<b>Características operacionais</b>	<b>Ferrovário</b>	<b>Rodoviário</b>	<b>Aquaviário</b>	<b>Dutoviário</b>	<b>Aéreo</b>
<b>Velocidade</b>	3	2	4	5	1
<b>Disponibilidade</b>	2	1	4	5	3
<b>Confiabilidade</b>	3	2	4	1	5
<b>Capacidade</b>	2	3	1	5	4
<b>Frequência</b>	4	2	5	1	3
<b>Resultado</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>18</b>	<b>17</b>	<b>16</b>

Fonte: Nazário et al (2000) — O Papel dos Transportes na Estratégia Logística

Desse modo, os autores explicam os itens de cada modal, a saber:

*Velocidade* refere-se ao tempo decorrido de movimentação em uma dada rota, também conhecido como *transit time*; *disponibilidade*, à capacidade que um modal tem de atender qualquer par origem-destino de localidades; *confiabilidade*, à variabilidade potencial das programações de entrega esperadas ou divulgadas; *capacidade*, à possibilidade de um modal

de transporte de lidar com qualquer requisito de transporte, como tamanho e tipo de carga; e *frequência* está relacionada à quantidade de movimentações programadas.

Esta classificação tem o condão de explicar, em parte, a maior preferência pelo modal rodoviário, visto que é classificado como o de melhor posicionamento, estando em, praticamente, todos os itens em bom nível, ficando em segundo lugar apenas no quesito *capacidade*, pois as condições de um caminhão ou carreta podem não ter a maleabilidade para alguns tipos de cargas e produtos.

Em termos de preços, Fleury (2002) posiciona a seguinte tabela comparativa entre os modais comparando Brasil e Estados Unidos da América (EUA):

**TABELA 5 - Preços relativos dos diferentes modais (em US\$ por 1000 ton-quilômetro)**

	<b>EUA (US\$)</b>	<b>Brasil (*) (US\$)</b>	<b>Brasil/EUA</b>
<b>Aéreo</b>	<b>320</b>	<b>523</b>	<b>1,63</b>
<b>Rodoviário</b>	<b>56</b>	<b>19</b>	<b>0,33</b>
<b>Ferroviário</b>	<b>14</b>	<b>11</b>	<b>0,79</b>
<b>Dutoviário</b>	<b>9</b>	<b>11</b>	<b>1,22</b>
<b>Aquaviário</b>	<b>5</b>	<b>7</b>	<b>1,40</b>

(\*) Os dados do Brasil foram convertidos para US \$ a uma taxa de 2,50 reais por dólar  
Fonte: Fleury – Gestão Estratégica dos Transportes

No Brasil, o modal rodoviário apresenta-se com preços competitivos em relação aos demais, visto suas características de facilidade de acesso e sobretudo o fator de que vai até a carga, e, nos demais modais, a carga que vai até eles.

Em termos comparativos com os EUA, os preços nacionais ficam menores nos modais rodoviário e ferroviário, com expressividade para o modal rodoviário que representa cerca de um terço do preço norte-americano, demonstrando claramente a situação de baixos preços do frete rodoviário nacional.

Em comparação com outros modais, o rodoviário possui menor necessidade de investimentos, pois opera a partir de estrutura montada pelo poder do Estado, que são as estradas, com instalações e meios operacionais menos onerosos que, por exemplo, as ferrovias, que necessitam de terminais, vias férreas, equipamentos, etc., enquanto o rodoviário equilibra-se facilmente na unidade veicular e em pequenos terminais de carga. Nazário et al. (2000), ao citarem as estruturas de custos dos modais de transporte, mostram que os transportes rodoviários posicionam-se com baixo custo fixo, pois fazem uso de rodovias construídas com recursos públicos e custo variável médio (combustíveis, lubrificantes, etc.), e o modal ferroviário, por exemplo, posicionar-se-á com altos custos fixos, por dispor de estruturas mais dispendiosas, equipamentos, terminais, vias férreas, etc., e baixos custos variáveis.

Percebe-se, portanto, a importância do modal rodoviário para o País, visto que a matriz logística nacional apóia-se fortemente, em termos da atividade transporte, nesse modal, tornando-o como grande responsável pelo escoamento de bens e produtos no território brasileiro.

## **2.3– O Transporte de valores**

### **2.3.1 – Caracterização do transporte de valores**

O transporte de valores caracteriza-se pelo caráter de deslocamento de dinheiro, documentos ou bens de valor entre pontos diferentes, tendo como componente adicional a forte presença dos serviços de segurança, podendo ser efetuado apenas por empresas autorizadas pelos órgãos competentes. Por isso, trata-se de um transporte com marcantes características de regulamentação.

Está regulamentado por meio da Lei nº 7.102/83, com as modificações da Lei nº 9.017/95 e por intermédio da Portaria número 387 de 2006. Conforme tais dispositivos, o transporte de valores:

1. Só poderá ser efetuado por empresa especializada;
2. A administração e a propriedade são vedadas a estrangeiros;
3. O transporte de numerário em montante superior a vinte mil UFIR, para suprimento ou recolhimento do movimento diário dos estabelecimentos financeiros, será obrigatoriamente efetuado em veículo especial da própria instituição ou de empresa especializada;
4. O transporte de numerário entre sete mil e vinte mil UFIRs poderá ser efetuado em veículo comum, com a presença de dois vigilantes;

Desta forma, compõe-se dos seguintes elementos essenciais:

1. É efetuado em caminhões com carrocerias tipo baú, blindada, com vidros especiais para suportar o impacto de projéteis;
2. Deve ter sistema de rádio para comunicação entre os caminhões e a base da empresa;
3. Possuir área operacional (base operacional), com local seguro para guarda de armas e munições; sistema de segurança aprovado pela Polícia Federal; cofre para guarda de malotes com valores; condições seguras para entrada e saída de veículos; sistema de monitoramento com câmeras e alarme ligado à delegacia mais próxima; equipamentos de filmagem em locais estratégicos para monitoramento das atividades; área operacional de planejamento e monitoramento das operações e outros requisitos que garantam a segurança do processo;
4. Deve ser efetuado por equipe de quatro vigilantes (motorista, dois vigilantes e um chefe de equipe), portando uniformes aprovados pela Polícia Federal, coletes à

prova de balas, revólveres calibre 38, duas espingardas por equipe e munições reservas;

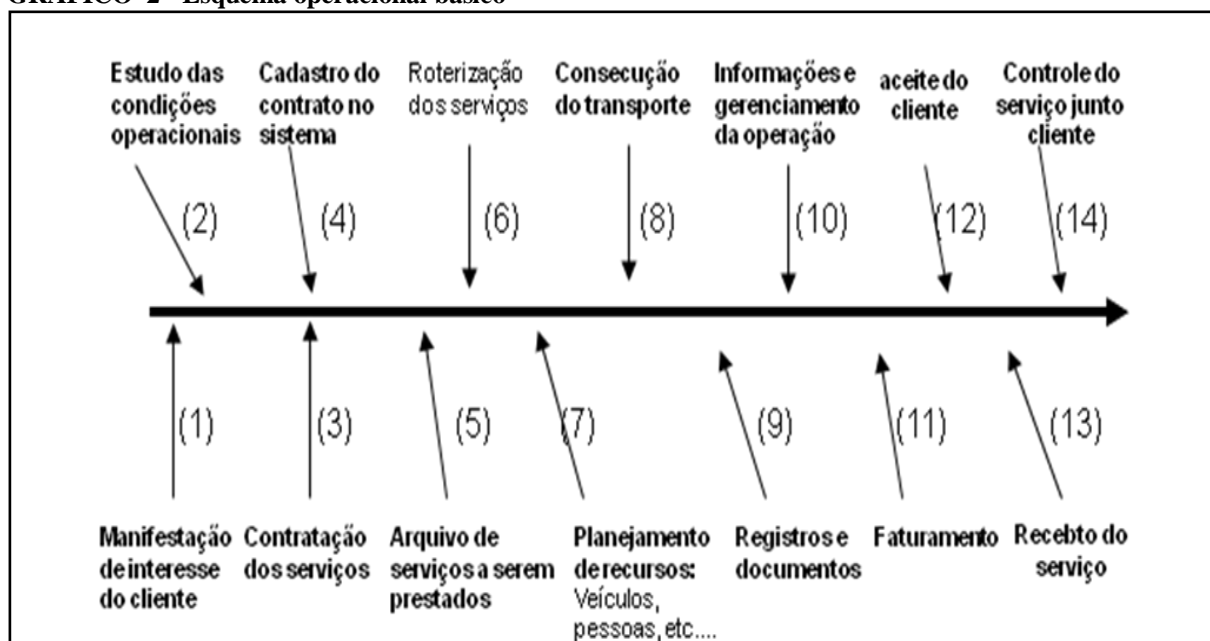
5. Toda a equipe deve ter comprovante de treinamento e reciclagens em transporte de valores, nos requisitos exigidos pela Polícia Federal e Ministério da Justiça;
6. E, finalmente, ser efetuado dentro das características de segurança delineadas.

Os serviços de transportes de valores caracterizam-se pelo trabalho de coleta e entrega de valores em malotes lacrados, em locais preestabelecidos pelo cliente, nos horários previstos na contratação. Tais serviços são combinados de três formas básicas, que são:

- Rotineiro - Pré-agendadas com um dia de antecedência;
- Especiais - Ocorre para execução em até 2 horas, após a solicitação;
- Eventual - Ocorre a solicitação na parte da manhã para execução à tarde.

Operacionalmente, o transporte de valores é composto dos seguintes elementos básicos:

**GRÁFICO 2 - Esquema operacional básico**



Fonte: Dados da pesquisa

Este esquema pode ser demonstrado por intermédio dos dados do quadro abaixo:

QUADRO 3 - Explicativo do esquema operacional — Por ordem de execução

1	Manifestação de interesse do cliente	O cliente liga ou contata a empresa solicitando o serviço.
2	Estudo das condições de operação	Verificam-se os locais e frequências desejados pelo cliente, estudam-se as possibilidades operacionais.
3	Contratação dos serviços	São efetuados os processos da contratação.
4	Cadastro dos contratos no sistema.	Cadastra-se o contrato no sistema, registrando dados operacionais, comerciais e outros.
5	Arquivo Serviços a serem prestados.	Os dados de contrato e outros abastecem o banco de dados dos serviços diários a serem realizados.
6	Roteirização dos serviços	Com base em sistema informatizado, os serviços são roteirizados.
7	Alocação de Recursos	Com base no plano de roteiros, os recursos são alocados: homens, veículos, armas, etc.
8	Execução do Serviço	Conforme plano de roteiro, o serviço é executado.
9	Registros e documentos	Os dados de execução, bem como os documentos, sobretudo a Guia de Transporte de Valores e dados de execução do roteiro são registrados no sistema.
10	Informações de Gerenciamento	São elaborados os relatórios de gerenciamento.
11	Faturamento	Com base nos dados do sistema e no arquivo de serviços prestados, é efetuado o faturamento na periodicidade contratada.
12	Aceite do cliente	O cliente confere os valores e dados do faturamento, com base em documentos físicos e arquivos dos dados enviados.
13	Recebtõ. dos serviços faturados	Função contas a receber normal.
14	Controle do serviço junto ao cliente	Acompanhamento do serviço prestado com o cliente, em relação às condições de segurança, qualidade, horários e operações desenvolvidas.

Fonte: Dados da Pesquisa

As instituições financeiras constituem o grande grupo consumidor desse serviço, pois necessitam movimentar numerários dos clientes para a instituição, como também no efeito



reverso e entre as suas agências. As instituições financeiras não são contribuintes do ICMS, portanto, nesse transporte o principal tipo de cliente não se aproveita do crédito de ICMS.

Os recursos utilizados são:

- Vinculados aos veículos — peças, combustíveis, os próprios veículos, lubrificantes, pneus, etc.
- Vinculados aos homens — uniformes, equipamentos de segurança, armas, o próprio homem, etc.
- Vinculados aos serviços — malotes, fechos de segurança, guia de transporte de valores, etc. A esse item, vinculam-se ainda os serviços de transporte pagos a terceiros, nos serviços efetuados, utilizando outros modais, além do rodoviário;
- Vinculados à Segurança — câmeras de vídeo, fechos de segurança, equipamentos de monitoramento, materiais vinculados à filmagem, etc...
- Vinculados à comunicação — Rádios transmissores, celulares, serviços de comunicação, bases comunicadoras, etc...
- Seguro — Contratação de seguro às operações.

### **2.3.2 - Panorama do setor**

O mercado financeiro, em especial, as instituições bancárias, caracteriza-se como principal contratante dos serviços de transporte de valores, criando uma relação estreita entre um e outro. Assim, dadas às fortes transformações ocorridas no sistema bancário nacional, após o Plano Real, o setor de transporte de valores também se transformou, criando espaço propício à ampliação do escopo das operações, desenvolvendo outros serviços advindos do processo de terceirização de serviços imprimidos pelos bancos e pelo próprio processo de desenvolvimento de novas tecnologias de atendimento oferecidas pelo sistema bancário.

Desta forma, além do serviço de transporte de valores, as empresas do setor passaram a oferecer outros serviços, tais como:

- Custódia de Valores
- Serviços de Tesouraria
- Gerenciamento e Manutenção de Caixas Eletrônicos (ATMs)
- Transporte de documentos
- Processamento de documentos

O serviço de Custódia de Valores consiste na guarda de numerário em caixa forte, pelo prazo determinado pelo cliente. Neste serviço, os caminhões fortes recolhem os numerários e os trazem à caixa forte existente na base da empresa de transporte de valores, dotada de todos os requisitos de segurança, no qual permanece aguardando ordens de movimentação por parte do cliente. O serviço é cobrado com base nos valores guardados e pelo prazo que permanece em custódia.

O serviço de Tesouraria consiste, em essência, na terceirização dos serviços de tesouraria dos bancos, onde se efetuam os trabalhos de preparação de cheques e numerários. A preparação de cheques corresponde à sua separação por banco, lançá-los no sistema do banco, efetuando praticamente a pré-compensação deles, e os de numerários referem-se ao trabalho de separação das notas, arrumação em pacotes por valores pré especificados, contar e selecionar as notas falsas. Além destes, a tesouraria realiza trabalhos de abertura, conferência e lançamento dos valores de envelopes coletados nos caixas eletrônicos. Enfim, os trabalhos de tesouraria consistem em verdadeira transferência das tesourarias dos bancos às empresas de transporte de valores.

O serviço de gerenciamento e manutenção de caixas eletrônicos (ATMs) pode ser separado em dois grupos:

- Abastecimento, recolhimento e controle do numerário dos caixas eletrônicos;

- Manutenção dos caixas eletrônicos.

O primeiro serviço refere-se, especialmente, ao abastecimento e troca de numerários, bem como à coleta dos envelopes de depósitos efetuados nos caixas eletrônicos. Como tal, estes se referem a transporte de valores ou agregam-se ao próprio transporte, pois os trabalhos correlatos de abertura, conferência de numerário, troca de cassetes com numerários, etc., acabam por se incorporar ao próprio transporte dos numerários ou à cobrança efetuada na coleta dos envelopes e outros, executada pelo transporte.

A manutenção dos caixas eletrônicos é um serviço de intervenções técnicas por ocasião de defeitos, não funcionamento, limpeza e outras necessidades, efetuada por equipe específica, com veículos próprios, não associados ao transporte de valores.

O transporte de documentos, como a própria denominação indica, refere-se a transporte de documentos, listagens ou cheques compensados, que, muitas vezes, acabam sendo incluídos no próprio transporte de valores.

Em outros serviços, pode-se colocar o serviço de vigilância e segurança, segurança eletrônica, serviço de escolta a cargas valiosas e outros serviços correlatos a segurança ou terceirização de serviços bancários, contudo, em sua maioria, estarão vinculados à tesouraria ou à segurança.

Com o aumento do leque de serviços prestados, as operadoras de transporte de valores passaram a oferecer soluções completas ao sistema bancário, conseguindo operar o transporte, custodiar o dinheiro, processar os cheques e demais documentos, tratar o numerário e apenas trocar informações com o sistema bancário, tornando-se, praticamente, a tesouraria do sistema.

Em termos de dados, o setor caracteriza-se por dispor de poucas fontes confiáveis, sendo a melhor e mais bem trabalhada o trabalho efetuado pela Federação Nacional das Empresas de Segurança e Transporte de Valores (FENAVIST, 2005), denominado 2º.

ESSEG, que coletou diversas informações sobre o setor, cujos de interesses ao presente estudo serão dispostos a seguir:

- O faturamento de transporte de valores movimentou R\$ 1,4 bilhões, em 2004; representou cerca de 60% dos negócios dessas empresas, demonstrando o grande esforço do segmento em se diversificar. Para 2005, o estudo previa um faturamento da ordem de R\$ 1,5 bilhões, e o faturamento global dessas empresas chegaria a R\$2,6 bilhões.
- As autorizações de funcionamento para as empresas nas diversas regiões, embora os dados sejam de 2004, apresentam o seguinte comportamento:

**TABELA 6 - Número de empresas por área**

<b>Área geográfica</b>	<b>Qt. de Empresas</b>
Centro- Oeste	13
Nordeste	40
Norte	9
Sudeste	13
Sul	8
Brasil	83

Fonte: 2º.ESSEG – FENAVIST (2005)

Percebe-se o maior número de autorizações às empresas no Nordeste, sendo este mercado mais pulverizado. No Sudeste, concentra-se o grosso da circulação de numerário e das operações financeiras, o mercado encontra-se menos pulverizado, mas, dominado por grandes corporações.

- Com relação ao levantamento da quantidade de empresas atuantes no setor, a pesquisa junto a Associação Brasileira de Empresas de Transporte de Valores (ABTV) e encontrou o número de 16 empresas de transporte de valores como associadas, pois o ramo apresenta forte concentração nos maiores grupos, sendo colocado pelo estudo 2º. ESSEG que os cinco maiores grupos, tomando

como balizador a quantidade de vigilantes empregados, respondiam por 77,6% do total empregado pelo setor. A quantidade de vigilantes empregados pelos dez maiores grupos representava 93,7% do total do setor. Diante desse panorama traçado pelo estudo, fica claro o baixo número de empresas no setor e nem todas estão filiadas à ABTV, pois apenas as principais são associadas, restando apenas algumas mais significativas, e o restante é formado de pequenas empresas de caráter regional.

Em termos do universo de empresas que atuam no transporte de valores, buscou-se, ainda, o cadastro daquelas com licença de funcionamento em transporte de valores informados pela FENAVIST, tomado no GESP, onde se encontrou o número de 28 empresas.

Desta forma, para efeitos do dimensionamento da quantidade de empresas, estar-se-á tomando o cadastro apresentado pela FENAVIST como o total daquelas a serem consideradas, sabendo, ainda, que o mesmo pode não estar considerando algumas eminentemente regionais e de menor porte.

- O tamanho das empresas e a concentração do setor pode ser demonstrado pelo parâmetro de quantidade de vigilantes por empresa, conforme os dados da tabela abaixo:

**TABELA 7 - Tamanho das empresas por quantidade de vigilantes**

Empresas	% s/ total de Empresas	% Vigilantes Empregados
Com até 50 vigilantes	5,6%	0,4%
De 51 até 100 vigilantes	5,6%	0,2%
De 101 até 300 vigilantes	5,6%	0,4%
De 301 até 500 vigilantes	16,7%	2,9%
De 501 até 1.000 vigilantes	22,2%	6,9%
Com mais de 1.000 vigilantes	44,4%	89,6%

Fonte: 2º. ESSEG – FENAVIST (2005)

Verifica-se claramente que o setor é dominado por empresas com mais de 300 vigilantes, e o poder de absorção concentra-se no grupo daquelas com mais de 1.000 vigilantes que empregam, praticamente, 90% do total de vigilantes do setor.

Esta concentração pode ser também sentida quando exposta em termos da capacidade em número de vigilantes dos maiores grupos do setor:

- Participação dos dez maiores grupos no total de vigilantes empregados- 93,7%;
- Participação dos cinco maiores grupos no total de vigilantes empregados- 77,6%.

Pelos dados apresentados, nota-se que o setor é dominado por grandes corporações que se concentram no mercado, sobretudo, do Sul e Sudeste.

- A distribuição do faturamento em termos de pequenas, médias e grandes empresas pode ser visto, conforme os dados da tabela abaixo:

**TABELA 8 - Distribuição do faturamento comparado entre grande/pequena/média empresas**

<b>Produtos</b>	<b>Pequenas e Médias*</b>	<b>Grandes*</b>
	<b>Participação %</b>	<b>Participação %</b>
Transporte Valores Urbano	35,3	56
Transp. Valores Interurbanos	17,9	6,5
Caixas eletrônicos (ATM's)	9,2	19
Tesouraria	8,8	11
Processamento documentos	4,2	3,2
Custódia de Valores	5,4	2,8
Outros serviços	19,2	1,4

\* Pequenas e médias = Menos de 3.000 vigilantes – Grandes = Mais de 3.000 vigilantes  
 Fonte: 2º. ESSEG – FENAVIST (2005)

Este item denota a grande variação na participação do Transporte de Valores Interurbano entre as empresas, pois as pequenas concentram-se em municípios de menor meio circulante, levando a forma de operação para transporte intermunicipal, e as grandes dominam fortemente os transportes em grandes municípios, onde se caracteriza o transporte urbano.

Esta característica, possivelmente, verifique-se também na separação entre regiões, pois nas onde há o predomínio de municípios e capitais menores, o transporte interurbano, provavelmente, seja intensificado.

- Pelos dados da tabela abaixo, é possível observar o faturamento por segmento o que comprova o exposto anteriormente, que o principal segmento tomador dos serviços do ramo é o representado pelos bancos:

**TABELA 9 - Participação dos segmentos de clientes por classificação das empresas**

Segmentos	Pequenas e Médias*	Grandes*
	Participação %	Participação %
Bancos	72,4	53,8
Grandes redes varejistas	17	4,7
Supermercados	5,6	4,6
Casas Lotéricas	0,7	2,7
Empresas Públicas	0,6	2
Grandes empresas	1,4	1,3
Outras	1,9	30,9

\* Pequenas e médias = Menos de 3.000 vigilantes – Grandes = Mais de 3.000 vigilantes  
 FONTE: 2º. ESSEG – FENAVIST (2005)

Ainda que a afirmação acima seja verdadeira, constata-se que, para as grandes empresas, tal dependência é bem menor, o que lhes permite apresentar maior poder de negociação.

## **3 – TRIBUTOS, CRÉDITO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

### **3.1 – Tributos**

#### **3.1.1 – Conceito e espécies de tributos**

##### **Conceito:**

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, assim conceitua tributo:

Art. 3º. – 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.

O tributo como prestação pecuniária, diz se tratar de uma obrigação a ser satisfeita em dinheiro, em moeda corrente do País, pois não se permite no ordenamento tributário, a satisfação dessa obrigação em bens que não sejam a moeda corrente nacional. Machado (2006), cita que nos sistemas tributários modernos não mais existe o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro. A obrigação é compulsória, por não depender da vontade humana, mas nasce do fato gerador ocorrido, sua origem é no fato real, que faz nascer o dever de pagar o tributo, independente da vontade humana. Não se trata de obrigação derivada de sanção de um ato ilícito, pois todo seu conteúdo circunscreve-se dentro do mundo da legalidade, no contexto da lei. A obrigação tributária precisa estar instituída em lei e ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, em obediência ao art. 150, inciso I da Constituição Federal, que assegura: nem um tributo será exigido sem que a lei o estabeleça. Tal obrigação necessariamente depende de lei que a regulamente, sem a qual não se configurará como tal e será cobrada mediante atividade plenamente vinculada, que significa no dizer de Machado (2006):

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente,



prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. (MACHADO, 2006, p. 77)

Portanto, fica claro que tributo é uma prestação que independe da vontade humana, é uma obrigação derivada de lei e guarda estrita relação com a expressão monetária, devendo ser cobrada nos limites da lei.

Espécies de Tributos:

Tradicionalmente, consideram-se como tributos:

- os impostos;
- as taxas; e
- as contribuições de melhoria

Contudo, há ainda que se considerar as contribuições sociais, os empréstimos compulsórios, impostos extraordinários e outros não previstos nos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal que, a partir da Constituição de 1988, passaram ser entendidos como tributos.

A Taxa é um tributo cujo fato gerador advém do exercício regular do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico vinculado à sua cobrança; e o Imposto não depende de vinculação a uma atividade estatal específica, pois, como define o CTN, imposto é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica”.

A contribuição de melhoria destina-se a ressarcir o Estado pelos gastos incorridos na construção de obra pública, que tenha gerado mais valia a imóveis particulares.

As contribuições sociais são destinadas a financiar as atividades da seguridade social, sendo cobradas para atender tal finalidade.

### 3.1.2 – Tributos incidentes sobre o transporte rodoviário de cargas

Os serviços de transporte rodoviário de cargas são tributados em seu preço de venda, conforme os dados da tabela abaixo:

**TABELA 10 – Tributação dos serviços de transporte rodoviário**

TRIBUTOS	Transporte Intermunicipal		Transporte Municipal	
	Incidência	Alíquota	Incidência	Alíquota
PIS	SIM	0,65% ou 1,65%	SIM	0,65% ou 1,65%
COFINS	SIM	3,0% ou 7,6%	SIM	3,0% ou 7,6%
ISS	Não	-	SIM	Cf. Municípios
ICMS	SIM	Cf. Estados/DF	Não	-

Fonte: Dados de Pesquisa

Dessa forma, o PIS e o COFINS tributarão, tanto o transporte intermunicipal como o municipal, com alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, se a empresa estiver na sistemática da cumulatividade; e 1,65% e 7,6%, se estiver na não-cumulatividade, o que será definido, conforme a empresa opte por pagar ou não o IR pelo Lucro Real.

O ISS gravará o transporte municipal, ou seja, aquele efetuado dentro dos limites geográficos do município e a alíquota, dependerá da definição atribuída em lei de cada município.

Enquanto o ICMS gravará apenas os transportes ditos intermunicipais, ou seja, os que se iniciam em determinado município, extrapolam seus limites e terminam em outro, tendo ou não transitado por outros municípios.

Inserido no âmbito da competência tributária específica dada aos Estados e ao Distrito Federal, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação está delineado no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

I - .....

II – operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Assim, fica claro que o serviço de transporte sobre o qual recai o gravame do ICMS são os transportes intermunicipal e interestadual, às alíquotas determinadas pela legislação de cada Estado e Distrito Federal.

### **3.1.3 – O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**

#### **3.1.3.1 – Aspectos gerais**

Como disposto anteriormente, o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, pois, constitucionalmente, circunscreve-se na órbita legal desses entes federativos e, portanto, só eles podem, mediante lei ordinária, instituí-lo e sobre ele dispor.

O ICMS engloba dentro de si diversas hipóteses de incidência, dentre as quais a do serviço de transporte interestadual/intermunicipal, que podem ser vista em seus aspectos material, espacial e temporal, conforme nos ensina Borges, H (2001) da seguinte forma:

Aspecto material: executar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;

Aspecto espacial: âmbito geográfico do Estado ou do Distrito Federal;

Aspecto Temporal: momento correspondente ao início da execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. (BORGES, H, 2001, p. 65-66)

O ICMS é um imposto calculado por dentro, ou seja, o montante do tributo faz parte de sua própria base de cálculo, conforme disciplina o parágrafo 1º. do inciso I do artigo 13 da Lei Complementar 87/96. Esse entendimento pode ser observado por intermédio do seguinte exemplo:

Preço de uma mercadoria sem o ICMS = R\$ 1.000,00

Alíquota do ICMS a ser incluso no preço = 18%

Preço da mercadoria com o ICMS = ?

Atribuindo-se ao preço da mercadoria com o ICMS o conceito de 100%, pode-se afirmar que esse preço sem ICMS corresponde a 82% do preço com ICMS (100% - 18%). Assim, aplicando-se regra de três, pode-se dizer que: o valor de R\$1.000,00 está para 82%, assim como 100% está para X (preço da mercadoria com ICMS). Da aplicação da regra, tem-se que X (preço da mercadoria com ICMS), será igual a R\$1.000,00 dividido por 82%, que resulta em R\$ 1.219,51.

Desta forma, o preço já com o ICMS, será a base de cálculo, que resulta em um valor do tributo de R\$219,51 (R\$1.219,51 x 18%), que é exatamente o valor adicionado ao preço sem ICMS de R\$1.000,00.

Este tributo contempla também o princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, inciso I do parágrafo 2º. do texto constitucional, que significa dizer, seu recolhimento admite a possibilidade de se compensar o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores.

A não-cumulatividade pode ser praticada, conforme Borges, H (2001), por meio de um dos três sistemas de compensação das incidências anteriores, a saber:

- a. sistema de *tax on tax*;
- b. sistema de *basis on basis*; e
- c. sistema de apuração periódica.

No sistema mencionado na letra a, compensa-se o imposto pago em uma operação pelo devido na outra. Pelo referido na letra b, compensam-se as bases de cálculo. No aludido pela letra c, procede-se à apuração, periodicamente, pelos créditos de imposto correspondentes às mercadorias entradas contra os débitos de impostos referentes às mercadorias saídas.

Ao disciplinar a técnica da não cumulatividade do ICMS, o texto constitucional em vigor optou pelo sistema de apuração periódica e para esse imposto nos moldes da apuração periódica, tem-se adotado como regra geral a periodicidade mensal. Assim, para efeitos dessa apuração, toma-se:

- O ICMS debitado pelas vendas do mês e diminui-se do
- ICMS creditado pelas entradas de mercadorias e serviços do mês.

Resultando, portanto, no

- Valor a Recolher de ICMS

Por meio do artigo 155, parágrafo segundo, item III da Constituição Federal, ficou assentado que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que quer dizer que esse tributo poderá, conforme dispuser a lei de cada Estado e do Distrito Federal, atribuir alíquotas diferenciadas entre as mercadorias, atendo-se à essencialidade de cada mercadoria para a satisfação das necessidades da população; aquilo que seja para atendimento de necessidades essenciais, terá alíquotas favorecidas, e o que for voltado ao atendimento de necessidades menos essenciais, será gravado com alíquotas maiores.

Note-se que a disciplina legal coloca esse princípio como facultativo, mas a prática verificada nas disposições de cada Estado e Distrito Federal tem atestado quanto ao exercício desse princípio.

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 4º., disciplina que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Acrescenta, ainda, em seu parágrafo único, entre outros itens, aquela que

seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior. Assim, para os fins deste estudo, interessa definir como contribuinte quem com habitualidade ou que, caracterizadamente, opere com serviço de transporte com intuito comercial, ou que seja destinatário de serviço de transporte que tenha se iniciado no exterior.

Em continuidade à explanação dos aspectos gerais do ICMS, compete, também, definir-se a base de cálculo desse tributo, que está disciplinada no parágrafo 1º. do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, determinando que na base de cálculo incluam-se:

- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- o valor correspondente a:
  - a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
  - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Entretanto, não integra a base de cálculo do imposto, conforme o parágrafo 2º. desse mesmo artigo, o montante do imposto sobre produtos industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. Isto equivale a dizer que, nas demais hipóteses, como por exemplo, se a operação for realizada entre contribuinte e não contribuinte, o IPI fará parte da base de cálculo do ICMS.

Nos incisos IV a VII do parágrafo 2º. do artigo 155 da Constituição Federal, estão disciplinados os comandos legais quanto ao estabelecimento das alíquotas do ICMS, que nos seus termos principais estabelece o seguinte:

- As alíquotas relativas às operações e prestações interestaduais e de exportação serão estabelecidas por meio da resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- É facultado ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas nas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados e as alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- As alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo, deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal;
- As alíquotas do imposto, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, localizado em outro Estado, serão iguais à alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto e iguais à alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Diante desse comando legal, o Senado Federal fixou, por meio da Resolução 22 de 19 de maio de 1989, as seguintes alíquotas vigentes para as operações interestaduais e de exportação:

- 12% às operações e prestações interestaduais;
- 7% às operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo;
- Nas operações de exportação para o exterior, 13%.

Neste item, de forma geral, os principais atributos do ICMS, foram abordados, pois importa apresentar os princípios básicos norteadores desse tributo, que será objeto do Estudo de Caso a ser empreendido, servindo de arcabouço aos procedimentos a serem efetuados no mesmo.

### **3.1.3.2 – O ICMS nos serviços de transporte**

Até o advento da Constituição Federal de 1988, os serviços de transporte, ditos intermunicipais, tinham tributo específico que os gravava, pois a Constituição Federal de 1967, por intermédio de seu artigo 22, dispunha que competia à União instituir impostos, entre outros, sobre os serviços de transporte e comunicação, excetuando o transporte municipal que era gravado pelo ISS e que continuou com o mesmo gravame na nova Constituição. Desta forma, pelo Decreto-Lei nº 1.438/75, foi criado o Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário, conhecido como ISTR.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi formalizado um novo sistema tributário nacional, em que não mais existe o ISTR, sendo incorporado ao campo de incidência do ICM, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e o de comunicação, dando origem ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). No artigo 155 da Constituição Federal, foi dada competência aos Estados e Distrito Federal para a instituição desse tributo que abarcou a circulação de mercadorias, já existente; a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica; a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; os serviços de comunicação; e os que nos interessam de perto, os serviços de transporte intermunicipal/interestadual.



Como exposto anteriormente, esse tributo possui diversas hipóteses de incidência, razão pela qual vários tributaristas, entre os quais Borges H (2001) e Carrazza (2002) entendem que o mesmo contempla diversos tributos dentro de si, sendo, inclusive a hipótese dos serviços de transporte interestadual/intermunicipal, um destes tributos, justamente o imposto sobre os serviços de transporte.

Desta forma, o ICMS acabou por incorporar o antigo ICM e outras hipóteses legais de incidência, dentre as quais, a hipótese dos serviços de transporte intermunicipal/interestadual, sob o mesmo arcabouço de princípios e estrutura legal.

Assim, passar-se-á pelos principais aspectos do ICMS, agora destacando especificamente a condição desses serviços, notadamente o transporte rodoviário de cargas, para caracterizá-lo adequadamente aos fins propostos no presente estudo.

Como já dito em diversos pontos deste trabalho, o serviço de transporte rodoviário de cargas sujeito a ICMS é aquele que transcende os limites do município, incluindo, obviamente, os que transpuserem os limites dos Estados, descritos na Constituição Federal como Intermunicipais ou Interestaduais. O fato gerador, portanto, dar-se-á pela execução desses transportes no Estado ou Distrito Federal onde eles sejam executados no momento de início do transporte, definindo-se, então, como apto a cobrar o tributo, regra geral, o Estado onde se inicia o transporte, no momento do início do serviço.

Dado o próprio critério geral do ICMS, sua base de cálculo nos serviços de transporte é o preço do serviço, incluindo-se o próprio ICMS, derivado do princípio de que o mesmo é calculado por dentro e ainda os seguros, as taxas e outras despesas cobradas do usuário final do serviço, que é entendimento manifesto do próprio fisco Paulista, por meio da resposta à Consulta 443/90 de 19.11.91. Também, por manifestação semelhante, o fisco entendeu, inclusive, ser componente da base de cálculo o valor do reembolso do vale-pedágio, o que provocou pareceres contrários ao entendimento do fisco. Carrazza (2002) posiciona-se

dizendo que tal inserção é fruto de interpretação que não levou em conta a base de cálculo possível.

As alíquotas internas para os serviços de transporte rodoviário de cargas, para alguns Estados, entre os quais, os que interessam ao presente trabalho, podem ser vistas nos dados da tabela abaixo:

**TABELA 11 – Alíquotas dos serviços de transporte rodoviário por Estado**

<b>Estados</b>	<b>Alíquota</b>
São Paulo	12%
Santa Catarina	17%
Paraná	17%
Mato Grosso	17%
Mato Grosso do Sul	17%
Minas Gerais	18%
Goiás	17%
Distrito Federal	17%

Fonte: Dados da Pesquisa

Seguindo a regra geral, os serviços de transportes, quando executados com destino a outros Estados, terão suas alíquotas determinadas, conforme seu destino, se para as regiões Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, 7%, e se destinados às regiões Sul/Sudeste, 12%. Caso o serviço seja destinado a não contribuinte, ainda seguindo a diretriz geral do tributo, a alíquota será aquela praticada internamente pelo Estado onde se inicia o transporte. Barros e Coffani (2006) apresentam resposta à Consulta 713/2000, publicada em 16 de março de 2001, em que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo apresenta entendimento, seguindo essa diretriz.

Tomando o artigo 4º. da Lei complementar 87/96, tem-se como contribuinte do ICMS nos serviços de transporte, qualquer pessoa natural ou jurídica que, de modo habitual, preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Neste particular, será prudente atentar-se para os casos em que a Lei do Estado de São Paulo, por meio dos artigos 316 e 317 do Decreto nº 45.490/00 - RICMS, atribui a responsabilidade pelo tributo aos seguintes terceiros:

- a) Na prestação de serviço de transporte de carga, com início em território paulista, realizada por transportador autônomo, qualquer que seja seu domicílio ou por empresa transportadora estabelecida fora do território paulista e não inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado, a responsabilidade pelo recolhimento é do tomador, quando contribuinte deste Estado;
- b) Na prestação de serviço de transporte rodoviário por empresa transportadora estabelecida em território paulista, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte, desde que remetente ou destinatário da mercadoria e contribuinte deste Estado.

Conforme já exposto, o ICMS é não cumulativo e a não cumulatividade se processa pela sistemática de apuração periódica, que se aplicará integralmente aos serviços de transporte tributados pelo ICMS, qual seja, confrontando-se os débitos com os créditos do período, a fim de se apurar o valor a recolher do tributo.

### **3.2– Do direito ao crédito**

O ICMS incorporou em si o princípio da não cumulatividade, já existente em seu antecessor, o ICM, e trazendo consigo a mesma sistemática da apuração periódica, em que se tomam os débitos de um período e compensa-se com os créditos desse mesmo período, como assinalado no item 3.1.3.1, discutir-se-á os aspectos quanto a admissibilidade de tais créditos. Quais os contornos teóricos que permeiam essa admissão: ele é geral e irrestrito? Ele sofre restrições? Quais?

O direito ao crédito sofre restrições, ainda que temporária, pois a Lei Complementar 87/96, no artigo 20, concede a possibilidade de crédito, permitindo-o de forma textual, inclusive, aos materiais destinados a uso e consumo próprio e ao ativo permanente. Todavia,

no artigo 33 desse diploma legal, foi adiado o direito ao crédito relativo às entradas para uso e consumo próprio para o 1º dia do ano de 1998 e, após, foi sendo adiado até o presente momento, em que tal direito está programado para entrar em vigor a partir de janeiro de 2011. Quanto às entradas destinadas ao ativo permanente, foi disciplinado que tal crédito seja exercido a razão de 1/48 ao mês, a partir da data de entrada do bem no estabelecimento.

A possibilidade de crédito relativo aos materiais para uso e consumo próprio, levantada pela Lei Complementar 87/96, trouxe consigo discussão jurídica das mais férteis, pois colocou-se a tese de que o direito aos créditos sobre tais itens dar-se-ia desde o advento da Constituição de 1988, pois se trata, conforme essa corrente de pensamento, dentre os quais, Roque Antonio Carrazza, de direito expresso pela Constituição e não pela Lei Complementar 87/96. No entanto, observamos que a corrente contrária, onde se pode citar Hugo de Brito Machado, entende que a Lei Complementar tem o poder de disciplinar tal matéria e, portanto, os créditos devem seguir a disciplina ali transcrita. A discussão envolve ainda os conceitos de operacionalização da não cumulatividade constitucional: se o faz por meio do regime do crédito físico, em que serão aceitos créditos apenas relativos àqueles itens que se consomem, incorporando-se ao produto ou mercadoria que continuará circulando, ou seja, compondo o novo produto ou mercadoria que será comercializado, vendido, que terá nova saída ou se o faz pelo regime do crédito financeiro, aquele em que serão aceitos os créditos de todos os custos onerados pelo tributo, isto é, sempre que a empresa suportar um custo, seja ele advindo da aquisição de um bem ou da tomada de serviço que seja tributado pelo ICMS, este custo ensejará crédito de ICMS.

Carrazza (2002) quando trata do princípio da não cumulatividade, manifesta entendimento de que nada pode obstar o direito ao crédito, pois o mesmo, segundo o autor, é direito constitucional inalienável, não pode ser cerceado por norma infraconstitucional,

considerando como única restrição o contido no inciso II do  $\delta$  2º do art. 155 do Texto Constitucional, que explicitamente veda o crédito nas saídas com isenção e não incidência.

Ao passo que Machado (1999) manifesta-se afirmando que, ao admitir os créditos relativos a entradas de bens do ativo permanente, o legislador complementar apenas exerceu a competência que lhe atribui o art. 155,  $\delta$  2º., inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, disciplinando o regime de compensação do imposto, manifestando que desta forma aproximou esse regime daquele conhecido como o de crédito financeiro, e posiciona-se dizendo que, não obstante, as várias manifestações doutrinárias no sentido de que os créditos em questão podem ser utilizados desde o advento da vigente Constituição Federal, entende que eles somente poderão ser utilizados nos termos da Lei Complementar nº 87/1996.

Apesar das discussões doutrinárias, para os efeitos dos propósitos do presente estudo, seguir-se-ão os ditames do diploma legal da Lei Complementar 87/96, quais sejam: as entradas com destinação para uso ou consumo próprio não serão passíveis de gerarem créditos de ICMS em sua entrada, e, nas entradas destinadas ao ativo permanente, serão aproveitados os créditos à razão de 1/48 ao mês.

### **3.2.1 - Discutindo os conceitos: material de uso e consumo próprio e ativo permanente**

Neste ponto, resta discutir os conceitos de material para uso e consumo próprio e ativo permanente, pois tendo o trabalho posicionado-se no sentido de não aproveitar créditos oriundos de aquisições para uso e consumo próprio e aproveitar os destinados ao ativo permanente por meio da apropriação à razão de 1/48, necessário se faz explicitar de forma cabal tais conceitos.

O inciso V do artigo 66 do Regulamento do ICMS de São Paulo — RICMS/SP — define mercadoria para uso e consumo nos seguintes termos:

“mercadoria que não for utilizada na comercialização ou que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.” (RICMS – Art. 66 Inciso V)

Ao discutir a irrelevância da destinação para efeitos do crédito, Carrazza ( 2002, p. 258) menciona: “Não é a destinação dada às mercadorias ou aos bens que adquire (revenda, uso, consumo, integração no ativo fixo etc.) que impede o contribuinte de fruir, por inteiro, do direito à não cumulatividade do ICMS”.

Por meio dessas observações, depreende-se que o conceito de materiais para uso e consumo próprio refere-se, por exclusão, aos materiais que não tendo a destinação de se aplicar ao produto, revenda ou ao serviço prestado, nem sendo incorporados ao imobilizado da empresa ou servindo para restabelecê-lo, serão destinados ao uso ou consumo próprio.

Discutindo a aplicação desse conceito ao transporte de valores, e como ele constitui-se, primeiramente, como transporte, daí se retira um dos filtros para a definição, pois o que não estiver afeito ao transporte ou for destinado ao transporte, mas, referir-se ao imobilizado, destinando-se a repô-lo em seu estado funcional ou incorporar-se a ele, não deverá gerar direito ao crédito; ou, no caso de que se destine ao imobilizado ou se incorpore a ele, gerará crédito a 1/48. Igualmente, a condição dos aspectos especiais com as quais se reveste o transporte de valores (que refere-se notadamente à segurança e a cumprir as exigências das regras de segurança impostas pelas autoridades que controlam tal atividade, ou seja, tudo aquilo que estiver circunscrito à segurança da operação e ao cumprimento das regras para a operação) estará afeito ao serviço, portanto, gerando direito ao crédito.

Ainda há de se ter em foco os aspectos da entrega dos valores e sua proteção, que são todos os materiais envolvidos na proteção da entrega dos valores e da operação em si. É o caso dos malotes, que protegem os numerários e do documento que protege a operação. O

malote não é aberto na coleta e na entrega, pois, há um documento assinado por aqueles que o entregam e pelos que o recebem, informando os montantes relacionados à operação para posterior conferência e fechamento, que também deve se constituir em item que se incorpora ao serviço e presta-se ao reconhecimento dos créditos de ICMS.

Desta forma, para os fins do presente estudo, os materiais que não se destinarem a compor o serviço prestado em suas finalidades, como no caso dos transportes de valores, ao deslocamento, à segurança, à entrega dos valores, à sua proteção e a da operação que também não tiverem destinação ao imobilizado ou a seu restabelecimento, serão para uso e consumo próprio.

Quanto à definição das mercadorias destinadas ao Ativo Permanente, dispõe o Artigo 179, item IV, da Lei nº 6.404/76, ao tratar das contas pertencentes ao ativo imobilizado, a menção às contas que representam os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive, os de propriedade industrial ou comercial, quer dizer, aqueles bens destinados às operações da empresa, que esta utiliza para gerar seus produtos ou serviços, estejam a serviço de suas atividades.

Desta forma, deve-se entender como afeitos ao Ativo Permanente, os bens de longa duração, que beneficiarão diversos períodos operacionais da empresa e que se prestem à utilização nas operações da empresa. Iudícibus et al.(2003) corroboram esse entendimento, dizendo que, pela definição da Lei nº 6.404, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Mencionam também que integram o imobilizado, mesmo os bens que ainda não estão em operação, tais como: construções em andamento, adiantamentos para inversões fixas etc., tendo o cuidado de mencionar que deveriam também fazer parte do Ativo Imobilizado os

bens adquiridos em operações de *leasing* financeiro. Assim, deve-se também dividir o imobilizado em bens tangíveis e intangíveis, sendo os tangíveis os que têm corpo físico, terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais; e os intangíveis, os que o valor não reside em nenhuma propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos a seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais etc.

É preciso considerar ainda a materialidade, pois sendo um conceito contábil, o diminuto valor levará à luz da ciência contábil, à classificação fora do grupo imobilizado, não se constituindo apto a configurar no grupo permanente.

Tem-se, então, de forma conclusiva, que os bens do Ativo Permanente serão especificamente os classificados no grupo imobilizado, sendo parte do grupo dos tangíveis; tendo noção de permanência; não sendo consumidos no processo produtivo de bens e serviços no curto prazo e atendendo ao princípio da materialidade, não se constituem de diminuto valor, para os quais se considerará, ainda que, de longa duração, como de uso e consumo, se não for incorporado ao serviço de transporte de valores, pois, pelo contrário, não serão para uso e consumo próprio e terão condições de gerar direito ao crédito de ICMS.

Em outras palavras, pode-se ter um bem de valor não relevante que, portanto, não será classificado como bem permanente, mas que está afeito ao serviço de transporte e desgasta-se no processo da prestação do serviço, ensejando o direito ao crédito do tributo.

### **3.2.2 – Os Créditos admitidos pelos Estados**

A questão de quais materiais propicia o direito ao crédito na prestação dos serviços de transporte é polêmica, e vem gerando controvérsias. Entre os Estados, existem diferenças de entendimento quanto aos materiais e serviços entendidos como geradores do direito ao crédito. Neste sentido, apresentam-se manifestações do fisco de diversos Estados quanto aos



bens e serviços que geram esse direito, que são relatados, tratando Estado a Estado, tomados conforme as localidades onde a empresa, que é objeto do Estudo de Caso, tem filiais.

No Estado de São Paulo, encontrar-se-á a Decisão CAT número 1 de 25.04.2001, que dispõe sobre os direitos ao crédito de ICMS sobre diversos itens, que interessa destacar o tópico III, item 3.5, que dispõe sobre os direitos a crédito relativo a combustíveis, nos seguintes termos:

“3.5 – combustível utilizado no acionamento entre outros:

(...);

de veículos, exceto os de transporte pessoal (art.20, § 2º. da Lei Complementar número 87/96), empregados na prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação, na geração de energia elétrica, na produção rural e os empregados pelos setores de compras e vendas do estabelecimento;”.

Desta forma, nota-se que, para o Estado de São Paulo, o combustível gera direito ao crédito de ICMS. Corrobora esse entendimento a resposta à Consulta número 038/97 de 23.04.97, apresentada por Camargo (2002), que se posiciona pelo direito ao crédito nas entradas de combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool) e não aceita créditos relativos à aquisição de óleo lubrificante, peças para manutenção, pneus e lonas.

Por intermédio do Acórdão da 1ª. Turma do STJ, 101.797/SP, apresentado por Barros e Coffani (2006), também, fica claro que as peças de reposição, conserto, conservação ou acessórios que guarneçam veículos, não se confundem com insumos exauridos na prestação do serviço de transporte, não se prestando a gerar direitos ao crédito de ICMS

No Estado do Paraná, tomando a resposta dada à Consulta 77 de 28/06/2006, fica claro que os direitos ao crédito abrangem as aquisições tributadas de combustíveis, óleos, aditivos, fluídos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção da frota, inclusive, de limpeza, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente.

Em Santa Catarina, verifica-se a resposta à Consulta número 68/06, dada no Processo GR 04.20654/07 que trata da possibilidade de crédito relativo aos combustíveis, imobilizado, lubrificantes, aditivo e outros fluídos, pneus, câmaras de ar e peças de reposição e, por fim, do serviço de comunicação.

No Estado do Rio de Janeiro, o fisco, nas respostas dadas às perguntas relativas ao período de 19 a 23/09/2005, posiciona-se pelo entendimento de que só os combustíveis e imobilizados utilizados nos serviços de transportes tributados pelo ICMS ensejam direito ao crédito de ICMS. Dispõe-se, inclusive, que o combustível seja adquirido de distribuidora.

As respostas às Consultas 090/2006 e 112/2006 e ainda a resposta apresentada por Borges J e Reis (1998) relativa à consulta 44/96, observam que o Estado de Minas Gerais admite créditos relativos às entradas de lubrificantes, pneus e câmaras de ar e material de limpeza.

O Estado de Goiás, conforme IOB – INFORMAÇÕES OBJETIVAS, ICMS, IPI e OUTROS (2006), considera como passíveis de crédito apenas os gastos com combustíveis e imobilizado.

Pela resposta dada à consulta 481/94 – AT, o Estado do Mato Grosso posiciona-se pelo crédito apenas relativo aos combustíveis e imobilizados, e pneus, peças em geral e lubrificantes constituem-se como material de uso e consumo, portanto não geram direito ao crédito de ICMS.

O Estado do Espírito Santo, pelo artigo 99 do RICMS – Regulamento do ICMS, possibilita o crédito relativo a combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras de ar. Já o Estado do Mato Grosso do Sul, admite créditos apenas sobre combustíveis, o que está consubstanciado no artigo 58, IV, do Decreto nº 5.800/91. Por sua vez, o Estado do Rio Grande do Sul, pela IN DRP 045/98 atualizada até a IN 052/07 de 27.07.07, admite créditos sobre combustíveis e lubrificantes. No que tange ao Estado de Tocantins, como não foi

localizado pronunciamento próprio, seguiu-se o Acórdão da 1ª. Turma do STJ, 101797, que se pronuncia por admitir créditos apenas relativos a combustíveis.

Diante dos posicionamentos apresentados, pode-se citar que o insumo combustível e o imobilizado aplicado na prestação dos serviços de transporte, de forma geral, são aceitos como entradas com direito ao crédito pelos Estados da Federação, e alguns Estados manifestam-se pela admissibilidade de outros itens como insumo. Relativo aos Estados discutidos neste item, nos dados do quadro abaixo são apresentados os principais insumos e o posicionamento quanto à possibilidade de crédito.

**TABELA 12 – Materiais com direito ao crédito por Estados**

Materiais com Direito ao Crédito	ESTADOS										
	SP	RGS	SC	PR	RJ	ES	MG	GO	MT	MS	TO
Óleos		X	X	X		X					
Combustíveis	X	X	X	X	X	X	X	X	X	x	X
Lubrificantes		X	X	X		X	X				
Pneus e Câmaras			X	X		X	X				
Peças de reposição			X	x							
Materiais de limpeza dos veículos				x			X				
Aditivos e Fluidos			X	x		X					
Produtos de manutenção				x							
Materiais Rodantes (rodas, aros)				x							
Base Legal	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

1) Acórdão 1a.turma do STJ, 101797/SP, Decisão Normativa CAT no.1/01, RC 822/91, Consulta 038/97

2) Instrução Normativa DRP 045/98 – atualizada até IN 052/07 de 27.07.07

3) Consultas/COPAT – 2005 a 2007/COPAT 2006/CONSULTA Nº: 68/06

4) CONSULTAS TRIBUTÁRIAS/ANO 2006/CONSULTA Nº: 77, de 28 de junho de 2006

5) PERGUNTAS E RESPOSTAS – PERÍODO DE 19 A 23/09/2005

6) REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO ART.99

7) Consultas 253/94 e 269/95

8) Boletim 15 de 2.006 – IOB - Informações Objetivas - Caderno ICMS, IPI e Outros Estado de Goiás

9) Consultas 481/94 e 131/94

10) ACÓRDÃO N. 15/97

11) Seguindo o Acórdão da 1a. turma do STJ, 101797/SP - Não se encontrou pronunciamento próprio do Estado

Fonte: Dados de pesquisa.

### **3.2.3 – Dos créditos próprios da atividade transporte de valores**

Conforme já discutido, a entrada de combustíveis e imobilizados diretamente alocados nos serviços de transporte gera direito ao crédito do ICMS, e, no imobilizado, à razão de 1/48 dos valores de entrada.

As entradas de lubrificantes, peças de reposição, fluídos, óleos, pneus, câmaras de ar, materiais para limpeza e serviços de comunicação podem gerar direito ao crédito, dependendo do entendimento de cada fisco estadual.

È preciso discutir o crédito relativo às entradas de bens que fazem parte da contextualização dos serviços de transporte de valores. Esse tipo de transporte é um serviço de transferência de dinheiro, documentos ou objetos de valor entre diferentes pontos, realizado por empresas de segurança privada, devidamente autorizadas pelo Departamento de Polícia Federal (DPF), nas condições definidas pela Lei nº 7.102/83. Justamente pelo caráter de forte regulamentação (que evidencia o aspecto de visualização para segurança das pessoas, a agregação do fator segurança que esse tipo de transporte compreende, os aspectos de proteção ao tipo de bem e das circunstâncias em que o transporte é efetuado, bem como a necessidade de comunicação constante entre a base e o veículo de transporte), esse serviço necessita de outros insumos, não só os propriamente ligados ao transporte, para sua efetivação. Veja-se o conceito de materiais para uso e consumo apresentados no item 3.2.1:

“Desta forma, fica assentado que, para os fins do presente estudo, os materiais que não se destinarem a compor o serviço prestado em suas finalidades, como no caso dos transportes de valores, ao deslocamento, à segurança, à entrega dos valores e à sua proteção e da operação, e também não tiverem destinação ao imobilizado ou ao seu restabelecimento, serão para uso e consumo próprio.”

Ou seja, os materiais que se destinam a compor o serviço prestado, devem gerar o crédito de ICMS, pois se prestam às finalidades de garantir a segurança (armas, munições, coletes a prova de bala, portões blindados, câmeras de filmagem, cofres, etc.), inviolabilidade do bem transportado (malotes de segurança, espaguete de fecho, lacres, etc.), declarar os elementos básicos da operação (guias de transporte de valores), realizar a identificação da empresa à população na operação do serviço, para que compreenda o serviço que está sendo prestado e para gerar a segurança do público, em geral (uniformes, emblemas de identificação e outros) e materiais de comunicação que, também, podem estar dentro do conceito de segurança (rádios-comunicadores, estação base, aparelhos de telefone celular, etc.). Evidentemente, os itens que comportam o conceito de Ativo Imobilizado serão tratados como tal.

Abaixo, são listados alguns insumos às empresas de transporte de valores, dos quais discutir-se-ão as possibilidades de gerar direito ao crédito, embora não se possua manifestação do fisco relativa aos mesmos. O entendimento advém do aspecto geral, de serem tais consumos aplicados na prestação do serviço e, portanto, fazendo parte da produção do serviço transporte de valores.

Os principais materiais são:

- Uniformes — a legislação que disciplina o transporte de valores, exige dos funcionários que processam os serviços, o uso de uniforme previamente aprovado pela Polícia Federal. Esta exigência prende-se ao fator segurança, visto que serve para identificação, personalização e determinação de responsabilidades nos casos de sinistros, visto que, ao ocorrer ação delituosa, os equipamentos de filmagem e fotografia reconhecem, pelo uniforme, a empresa responsável pelo trabalho. Ainda mais, o uniforme identifica a empresa para a prática do trabalho, assim como um policial fardado é

identificado como estando em serviço. O conjunto de uniforme contém os seguintes itens principais:

- Coturno ou sapato;
  - Calça e camisa ou macacão e camisa;
  - Boné ou cobertura;
  - Abraçadeira com identificação da empresa;
  - Baleiro ou acondicionador de balas reservas;
  - Blusa, Blusão ou jaqueta;
  - Capa de chuva e capa de colete;
  - Cinturões com coldre;
  - Coldre;
  - Saia para guarda feminina interna;
  - Tecido para confecção dos uniformes; e
  - Outros (meias, aviamentos para costura, etc.).
- Armas — o porte de armas é um pré-requisito da operação, pois sem armas não se consegue efetuar a proteção do valor transportado. Como são pertencentes ao imobilizado, aproveitar-se-ão os créditos a razão de 1/48.

Podem ser:

- Revólveres;
- Carabinas; e
- Pistolas.

- Coletes a prova de bala — os componentes da guarnição do carro-forte, ou seja, os funcionários que irão efetuar os trabalhos, portarão coletes a prova de balas. Esse material não, necessariamente, integrará o immobilizado, pois pode ter vida útil inferior a 2 anos;
- Munições — as munições, apesar da possibilidade de não serem consumidas, através do tempo, perdem sua validade, que ocorre após 1 ano sem uso. Portanto, fazem parte do consumo normal;
- Malotes para transporte dos valores — os valores são acondicionados em malotes lacrados, a fim de garantir inviolabilidade, sendo um insumo da transportadora para poder efetuar o transporte. Podem ser de lona, plástico ou outro material;
- Lacres de segurança — são necessários para garantir a inviolabilidade dos malotes que podem incluir os próprios lacres como, também, os espaguetes de plásticos, usados para fechar os malotes;
- Guia de transporte de valores — ao se coletar um malote contendo valores, emite-se uma guia de transporte, indicando os valores objeto de transporte, local de coleta, local de entrega, etc. Essa guia representa o documento de confiança do serviço, pois os valores não são conferidos, o malote é lacrado e a guia é o elemento de segurança, indicando o recebimento e a constatação de que o malote foi recebido em perfeitas condições de inviolabilidade. Representa o ponto fundamental de controle da sistemática de transporte de valores;
- Equipamentos de segurança acoplados ao carro-forte — nos carros-fortes são instalados equipamentos para a proteção dos valores transportados e

monitoramento dos vigilantes, tais como: cofre, câmeras de segurança, sirenes, fechaduras eletrônicas, emblemas identificadores da empresa, etc. Esses componentes podem fazer parte do imobilizado, dependendo de sua vida útil e se forem incorporados ao carro-forte;

- Equipamentos de segurança para a base de transporte de valores — esses equipamentos fazem parte de todo um conjunto de segurança necessário a execução do transporte: portão automático blindado para entrada dos caminhões com os numerários, equipamentos para monitoramento remoto da operação de entrada e saída de veículos, câmaras de guarda para os numerários, câmeras de filmagem das operações, alarmes, equipamentos para abertura automática, controles de passagem de pessoas, malotes e de armas, vidros blindados para separação de ambientes, sensores, leitores de impressão digital, leitores laser, interfones, fitas de filmagem, fechaduras eletrônicas, detectores de metal, cofres para guarda de armas e valores, cerca elétrica, centrais de alarme etc. ;
- Frete aéreo — Nos serviços intermodais, utilizam-se os serviços de transporte aéreo, que são tributados pelo ICMS e como fazem parte do serviço total faturado, também se prestam ao direito a crédito;
- Equipamentos de comunicação — os carros-fortes devem estar em constante comunicação com as bases operacionais, e, no ato de abertura de caixas automáticos, para coleta ou suprimento de valores nos mesmos, deve-se seguir o procedimento de segurança garantidor da operação, que pode ser a solicitação de senhas para autorização de abertura, comandos lógicos específicos do momento, etc. Para garantir essa logística, são necessários



rádios-comunicadores, telefones celulares específicos ou outros equipamentos de comunicação;

- Serviços de Comunicação — nestes trabalhos de comunicação, o gasto com o serviço de comunicação para que a operação se realize torna-se, igualmente aos equipamentos, um insumo para a prestação de serviços de transporte de valores; e
- Outros pequenos materiais de uso na operação

Desta forma, além dos materiais que cada Estado permite como crédito para os transportes de valores, também, serão considerados os materiais discutidos neste item para formar o rol dos itens geradores de crédito de ICMS, na alternativa de se considerar os créditos por meio das entradas de materiais e serviços.

### **3.2.4 – Do crédito outorgado**

Diante da diversidade de entendimento entre os entes fiscais estaduais quanto aos itens que geram direitos de crédito nas entradas, e também por serem poucos, a legislação possibilitou às empresas de transportes, pelo Convênio ICMS 106/96, alterado pelo Convênio ICMS 95/99, reproduzido pelos diversos Regulamentos do ICMS – RICMS dos Estados, a utilização de crédito outorgado de 20% sobre o valor dos débitos relativos às saídas tributadas. Em São Paulo, essa decisão foi disciplinada, obedecendo ao disposto nos convênios ICMS citados, por meio dos artigos 62 do RICMS e 11 do Anexo III, que assim dispõem:

“Art. 62 – Constituirão também crédito do imposto os valores indicados no Anexo III, nas hipóteses ali indicadas”.

No anexo III:

“Art. 11(TRANSPORTE) – O estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto o aéreo, poderá creditar-se da importância correspondente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (Convênio ICMS – 106/96, com alteração do Convênio ICMS 95/99).

§ 1º. – O benefício previsto neste artigo é opcional, devendo alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e sua adoção implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

§ 2º. ....; “.

Dessa forma, a empresa prestadora de serviço de transporte poderá optar pelo crédito presumido, em substituição ao sistema de crédito pelas aquisições, devendo:

- Fazê-lo em substituição a quaisquer outros créditos;
- Alcançar todos os estabelecimentos localizados no território nacional, independente do Estado onde se localizar.

Assim, os operadores de transporte rodoviário de valores podem utilizar, para o recolhimento do ICMS, duas formas de reconhecimento do crédito: pela tomada dos créditos nas entradas dos itens que geram direito ao crédito ou por meio da utilização, pura e simples, da sistemática do crédito outorgado de 20% sobre o valor dos débitos relativos às prestações oneradas pelo ICMS.

Esta possibilidade enseja planejamento tributário legítimo, pelo estudo da melhor alternativa entre as apresentadas como legais pelo fisco. O presente estudo foca essas alternativas de planejamento tributário no Estudo de Caso a ser desenvolvido para o ramo de transporte, no modal rodoviário, no segmento de transporte de valores.

Todavia, antes de adentrar-se no desenvolvimento do Estudo de Caso, discutir-se-ão, em rápidas pinceladas, a contabilização de tais créditos e os principais aspectos que permeiam o planejamento tributário.

### **3.2.5 – Contabilização dos créditos de ICMS**

Neste tópico, este estudo propõe-se a discutir a contabilização do ICMS sobre a receita e os créditos de ICMS. Primeiro, discorre-se sobre a contabilização na metodologia de débitos e créditos para, posteriormente, à luz dos efeitos da contabilização nessa sistemática, avaliar o procedimento de contabilização existente e verificar qual seja sua forma mais adequada na sistemática do crédito outorgado.

O demonstrativo contábil é fonte de informação a seus diversos usuários (dentre os quais, acionistas, clientes, fornecedores, mercado de capitais, sindicatos dos empregados, e, ainda, a administração e outros mais), tal informação deve seguir os parâmetros ditados pela ciência contábil, a fim de que haja uniformidade de tratamento entre as diversas entidades, de forma a se prestar à comparabilidade, confiabilidade e compreensão dos diversos usuários. Assim, por compreenderem essa necessidade que os estudiosos da contabilidade, os organismos de discussão das melhores práticas contábeis, universidades, entidades da classe contábil e outros, debruçam-se nos procedimentos contábeis a serem adotados para as diversas transações que se processam no mundo dos negócios e entre as várias entidades.

Neste panorama, a Lei nº 6404/76, no artigo 187, itens I e II, disciplina que as empresas deverão, na Demonstração de Resultados do Exercício, discriminar a receita das vendas em itens que espelhem a receita bruta das vendas e serviços e as deduções das vendas. As Deduções das vendas, são contabilizadas por seus diversos itens: devoluções, abatimentos e impostos, demonstrando a receita líquida das vendas de mercadoria, produtos e serviços prestados, por seus diversos componentes.

Significa dizer que, se deve contabilizar as receitas por esses diversos itens, a fim de poder comunicá-las adequadamente na Demonstração de Resultados do Exercício. Tratando a contabilização das receitas nesses termos, Iudicibus et. al. (2003), discorrem sobre a

necessidade das contas contábeis de dedução da receita serem criadas por tributo incidente sobre as vendas, bem como a de vendas canceladas e abatimentos. Assim, a receita apresenta-se sobre seu valor total e os tributos a serem abatidos deverão ser valorados sobre ele, cujo cálculo toma o valor total e aplica a alíquota respectiva, dentro dos parâmetros legais.

Diante disso, pode-se observar que o ICMS sobre as vendas e/ou sobre os serviços prestados, deve ser contabilizado em conta específica, espelhando o valor efetivo desse tributo sobre as vendas.

Pela sistemática de apuração do ICMS a recolher que permite o crédito do tributo pelas entradas, a contabilização de tais entradas, onerando os custos, deve ser efetuada pelo valor livre dos tributos que foram recuperados. No caso do ICMS recuperado, livre de tal tributo, Oliveira (2006), menciona que o custo dos bens adquiridos deve ser contabilizado, subtraindo-se o valor do ICMS e delineia exemplo em que o ICMS a ser recuperado é contabilizado a débito da conta de ICMS a Recuperar e a crédito da conta de custos, ou do estoque, quando a compra se destinar ao estoque que, posteriormente, no momento da venda, tornar-se-á custo por seu valor sem ICMS.

Diante do exposto, pode-se colocar a contabilização do ICMS nos serviços de transporte, na sistemática de débitos e créditos, da seguinte forma:

- O débito de ICMS pelas saídas:

Débito – Dedução de Receitas

ICMS sobre Serviços Prestados

Crédito – Passivo

ICMS a Pagar

Valor – Pelos valores calculados de ICMS nas saídas

- O crédito de ICMS proporcionado pelas entradas:

Débito – Ativo

ICMS a recuperar

Crédito – Custo dos serviços prestados - Transporte Intermunicipal

Recuperação de custos

Custo que proporcionou a recuperação de ICMS

Valor – Pelo valor recuperado de ICMS

Tomando o raciocínio desenvolvido na sistemática de débitos e créditos, qual seja, o de se apresentar as receitas pelos valores líquidos dos que lhe diminuem e os custos pelos valores líquidos dos que se lhe abatem, pode-se discutir a sistemática a ser praticada na tomada do crédito outorgado, que nada mais representa do que a troca do crédito calculado pelo somatório entrada a entrada, que proporciona direito de crédito pela presunção fiscal de 20% sobre o valor do ICMS dos serviços de transporte prestados, sujeitos a incidência do ICMS.

Assim, se o crédito outorgado é tão somente uma opção que se faz entre os créditos proporcionados pelas entradas efetivas geradoras de crédito, e o cálculo de 20% sobre os valores das receitas proporcionadas pelos serviços de transporte com incidência do ICMS, torna-se compreensível que a contabilização do crédito outorgado deva seguir o mesmo critério utilizado na sistemática de débitos e créditos. Desta forma, deve-se adotar o procedimento de abater dos custos dos serviços prestados a recuperação pelas entradas, agora não mais discriminando conta a conta dos custos geradores de crédito, porquanto não há como correlacionar os valores tomados como crédito e as respectivas contas representativas de tais custos, mas, apenas e tão somente, em uma conta redutora dos custos, denominada recuperação de ICMS – créditos outorgados. Quanto ao ICMS sobre as vendas, fica

compreensível a manutenção da contabilização em conta redutora das receitas de vendas, pelo valor do ICMS calculado sobre tais receitas.

Seguindo o raciocínio exposto, tem-se a contabilização para a sistemática do crédito outorgado da seguinte forma:

- O débito de ICMS pelas saídas:

Débito – Dedução de Receitas

ICMS sobre Serviços Prestados

Crédito – Passivo

ICMS a Pagar

Valor – Pelos valores calculados de ICMS nas saídas

- O crédito de ICMS proporcionado pelas entradas:

Débito – Ativo

ICMS a recuperar

Crédito – Custo dos serviços prestados - Transporte Intermunicipal

Recuperação de ICMS – Crédito outorgado

Valor – Pelo valor recuperado de ICMS

### **3.3 – Planejamento tributário**

O planejamento tributário é, antes de tudo, uma atividade lícita, é a escolha entre alternativas igualmente lícitas, efetuadas antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de anular, diminuir ou postergar o ônus fiscal tributário. O planejamento tributário

circunscreve-se ao campo da legalidade, por isso se trata de elisão fiscal (economia lícita de tributos, efetuada mediante ação anterior à ocorrência do fato gerador que, sem violar a lei, evita, reduz ou posterga o tributo). Não se trata de simulação, mas de alternativas válidas legal e plenamente vinculadas às ações de negócio, pois na simulação tem-se a evasão fiscal (toda e qualquer ação ou omissão ilícita tendente a eliminar o cumprimento da obrigação tributária). Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- Aparentarem, conferirem ou transferirem direitos a pessoas diversas daquelas a que realmente conferem ou transmitem;
- Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- Instrumentos particulares possuírem resquícios de terem sido antedatados ou pós-datados.

Dentre as normas antielisão, encontrar-se-á ainda o conceito de dissimulação, inserido em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar n° 104 de janeiro de 2001, que altera a Lei n° 5.172, de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional. Dando nova redação ao artigo 116 do Código Tributário, acresce-lhe o seguinte parágrafo:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Contudo, o parágrafo único do artigo 116 não foi disciplinado pela lei ordinária, tendo como consequência a não eficácia plena desse dispositivo. Confirma esse entendimento, Machado, in Rocha (2001), ao acentuar que a vigência dessa norma, só será plena, quando entrar em vigor a lei ordinária na mesma referida.

Shingaki (2006) segue no sentido da legalidade dos atos no planejamento tributário, dispondo que planejamento tributário é a escolha de ações ou omissões lícitas, não dissimuladas, anteriores à ocorrência do fato gerador. Note-se que o autor coloca as

alternativas não apenas no campo da ação, mas também no da omissão, isto é, posso não praticar determinado ato que venha caracterizar o fato gerador do tributo. Borges, H (2000) posiciona planejamento tributário como ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, a harmonizar as transações futuras do negócio, com os objetivos de excluir, minimizar ou postergar o débito fiscal. Já Fabretti (2004) posiciona planejamento, como atividade preventiva, que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que a empresa pretende realizar, tendo como objetivo reduzir a carga fiscal ao valor realmente exigido pela lei. Machado (2004) enfatiza o aspecto legalidade e legitimidade do planejamento tributário, por estar no mundo da licitude.

Outra norma fiscal que trouxe considerações importantes a respeito da legalidade dos atos de planejamento tributário é a Medida Provisória nº 66 de 29.08.02, que teve seus artigos referentes à norma antielisão revogados pela Lei nº 10.637/02.

Dentre outros, essa norma legal dispunha sobre:

- a possibilidade de desconsideração para fins tributários dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária;
- desconsiderar todos os atos ou negócios jurídicos que pretendessem reduzir o valor de tributo, para evitar ou postergar o respectivo pagamento, inclusive, ocultar os verdadeiros elementos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;
- os critérios indicativos dos atos a serem desconsiderados, são a falta de propósito negocial e o abuso de forma. Percebe-se como evidência da falta de propósito negocial a escolha pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de



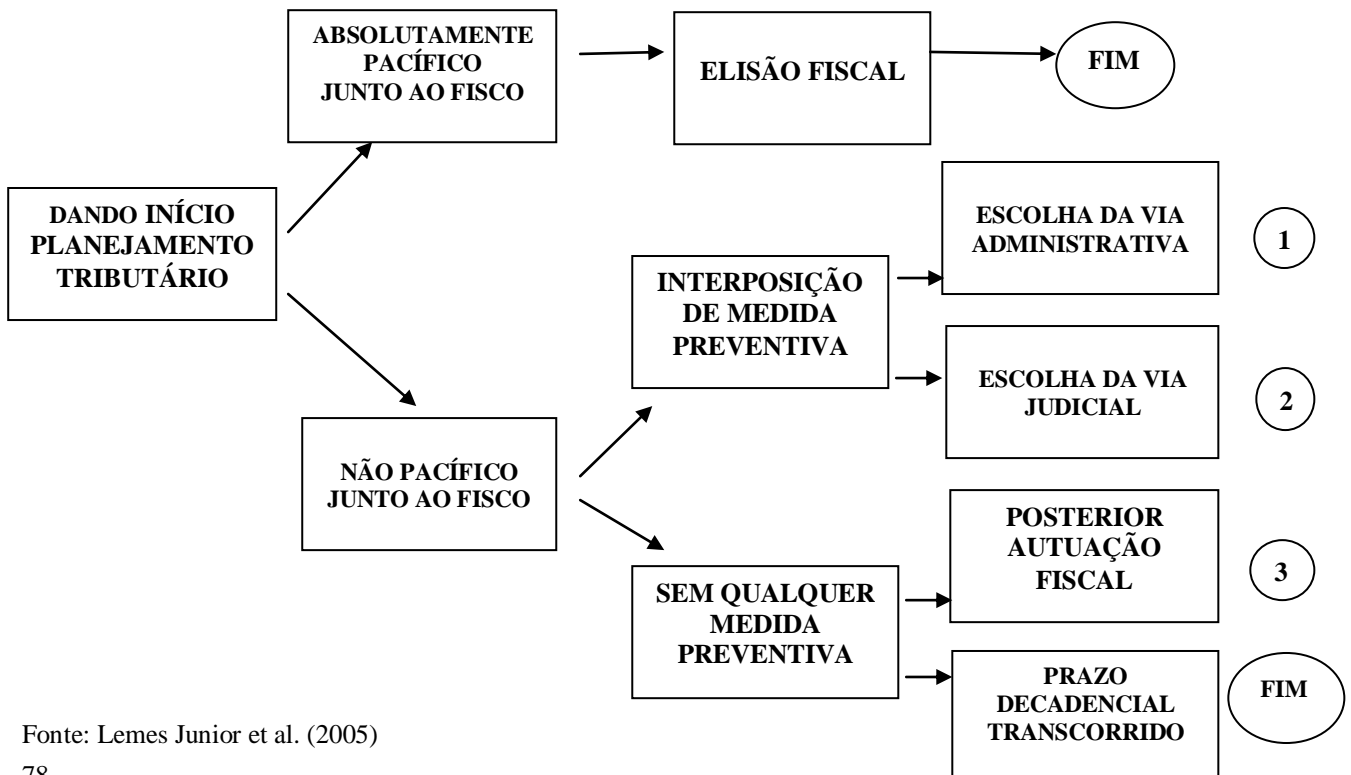
determinado ato. Quanto ao abuso da forma, fala do conceito de “negócio jurídico indireto”, que vem a ser aquele que produz os mesmos efeitos do ato ou negócio jurídico supostamente dissimulado.

Pode-se observar que o planejamento tributário pressupõe a economia lícita de tributos, dentro dos estreitos limites da lei, atentando-se aos parâmetros inibidores do planejamento, quais sejam:

- A simulação;
- A dissimulação;
- Abuso de forma;
- Abuso de direito; e
- a Falta de Propósito Negocial

Lemes Júnior et al., (2005) citam o seguinte gráfico das bases iniciais do Planejamento Tributário.

**GRÁFICO 3 – Bases iniciais do planejamento tributário**



Fonte: Lemes Junior et al. (2005)

O planejamento tributário pacífico é o advindo de possibilidade operacional, que não é objeto de questionamento por parte do fisco e sendo permitido por formas opcionais prescritas pelo fisco. Por sua vez, os não pacíficos referem-se às formas que diferem ou podem diferir do entendimento normal do fisco, sendo, portanto, passíveis dos questionamentos posteriores das autoridades fiscais.

O planejamento não pacífico pode ser efetuado com ou sem interposição de medida preventiva, quando realizado com a interposição de medida preventiva, por meio de via administrativa ou judicial, tem, cada via, seu curso próprio descrito pelos autores, posteriormente, em outros quadros. Quando efetuada sem a interposição de medida judicial pode ensejar uma autuação por parte do fisco, que obrigará a empresa a se defender pelas vias judiciais ou administrativas, mas, se não ocorrer tal autuação, o planejamento pode se findar por decurso do prazo decadencial.

No presente estudo, trata-se do planejamento tributário pacífico, pois são discutidas duas alternativas plenamente lícitas perante o fisco, qualquer delas pelas quais se optar terá perfeito respaldo jurídico em sua adoção.

Desta maneira, quaisquer das formas que o estudo determine, como mais vantajosa, apresentar-se-á como plenamente válida perante o fisco, não ensejando qualquer medida preventiva nem estando sujeita a qualquer questionamento posterior por parte do fisco.

## **4 – ESTUDO DE UM CASO PRÁTICO**

### **4.1 – Panorama da pesquisa**

Quando o ramo de transporte de cargas é onerado pelo ICMS, sente o peso da tributação, por dispor de insignificantes itens geradores de crédito, passando a ter carga tributária de ICMS líquido, praticamente, pelo percentual praticado no preço de venda, pois quase nenhum crédito consegue amealhar nas entradas, que oneram fortemente a operação.

Diante da situação, o fisco oferece a alternativa para a utilização de crédito outorgado de 20%, calculados sobre os valores de ICMS apurados como débitos pelas saídas tributadas.

Os operadores de transportes, inclusive, os rodoviário de cargas, defrontam-se com a oportunidade de optar entre duas formas de reconhecer os créditos: pela forma convencional, apurando os créditos pelas entradas ou pela forma especial, por meio do crédito outorgado de 20%. Para os operadores de transporte de valores, que trabalham com um transporte especial, na forma convencional, há maior possibilidade de agregar itens geradores de crédito, por se ligar a função transporte à função segurança, que demanda para sua operação outros itens que são consumidos na prestação dos serviços e que podem gerar direitos ao crédito de ICMS.

Tendo esse segmento do transporte a possibilidade de agregar maior quantidade de itens que possibilitam o direito ao crédito, a questão da melhor alternativa de reconhecimento dos créditos, se torna mais aguda e instigante, motivando, ainda mais, a busca de respostas.

Neste cenário, delineou-se a opção pelo segmento do transporte de valores. Assim, inicialmente, foi pesquisada qual a alternativa mais usada pelos operadores desse segmento (anexo I) — a opção de débitos e créditos ou a do crédito outorgado? Para tal pesquisa, foram selecionadas 21 empresas e enviados questionários para 19 delas, das quais 9 responderam. A pesquisa permitiu concluir que oito optam pelo crédito outorgado e apenas uma não faz essa escolha, pelo motivo de ter optado pela sistemática do simples nacional. Tal posicionamento denota a tendência do segmento em escolher o crédito outorgado.

Neste ponto, surge a questão: será o crédito outorgado a melhor forma de se reconhecer os créditos de ICMS? Esta será a forma menos onerosa do ponto de vista tributário? Será que o ramo posiciona-se na forma mais vantajosa?

As empresas contatadas, participantes da pesquisa, foram questionadas a respeito da disposição de abrir os dados para análise. Dentre estas, a empresa-caso se dispôs a aplicar o estudo de planejamento tributário, a fim de determinar a melhor alternativa para reconhecimento dos créditos de ICMS, tendo solicitado sigilo quanto a sua identificação.

A empresa-caso mostrou-se adequada às pretensões do presente estudo, pois possui estabelecimentos em diversos Estados, que possibilitam a verificação dos resultados em Estados diferentes e a comparação entre estes. Além disso, opera nos moldes do segmento, podendo refletir adequadamente as dificuldades e os problemas do segmento. Está situada entre as seis maiores do ramo em âmbito nacional e é tradicional, sendo uma das mais antigas operadoras desse tipo de serviço. Possui, também, boa estrutura de dados, o que facilitou a pesquisa. Na fase inicial houve um contratempo, pois foi constatado que o imobilizado não possui o controle de entradas por estabelecimento, apresentando, nesse quesito, um problema, que, durante a pesquisa, foi contornado por meio da distribuição das entradas ao imobilizado, proporcionalmente ao faturamento. Conforme esse critério, foram levados os avos de crédito proporcionados pelo imobilizado a cada Estado. No demais, a pesquisa foi conduzida sem problemas maiores a serem destacados.

## **4.2 – Dados gerais da empresa – caso**

A empresa-caso opera no ramo de segurança e transporte de valores há mais de 35 anos, sendo, portanto, uma das mais tradicionais operadoras do segmento. Na atualidade, possui, aproximadamente, 3.200 colaboradores e com atuação nos seguintes Estados:

- Mato Grosso do Sul;

- Mato Grosso;
- Goiás;
- Paraná;
- Santa Catarina; e
- São Paulo

Nesses Estados, opera com 20 estabelecimentos, tendo a sede em Campo Grande (MS) e 19 outros estabelecimentos filiais distribuídos nos Estados em que atua. Opera com os serviços tradicionais de empresas de transporte de valores, quais sejam: transporte de valores, transporte de documentos, vigilância, tesouraria, gerenciamento e manutenção de caixas eletrônicos.

Ao avaliar a área fiscal, observa-se que os controles fiscais são centralizados na matriz, onde se desenvolve toda a escrituração. Isso é feito de forma informatizada e, como a empresa utiliza-se do crédito outorgado de 20%, a escrituração do livro de entradas é feita por totais mensais dos códigos de operação, por estabelecimento e, por Estado, quando a legislação permite fazê-lo de forma centralizada a todos os estabelecimentos do Estado.

Como os dados de entradas estavam agrupados no livro fiscal de entradas, a pesquisa fez uso dos dados contábeis e, sobretudo, do relatório de entradas por tipo de material, extraído a partir dos controles de registros informatizados das entradas, para apurar as entradas por tipo de material. Esse relatório é efetuado por estabelecimento e por atividade, pois a empresa trabalha seus centros de custos e de resultados por Estado/Filial/Atividade, sendo a atividade definida pelo serviço prestado. O maior problema encontrado foi o do imobilizado, que não é apontado em sua totalidade nesse relatório, diante do que os dados de entradas para o imobilizado foram obtidos pelo controle de imobilizado, tomando as adições durante o período.

A empresa tem controle informatizado das operações, assim, foi possível obter os dados necessários para o estudo de planejamento tributário, a fim de determinar qual a melhor alternativa para reconhecimento dos créditos de ICMS.

#### **4.3– Dados e critérios adotados para levantar os valores de crédito e débito de ICMS**

Os dados relativos aos itens geradores de crédito, apontados nos itens 3.2.2 e 3.2.3 do presente trabalho, foram levantados mês a mês, por Estado e foram os seguintes:

Afeitos à atividade de transporte:

- Óleos;
- Combustíveis;
- Lubrificantes;
- Pneus e câmaras;
- Peças de reposição;
- Materiais de limpeza dos veículos;
- Aditivos e Fluídos;
- Produtos de Manutenção; e
- Materiais rodantes (rodas e aros).

Como imobilizado, encontraram-se os veículos fortes e equipamentos acoplados aos veículos. Evidentemente, em cada Estado foram levantados os dados relativos apenas aos itens admitidos para esse Estado.

Os itens afeitos à atividade de segurança foram os seguintes:

- Uniformes;
- Armas;

- Coletes a prova de balas;
- Munições;
- Malotes para o transporte de valores;
- Lacres de segurança;
- Guias de Transporte de Valores;
- Equipamentos de segurança acoplados ao carro-forte;
- Equipamentos de segurança para a base de transporte de valores;
- Frete Aéreo;
- Equipamentos de comunicação; e
- Outros materiais de uso na operação.

Os itens pertencentes ao imobilizado serão tratados dentro do imobilizado, com seus itens próprios.

Estes dados foram dispostos no Anexo IIB, Sendo:

- II- B1 – Estado de Mato Grosso do Sul;
- II-B2 – Estado de Mato Grosso;
- II-B3 – Estado de Santa Catarina;
- II-B4 – Estado de Goiás;
- II-B5 – Estado de São Paulo; e
- II-B6 – Estado do Paraná

Nos mapas, em sua parte inferior, encontram-se os dados, mês a mês, relativos ao Permanente/*Leasing*, que foram obtidos pelo mapa Anexo II- D. Este, na parte I, relaciona de julho/02 a junho/07 os bens adicionados ao imobilizado e *leasing* que estão afeitos à atividade de transporte de valores, a saber, os veículos, máquinas, equipamentos de segurança e contagem de numerários, bens de comunicação e computadores e periféricos relacionados ao controle dos malotes e à operação de transporte.

A partir das adições, foi possível calcular 1/48 e determinar os valores de avos a serem apropriados a cada mês, que estão na parte II do Anexo II-D. O total apresentado em cada um dos meses aos quais o trabalho se refere, foi distribuído aos Estados com base na proporção percentual do faturamento do transporte de valores de cada Estado, conforme pode ser visto na parte III do Anexo II-D. OS valores mensais de cada Estado foram levados aos mapas IIB de cada um deles.

Nos mapas IIB de cada Estado, para cada item gerador de crédito, foi levantada a alíquota predominante para as entradas de cada material, tomando-se o documento de entrada (Nota Fiscal) das principais entradas, em cada mês.

Tendo as entradas e as alíquotas aplicáveis às mesmas, foi possível determinar o valor dos créditos correspondentes a cada período, em cada Estado, item a item. Como se observa nos mapas do Anexo IIC.

Posteriormente, foram também levantados os valores correspondentes às receitas das prestações de transporte de valores intermunicipais / interestaduais, sujeitas ao ICMS, que estão dispostas na coluna Vr. Base do Anexo II-A, que se abre por Estado e refere-se à apuração do ICMS a Recolher, como segue:

- Anexo II – A1 – Apuração MS;
- Anexo II – A2 – Apuração MT;
- Anexo II – A3 – Apuração SC;
- Anexo II – A4 – Apuração GO;
- Anexo II – A5 – Apuração SP;
- Anexo II – A6 – Apuração PR; e
- Anexo II – A7 – Apuração Total Empresa.

Nos mapas do anexo II – A, encontram-se na coluna *Valor Base*, como já mencionado, os valores correspondente às receitas de transporte de valores



intermunicipais/interestaduais, que são as tributadas pelo ICMS. Na coluna *ICMS*, estão descritos os valores de ICMS destacados nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços de Transporte; e, na coluna *Crédito*, o valor relativo ao cálculo dos 20% proporcionados pelo crédito outorgado. Logo após, vem a coluna *Total Livro*, que se refere ao valor do crédito outorgado aproveitado em livros, que se apresenta com pequenas diferenças, mostradas na coluna *Diferença*. Como são poucos materiais, não foram levantadas as razões dessas divergências.

Os créditos de ICMS relativos às entradas dos itens que são consumidos no transporte de valores referem-se ao consumo para todo o segmento de transporte de valores, faz-se necessário efetuar a apropriação do que se destina ao transporte tributado pelo ICMS (intermunicipal/interestadual) e do que se destina ao transporte não tributado pelo ICMS (transporte municipal), sendo aproveitado só o crédito relativo ao intermunicipal/interestadual. Para essa finalidade, apresentam-se a coluna *Faturamento Transporte de Valores*, que se refere a todo o faturamento do segmento transporte de valores, quer seja municipal (tributado pelo ISS), quer seja intermunicipal/interestadual (tributado pelo ICMS); e a coluna *% Fat. Intermunicipal*, que indica o percentual relativo ao transporte intermunicipal em relação ao transporte total.

Este percentual é aplicado sobre a coluna *Crédito Entradas*, que se refere aos créditos apurados nas entradas que ensejam direito ao crédito, calculados no Anexo IIC e que foram transferidos a essa coluna. O resultado de tal cálculo está demonstrado na coluna *Crédito Atribuível*.

Posteriormente, encontraremos o cálculo dos recolhimentos pela forma do crédito pelas entradas, como está explicitado na coluna *Débitos e Créditos*, que é o resultado dos valores tomados na coluna ICMS deduzido dos valores tomados na coluna *Crédito Atribuível*,

e pela forma do outorgado, está na coluna *Outorgado*, o que foi calculado também tomando os valores da coluna ICMS e deduzindo os valores da coluna *Crédito*.

A última coluna do mapa demonstra a diferença entre o recolhimento pelo critério do crédito outorgado e o relativo ao de crédito pelas entradas geradoras de crédito.

Por meio desses mapas, foi possível levantar os resultados que delinearemos no tópico 4.5 deste trabalho.

#### **4.4 – Contabilização dos créditos de ICMS**

Aproveitando o levantamento efetuado com as empresas do segmento, foi incluído no questionário da pesquisa efetuada (anexo I), questão relativa à sistemática de contabilização:

“A empresa contabiliza os créditos de ICMS:

- ( ) Abatendo do ICMS a ser deduzido das receitas de transporte
- ( ) Abatendo dos custos dos serviços de transporte”

A indagação acima originou-se da descoberta de que a empresa-caso contabiliza os créditos de ICMS da seguinte forma:

**Débito – Deduções de Receita**

**Crédito – Tributos a Pagar**

**Valor: Utiliza o valor líquido do crédito outorgado.**

Assim, a empresa contabiliza em deduções de receita, o valor do tributo, líquido do crédito outorgado proporcionado, ficando a receita líquida, diminuída do tributo, mas com valor, líquido do crédito outorgado. O procedimento de abater o crédito outorgado do ICMS das vendas faz com que os custos apareçam nos demonstrativos de resultado pelo valor cheio, sem a dedução dos créditos de ICMS correspondentes, pois foram deduzidos do ICMS sobre as vendas.

No tópicos 3.2.5, nas discussões relativas à contabilização dos créditos de ICMS, ficou assentado que o melhor, em termos de informação contábil, é que os custos apresentem-se livres do tributo recuperado e as receitas, líquidas dos tributos que incidem sobre elas. No caso do ICMS com a opção do crédito outorgado, determina-se que a contabilização dos débitos registre o ICMS pelo seu valor cheio, ou seja, sem a dedução do crédito outorgado, que os custos estejam diminuídos do ICMS recuperado pelo crédito outorgado, inclusive, observando-se que o contabilize, em conta redutora de custos, denominada crédito outorgado de ICMS.

Diante do constatado na empresa-caso, apurou-se, através do levantamento junto às empresas, que sete delas contabilizam o crédito na forma da empresa-caso e duas na forma de dedução dos custos e o ICMS cheio na conta de dedução de receitas.

Desta forma, pode-se dizer que a forma de se contabilizar os créditos de ICMS efetuado pela empresa-caso é prática comum no segmento, ocorrendo poucas variações.

## 4.5 – Resultados

Veja os valores a recolher de ICMS pela sistemática de reconhecimento dos créditos de ICMS pelas entradas, no demonstrativo abaixo:

**TABELA 13 - ICMS a recolher — sistemática crédito pelas entradas**

ICMS a Recolher — Sistemática Crédito pelas Entradas							
Meses	MS	MT	SC	GO	SP	PR	Total
Julho/06	54.469,86	157.360,09	42.326,50	30.833,23	53.901,45	8.896,50	347.787,82
Agosto/06	44.346,16	103.929,07	53.102,46	38.151,31	61.311,08	10.306,12	311.146,20
Setembro/06	48.084,04	130.301,61	45.500,68	33.242,85	57.773,09	8.297,89	323.200,17
Outubro/06	49.759,31	110.551,67	44.813,68	37.452,29	49.785,80	6.639,12	299.001,88
Novembro/06	44.139,17	131.358,57	49.420,74	39.799,39	53.680,70	6.890,40	325.288,97
Dezembro/06	66.928,64	229.651,38	49.445,14	43.442,87	57.006,33	8.798,99	455.273,34
Janeiro/07	52.702,20	119.216,45	72.110,92	40.236,07	72.417,17	8.848,52	365.531,31
Fevereiro/07	44.309,11	89.291,54	56.253,45	38.278,22	53.119,44	11.083,04	292.334,80
Março/07	48.248,01	118.414,59	59.386,43	37.181,17	125.893,00	8.310,63	397.433,82
Abril/07	52.390,15	150.375,80	56.374,28	56.498,85	66.337,77	9.903,10	391.879,95
Mai/07	47.287,16	112.635,56	61.898,41	35.049,67	67.392,06	15.464,54	339.727,41
Junho/07	49.877,59	140.558,25	54.051,90	40.910,63	62.638,11	18.006,01	366.042,49
Total	602.541,39	1593.644,57	644.684,58	471.076,55	781.256,00	121.445,06	4214.648,14

Os valores a recolher de ICMS, pela sistemática do crédito outorgado de 20%, estão dispostos no demonstrativo abaixo:

**TABELA 14 - ICMS a recolher — sistemática crédito outorgado de 20%**

ICMS a Recolher — Sistemática Crédito Outorgado de 20%							
Meses	MS	MT	SC	GO	SP	PR	Total
Julho/06	52.056,16	141.212,57	39.035,92	28.507,52	52.431,86	8.007,16	321.251,19
Agosto/06	40.475,79	95.695,81	48.479,02	34.872,81	59.002,79	9.176,21	287.702,42
Setembro/06	44.192,90	120.368,61	42.253,58	30.544,23	55.110,34	7.440,53	299.910,18
Outubro/06	46.634,42	102.099,22	41.179,34	34.187,82	48.799,58	6.070,00	278.970,40
Novembro/06	40.702,01	115.800,00	45.395,96	35.391,36	51.304,72	6.168,59	294.762,64
Dezembro/06	61.376,56	200.057,84	44.296,26	38.546,84	55.153,72	7.659,51	407.090,73
Janeiro/07	47.659,57	104.635,86	64.172,46	36.401,47	66.519,74	7.900,23	327.289,34
Fevereiro/07	40.380,30	78.632,39	50.487,96	34.443,80	52.191,70	9.753,13	265.889,28
Março/07	43.381,18	102.992,48	52.821,42	33.012,70	110.312,68	7.270,14	349.790,61
Abril/07	46.072,42	129.214,67	49.363,81	49.919,36	61.513,26	8.656,94	344.740,46
Mai/07	44.081,33	100.383,49	56.727,38	32.705,22	64.331,66	13.438,53	311.667,61
Junho/07	48.042,02	124.233,13	49.176,30	37.317,07	58.633,90	15.805,76	333.208,19
Total	555.054,66	1415.326,07	583.389,40	425.850,22	735.305,97	107.346,74	3822.273,06

Na comparação entre as sistemáticas, encontram-se as seguintes variações:

**TABELA 15 - Variações entre as sistemáticas — crédito pelas entradas (-) crédito outorgado**

Variações entre as sistemáticas — Crédito pelas Entradas (-) Crédito Outorgado							
Meses	MS	MT	SC	GO	SP	PR	Total
Julho/06	2.413,70	16.147,52	3.290,58	2.325,71	1.469,58	889,54	26.536,63
Agosto/06	3.870,36	8.233,26	4.623,45	3.278,50	2.308,29	1.129,91	23.443,78
Setembro/06	3.891,15	9.933,00	3.247,10	2.698,62	2.662,76	857,36	23.289,98
Outubro/06	3.124,89	8.452,45	3.634,34	3.264,47	986,22	569,12	20.031,48
Novembro/06	3.437,16	15.558,57	4.024,78	4.408,03	2.375,98	721,81	30.526,33
Dezembro/06	5.552,08	29.593,54	5.148,88	4.896,03	1.852,61	1.139,48	48.182,61
Janeiro/07	5.042,63	14.580,58	7.938,46	3.834,60	5.897,43	948,28	38.241,98
Fevereiro/07	3.928,81	10.659,14	5.765,49	3.834,42	927,73	1.329,91	25.445,52
Março/07	4.866,82	15.422,11	6.565,01	4.168,47	15.850,32	1.040,48	47.643,21
Abril/07	6.317,73	21.161,13	7.010,47	6.579,49	4.824,52	1.246,15	47.139,48
Mai/07	3.205,83	12.252,07	5.171,03	2.344,45	3.060,40	2.026,02	28.059,80
Junho/07	1.835,57	16.325,12	4.875,60	3.593,56	4.004,52	2.200,25	32.834,29
Total	47.486,72	178.318,50	61.295,18	45.226,33	45.950,03	14.098,32	392.375,09

Essas variações, em termos percentuais, apresentam-se da seguinte maneira:

**TABELA 16 - Comparação da variação percentual no recolhimento entre as sistemáticas**

Comparação da Variação Percentual no Recolhimento entre as Sistemáticas

Meses	Estados						Empresa
	MS	MT	SC	GO	SP	PR	
Julho	4,6%	11,4%	8,4%	8,2%	2,8%	11,1%	8,3%
Agosto	9,6%	8,6%	9,5%	9,4%	3,9%	12,3%	8,1%
Setembro	8,8%	8,3%	7,7%	8,8%	4,8%	11,5%	7,8%
Outubro	6,7%	8,3%	8,8%	9,5%	2,0%	9,4%	7,2%
Novembro	8,4%	13,4%	8,9%	12,5%	4,6%	11,7%	10,4%
Dezembro	9,0%	14,8%	11,6%	12,7%	3,4%	14,9%	11,8%
Janeiro	10,6%	13,9%	12,4%	10,5%	8,9%	12,0%	11,7%
Fevereiro	9,7%	13,6%	11,4%	11,1%	1,8%	13,6%	9,9%
Março	11,2%	15,0%	12,4%	12,6%	14,1%	14,3%	13,6%
Abril	13,7%	16,4%	14,2%	13,2%	7,8%	14,4%	13,7%
Mai	7,3%	12,2%	9,1%	7,2%	4,8%	15,1%	9,0%
Junho	3,8%	13,1%	9,9%	9,6%	6,8%	13,9%	9,9%
Total	8,6%	12,6%	10,5%	10,6%	6,2%	13,1%	10,3%

A pesquisa trouxe os seguintes resultados observados nos dados dos quadros acima:

- A sistemática do crédito outorgado mostrou-se a mais favorável em todos os Estados e em todos os meses. Note-se que em nenhum mês e nem um dos Estados a sistemática do crédito por meio das entradas mostrou-se mais favorável;
- Em termos relativos e em ordem de percentual de quanto mais favorável for a sistemática do crédito outorgado, teremos a seguinte classificação:

**TABELA 17 - Classificação dos Estados em relação ao crédito outorgado**

Classificação	Estados	%
1º.	Paraná	13,1
2º.	Mato Grosso	12,6
3º.	Goiás	10,6
4º.	Santa Catarina	10,5
5º.	Mato Grosso do Sul	8,6
6º.	São Paulo	6,2

- No total da empresa, a sistemática do crédito outorgado apresentou recolhimento de ICMS inferior à sistemática dos créditos nas entradas no valor de R\$ 392.375,09, significando uma economia no tributo ICMS de 10,3% em relação a outra sistemática.

- Chama a atenção o fato de São Paulo, por apresentar maiores restrições quanto a admissão de itens geradores de crédito, apresentar menor vantagem comparativa em relação à Santa Catarina e Paraná, que permitem maior quantidade de itens geradores de crédito;
- Visualizando o quadro de vantagem percentual, percebe-se que São Paulo obteve vantagem de apenas 1,8% em fevereiro/07 e de 14,1% em março/07, pelo faturamento de fevereiro ser bem inferior ao de março, e as compras de materiais de operação serem bem maiores em fevereiro que em março.

#### **4.6 – Considerações sobre os resultados**

Ao se observar os resultados, conforme foram destacados no item anterior, chama a atenção o fato de São Paulo apresentar menor vantagem para a sistemática do crédito outorgado do que Paraná, com posições diferentes em relação à admissão de crédito relativo à atividade de transporte. São Paulo só admite crédito em relação ao imobilizado e combustíveis, o Paraná admite créditos quanto a óleos, combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, materiais de limpeza dos veículos, aditivos e fluídos, produtos de manutenção e materiais rodantes, além do imobilizado.

O fato de apresentar-se mais flexível na admissão de itens com direito a crédito, aparentemente, indica que o Paraná oferece maiores possibilidades para a sistemática do crédito pelas entradas que São Paulo. No entanto, ao se debruçar sobre as alíquotas praticadas nos dois Estados, descobrir-se-á que São Paulo pratica a alíquota de 12% para o ICMS nos serviços de transporte, e o Paraná de 17%. Comparando com as alíquotas relativas aos créditos, encontrar-se-á que no Paraná os créditos ocorrem pela alíquota de 17%, e em São Paulo, por 18%. As alíquotas a serem praticadas nas prestações de serviços resultam um

crédito outorgado de 2,4% (20% x 12%) em relação às receitas nos serviços prestados em São Paulo, contra 3,4% (20% x 17%) nos do Paraná, ou seja, o Estado do Paraná acaba proporcionando 1% a mais de crédito outorgado do que São Paulo, o que influencia, sobremaneira, o resultado de ser mais favorável à sistemática de crédito outorgado no Paraná que em São Paulo.

Seguindo esse raciocínio, agora de forma abrangente, pode-se dizer, em São Paulo, que a sistemática dos créditos pelas entradas, só será melhor do que a do outorgado quando tais créditos representarem mais que 2,4% das receitas brutas ou quando os itens geradores de crédito forem superiores, em valor, a 13,33% do faturamento (2,4% / 18%). No entanto, no Paraná, os itens geradores de crédito deverão representar, em valores, 20% da receita (3,4% / 17%). Assim, os itens adicionais que o Paraná permite o crédito, só compensarão a diferença entre as alíquotas, caso representem mais que 6,67% (20% - 13,33%) da receita de transporte. Ao aplicar-se o mesmo raciocínio, aos diversos Estados, obtém-se:

**TABELA 18 – Equilíbrio entre as sistemática de crédito**

Estados	Alíq. Serviço Transporte	Alíquota Crédito	% Cred. Outorg. s/ Receita	% Equilíbrio s/ Receita
São Paulo	12%	18%	2,4%	13,33%
Paraná	17%	17%	3,4%	20%
Santa Catarina	17%	17%	3,4%	20%
Mato Grosso	17%	13% (1)	3,4%	30%
Mato Grosso Sul	17%	15% (2)	3,4%	22,67%
Goiás	17%	17%	3,4%	20%

(1) Tomou-se os créditos e se verificou a proporcionalidade em relação aos valores totais dos itens geradores de crédito. O % ficou menor por se considerar nos insumos o frete aéreo com alíquota de 5%;

(2) Idem, Idem.

Fonte: Dados de Pesquisa

Tomando-se a alíquota aplicada sobre os serviços de transporte em cada Estado e aplicando-se o percentual de 20%, tem-se o percentual que o crédito outorgado representa sobre a receita. Dividindo-se o percentual da alíquota que o crédito outorgado representa na receita, pelo percentual da alíquota dos créditos, obtém-se o percentual que os itens geradores de crédito devem ter sobre a receita para equivaler ao crédito outorgado. Ou seja, na decisão

entre as sistemáticas, se os itens geradores de crédito representarem, em relação às vendas, percentuais inferiores aos mostrados na coluna *% de Equilíbrio sobre a Receita*, o crédito outorgado será a melhor sistemática a ser aplicada, e se os itens geradores de crédito representarem percentuais superiores, a melhor sistemática será a do crédito pelas entradas.

Evidentemente, isto vem mostrado na tabela acima, quando a alíquota aplicada nas saídas tributadas é igual à praticada no crédito, o percentual de equilíbrio será igual ao percentual do crédito outorgado, como pode ser visto nos casos dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Goiás.

Veja abaixo os percentuais dos itens geradores de crédito em relação à receita de transporte de valores sujeita ao ICMS:

**TABELA 19 – Valor itens gerados de crédito em relação à receita de transporte de valores**

<b>Estados</b>	<b>Rec. Transporte</b>	<b>Vr. Itens</b>	<b>%</b>
São Paulo	15.461.314,85	1.564.991,99	10,1%
Paraná	3.430.240,32	328.844,41	10,43%
Santa Catarina	12.619.384,97	1.464.877,92	11,61%
Mato Grosso	21.194.108,83	2.754.895,71	10,29%
Mato Grosso Sul	9.951.766,25	1.470.041,49	14,77%
Goiás	7.967.195,50	914.813,93	11,48%

Fonte: Dados da Pesquisa

Por esta tabela, depreende-se que, no Mato Grosso do Sul, os itens geradores de crédito, embora abranjam menor quantidade de itens, acabam por ter percentual maior em relação à receita que nos demais Estados. No entanto, São Paulo, dentro das expectativas, é o que apresenta o menor percentual em relação às vendas, sendo contudo as variações entre os Estados de pouca monta.

Tomando esses percentuais e aplicando-os em relação aos percentuais de equilíbrio dos itens geradores de crédito, observa-se o quão distante do equilíbrio está cada Estado. Veja abaixo os dados da tabela comparativa:



**TABELA 20 – Comparação dos percentuais de equilíbrio entre os Estados**

<b>Estados</b>	<b>% itens s/ Rec. Transp.</b>	<b>% Equil. s/ Receita</b>	<b>Diferença Ptos. %</b>
São Paulo	10,1%	13,33%	2,23%
Paraná	10,43%	20%	9,57%
Santa Catarina	11,61%	20%	8,39%
Mato Grosso	10,29%	30%	19,71%
Mato Grosso Sul	14,77%	22,67%	7,90%
Goiás	11,48%	20%	8,52%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao analisar-se a tabela, nota-se que São Paulo é o Estado mais próximo do equilíbrio entre as sistemáticas, fundamentalmente pelo fato de ter alíquota sobre o transporte em menor percentual, enquanto as alíquotas de crédito apresentam-se em percentuais levemente superiores às dos demais Estados. Mato Grosso e Mato Grosso do Sul possuem os percentuais médios de crédito influenciados pelo frete aéreo, que opera com percentual de apenas 5% e, por essa razão, com forte influência no percentual de equilíbrio entre as alternativas.

Veja que a diferença entre as alíquotas, de saída e de crédito, apresenta uma forte influência na determinação da melhor opção. Analisando o percentual de equilíbrio para São Paulo, percebe-se que é bem diferente do percentual de Mato Grosso ou de Mato Grosso do Sul, pois, enquanto São Paulo está abaixo dos 20%, os outros dois Estados estão na parte superior, o que torna a alternativa do crédito sobre as entradas menos possível de ser a melhor opção nesses Estados.

Outro fator que deve ser examinado, são os percentuais dos insumos em relação à receita, pois detecta-se que existe pouca diferença entre os Estados, com exceção do Mato Grosso do Sul que divergiu fortemente do padrão dos demais. Esta constatação demonstra que essa variável não surge como grande fator para diferenciar os resultados entre os Estados e, neste item, nota-se que a variação na quantidade de itens não proporcionou tão grande diferenciação ao Paraná e Santa Catarina. Observe abaixo os percentuais dos itens adicionais em relação à receita nesses Estados.

**TABELA 21 – Percentuais dos itens adicionais em relação à receita**

<b>Itens</b>	<b>Paraná</b>	<b>Sta. Catarina</b>
Receita de Transporte	3.430.240,32	12.619.384,97
Itens Geradores de Crédito	10.897,85	25.858,16
Percentual s/ Receita	0,32%	0,20%

Fonte: Dados da Pesquisa

Constata-se que os itens adicionais considerados pelo Paraná e Santa Catarina, pouca influência exercem para fazer pender o resultado na sistemática dos créditos pelas entradas.

Outro fator a ser estudado, são os créditos especiais relativos à atividade segurança, existente no transporte de valores. Veja abaixo o total desses itens no global da empresa e o respectivo percentual em relação às receitas de transporte de valores.

**TABELA 22 – Percentual itens Segurança em relação às receitas**

<b>Itens</b>	<b>Valores</b>
Itens geradores de crédito – Atividade segurança	1.686.592,31
Receita	70.624.010,72
Percentual sobre a Receita	2,4%

Fonte: Dados da Pesquisa

Estes itens influem pouco para que a sistemática de débitos e créditos torne-se vantajosa, pois o fator segurança adiciona nível considerável de mão de obra, visto que o transporte de valores é efetuado usando a guarnição de quatro homens. No período analisado, a mão de obra apresenta a seguinte participação:

**TABELA 23 – Participação da mão de obra no período**

<b>Itens</b>	<b>Valores</b>
Mão de obra no período	19.354.119,00
Receita	70.624.010,72
Percentual sobre a Receita	27,4%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os itens que geram direito ao crédito, acabam sendo pouco (2,4%) diante dos acréscimos de custo que estarão nos preços advindos de mão de obra, uma vez que boa parte

dos 27,4% vêm do número adicional de pessoas para garantir a segurança, gerando tributação de ICMS que não será compensada pelos itens geradores de crédito.

Levantando a carga líquida entre os Estados, considerando o crédito outorgado, teremos:

**TABELA 24 – Carga líquida entre os Estados**

<b>ESTADOS</b>	<b>% ICMS</b>	<b>% Crédito s/ Receitas</b>	<b>Carga Líquida</b>
São Paulo	12%	2,4%	9,6%
Paraná	17%	3,4%	13,6%
Santa Catarina	17%	3,4%	13,6%
Mato Grosso	17%	3,4%	13,6%
Mato Grosso Sul	17%	3,4%	13,6%
Goiás	17%	3,4%	13,6%

Fonte: Dados da Pesquisa

Atente-se que, no crédito outorgado, São Paulo apresenta-se como o Estado que proporciona a menor carga líquida de ICMS sobre os transportes, em comparação com os outros onde a empresa-caso tem estabelecimentos.

Fechando este item pode-se dizer que:

- A diferença entre as alíquotas de saída e de crédito influencia fortemente os resultados comparativos entre as sistemáticas, pois interfere significativamente nos percentuais que as entradas geradoras de crédito devem atingir, para que ocorra o equilíbrio entre as sistemáticas;
- A participação sobre a receita dos itens geradores de crédito pelas entradas não tem dispersão significativa entre os Estados, exceto em Mato Grosso do Sul, com comportamento atípico;
- Os itens adicionais geradores de crédito reconhecidos pelo Paraná e Santa Catarina apresentam-se de pouco influência na determinação da melhor sistemática para reconhecimento dos créditos de ICMS;

- Os itens relativos à atividade segurança são também de pouca influência, pois seu peso em relação à receita, não chega a fazer a sistemática dos créditos pelas entradas terem alteração significativa; e, por fim,
- O procedimento aplicado em São Paulo de praticar a alíquota de 12%, termina por representar o menor ônus tributário aos operadores de transporte, pois proporciona carga líquida, considerando o crédito outorgado, de 9,6% sobre o preço do serviço prestado.

## 5 – CONCLUSÕES

O trabalho delineou o objetivo geral em torno da questão quanto a determinar a melhor alternativa para o recolhimento do ICMS entre as sistemáticas de reconhecimento dos créditos de ICMS: crédito outorgado ou crédito pelas entradas. Este objetivo tem o propósito de propor a opção que represente o menor desembolso tributário.

Propôs ainda como objetivos específicos, o seguinte:

1. Investigar no ramo transporte de valores qual é, atualmente, a prática mais comum usada pelo setor para reconhecer os créditos de ICMS, se a dedução dos impostos pagos nos insumos ou o abatimento pelo crédito outorgado;
2. Levantar e discutir, quais entradas, nos serviços transporte de valores propiciam o direito ao crédito do ICMS;
3. Levantar nos diversos Estados da Federação quais itens das entradas para os serviços de transportes são admitidos como geradores de crédito de ICMS e outros que manifestamente não se admite o crédito;
4. Verificar a influência dos itens adicionais admitidos pelos Estados mais flexíveis na admissão de itens geradores de crédito, na decisão relativa à sistemática mais conveniente;
5. Os serviços de transporte de valores posicionam-se como especial, pois contemplam forte aparato de segurança, utilizando-se de veículo com características especiais, guarnição de vigilantes composta de quatro homens treinados, uniformes especiais, armas e outros requisitos, tanto aos veículos como às instalações e procedimentos operacionais. Assim, o estudo, em um primeiro momento, pretende discutir quais itens específicos do transporte de valores são passíveis de gerar crédito de ICMS pelas entradas e, posteriormente,

analisar a influência desses itens na decisão quanto à melhor sistemática de reconhecimento dos créditos de ICMS;

6. Classificar e discutir a posição relativa de cada Estado, quanto à decisão da melhor forma de admissão dos créditos de ICMS;
7. No bojo do trabalho, pretende-se discutir, também, a forma de contabilização dos créditos de ICMS e verificar no ramo de transporte de valores, a forma utilizada entre estas empresas para contabilizar os créditos de ICMS e propor, se for o caso, a forma mais adequada de contabilização;
8. Levantar as variáveis que mais influenciam a tomada de decisão quanto à melhor alternativa na admissão de créditos de ICMS;
9. Propor alternativa(s) que minimizem o ônus tributário relativo ao ICMS existente nos serviços de transportes de valores às empresas transportadoras de valores.

Para atender a tais objetivos, o trabalho aplicou conceitos de planejamento tributário, levantando dados reais da empresa do Estudo de Caso, para o período de julho/2006 a junho/2007, apresentando os seguintes resultados que levam às conclusões delineadas:

Para a questão central, o resultado apresentado foi o seguinte:

- A sistemática do crédito outorgado mostrou-se mais favorável em todos os Estados e em todos os meses. Note-se que em nenhum mês nem nenhum dos Estados a sistemática do crédito por intermédio das entradas mostrou-se mais favorável;

Este resultado sugere que:

- I) Para a empresa-caso, no período analisado, em termos de planejamento tributário para suas atividades de transporte de valores intermunicipais/interestaduais, que se sujeitam ao ICMS, a melhor escolha foi o crédito outorgado, pois:

- Apresenta uma economia de tributo em relação à sistemática de débitos e créditos da ordem de R\$ 392.375,09, representando 10,3% inferior;
- Mostra menor necessidade de controles fiscais, pois, não tendo de se preocupar com os créditos pelas compras de mercadorias e serviços, necessita de menor trabalho de controle nos processos de escrituração das entradas;
- Representa menor risco de ter valores questionados pelo fisco quanto aos créditos lançados.

II) As empresas do segmento e a empresa-caso estão adotando a sistemática que se mostrou a melhor alternativa tributária; e

III) A empresa-caso conseguiu economia tributária para o período, no valor já apresentado de R\$ 392.375,09, dispendendo 10,3% menor valor do que no crédito por entradas;

Para os objetivos específicos descritos em 1 e 7, na pesquisa com as empresas de transporte de valores, foi possível detectar, pelos questionários respondidos, que:

- o segmento adota a prática de se aproveitar do crédito outorgado de 20%, que se mostrou como a melhor alternativa.

O resultado conduz à conclusão de que o segmento posiciona-se na melhor opção tributária.

Quanto à forma de contabilização, chegou-se às seguintes constatações:

- Ficou evidenciado que a empresa-caso e o ramo contabilizam o ICMS sobre as vendas, deduzindo das receitas;

- Contudo, fazem-no, deduzindo o valor do crédito outorgado, ou seja, a dedução das receitas apresenta-se com o valor do ICMS das vendas, deduzido do valor do crédito outorgado.

Diante das considerações apresentadas neste trabalho, no tópico relativo a contabilizações, em que se propôs a contabilização do ICMS das vendas nas deduções das vendas, mas, pelo valor cheio, pelo valor do ICMS total, sem a dedução do ICMS do crédito outorgado que, a proposta do trabalho é de ter contabilização a crédito dos custos, as constatações acima sugerem que:

- Neste item, tanto a empresa-caso como o ramo, não praticam a melhor forma de contabilização dos créditos de ICMS, pois a informação contábil de custos e a receita líquida não se demonstrará, por esta maneira de contabilizar, na forma que melhor informe aos usuários da informação contábil;
- A informação contábil deve ser melhor apresentada em seus valores de receita líquida e custos, modificando-se o tratamento dado aos valores de crédito, para que sejam deduzidos de custos e não do ICMS sobre as vendas de serviços de transporte.

No objetivos específicos relatado em 2, 3 e 5 tem-se a proposta relativa ao levantamento dos créditos admitidos pelos Estados e os relativos às atividades de segurança, que foram descritos no bojo das discussões efetuadas quanto aos créditos de ICMS, em tópico específico do trabalho. No que tange aos efeitos que tais créditos provocam na decisão da melhor sistemática de aproveitamento dos créditos, que incluem os objetivos relatados em 4 e parte do 5, relatam-se os seguintes resultados:

- Os créditos proporcionados pela atividade especial (segurança) não foram capazes de anular a vantagem proporcionada pelo crédito outorgado e fazer pender a vantagem para a sistemática de débitos e créditos, pois representaram,



para o período analisado, 2,4% do faturamento de transporte de valores, enquanto a mão de obra, que não gera créditos de ICMS, apresenta-se com 27,4% em relação ao faturamento, fazendo crescer o ICMS debitado pelas saídas, anulando e até mais que anulando o crédito proporcionado pelos itens de entrada, vinculados ao aspecto segurança;

- Os itens adicionais geradores de crédito de ICMS, considerados pelos Estados do Paraná e Santa Catarina, não proporcionaram vantagens suficientes para fazer pender a decisão para a sistemática das entradas geradoras de crédito, pois, ao final, mostraram participação, em relação ao faturamento desses Estados, de apenas 0,32% e 0,20%, respectivamente;

Estes resultados conduzem à conclusão de que tanto os créditos adicionais proporcionados por Paraná e Santa Catarina, como os créditos relativos à atividade segurança, não se mostraram importantes o suficiente para interferir na decisão da melhor sistemática, pois sua participação percentual não cria posicionamentos suficientes para influenciar de forma marcante a escolha.

Note-se que, de um lado, os itens adicionais proporcionados por Santa Catarina e Paraná, influenciam a decisão em percentuais muito pequenos quanto à melhor alternativa de admissão de créditos; por outro lado, os créditos proporcionados pela atividade segurança, inserida no transporte de valores, não são capazes de contrabalançar e suplantar o efeito provocado em preços pela mão de obra que, inserida no preço final, acaba por provocar maior débito de ICMS.

Entre os objetivos específicos, encontra-se o de número 6 que objetiva classificar e discutir o posicionamento dos Estados quanto à melhor forma de admissão dos créditos de ICMS, ou seja, pretende-se verificar como se situa cada Estado, em relação a qual alternativa é

a melhor e quão vantajosa o é, em relação à outra, discutindo e levantando questionamentos e considerações a respeito.

Quanto a esse objetivo, veja os seguintes resultados:

- A sistemática do crédito outorgado se mostrou mais favorável em todos os Estados e em todos os meses.
- Em termos relativos e por ordem do percentual de quanto mais favorável é a sistemática do crédito outorgado, tem-se a seguinte classificação:

TABELA 25 – Percentual de preferência pelo crédito outorgado

<b>Classificação</b>	<b>Estados</b>	<b>%</b>
1º.	Paraná	13,1
2º.	Mato Grosso	12,6
3º.	Goiás	10,6
4º.	Santa Catarina	10,5
5º.	Mato Grosso do Sul	8,6
6º.	São Paulo	6,2

Fonte: Dados da Pesquisa

- Chama a atenção o fato de São Paulo, por apresentar maiores restrições quanto à admissão de itens geradores de crédito, apresentar menor vantagem comparativa em relação a Santa Catarina e Paraná, que apresentam maior quantidade de itens geradores de crédito;
- Contrariamente ao que se poderia prever, o Paraná apresenta o maior índice percentual (13,1%) de vantagem para a sistemática de recolhimento, usando o crédito outorgado, pois se trata de Estado com a maior quantidade de itens de entradas que geram direito ao crédito de ICMS;
- Santa Catarina, também, compreende a maior quantidade de itens de entrada geradoras de crédito de ICMS nos transportes, apresenta índice percentual

(10,5%) de vantagem para a sistemática do crédito outorgado, maior do que o da empresa como um todo (10,3%)

Estes resultados sugerem que a sistemática do crédito outorgado é melhor em todos os Estados, sem exceção, contudo, não na mesma intensidade, pois São Paulo apresenta-se muito mais próximo do equilíbrio entre as alternativas que o Paraná, por exemplo, pois apresenta o crédito outorgado apenas 6,2% superior ao das entradas, enquanto no Paraná o crédito outorgado apresenta-se 13,1% superior ao crédito por intermédio das entradas.

Como relatado pelos resultados, a diferença entre São Paulo e Paraná chama atenção, e sua principal explicação ocorre pela variação entre as alíquotas aplicadas para tributar as saídas e as alíquotas relativas aos itens geradores de crédito, que demandam percentuais de entradas geradoras de crédito, proporcionadores de equilíbrio entre as sistemáticas, muito diferentes entre os Estados, pois para São Paulo esse percentual é de 13,33%, ao Paraná é de 20%, ocorrendo a defasagem de 6,67% entre os Estados, levando ao entendimento, já manifesto, de que os itens adicionais proporcionados pelo Paraná, só compensarão a diferença, caso representem, em relação ao faturamento, percentual igual à defasagem de 6,67%.

Assim, como os itens adicionais representam apenas 0,32% em relação à receita de transporte tributada, o Paraná apresenta-se com menores possibilidades de mostrar o crédito por intermédio das entradas, como melhor alternativa.

Desta forma, a diferença entre as alíquotas aplicadas na prestação dos serviços de transporte e as dos créditos relativos às entradas, entre São Paulo e Paraná, proporcionam a conclusão de que é de grande impacto na determinação da melhor alternativa entre as sistemáticas, pois essa variação é fundamental na determinação do percentual de equilíbrio entre as mesmas, visto que à medida que a alíquota de saída distancia-se para menos da alíquota de crédito, o percentual de equilíbrio entre as sistemáticas vai diminuindo e

possibilitando menor percentual de participação em relação às vendas; e, à medida que as alíquotas de tributação das saídas vão se distanciando para mais em relação às alíquotas geradoras de crédito, o percentual de equilíbrio entre as sistemáticas vai aumentando em relação à alíquota de 20%, que é o percentual de equilíbrio, quando as duas são iguais.

Tal explicação sugere, que os itens adicionais proporcionados pelos Estados do Paraná e Santa Catarina têm significado menor que a variação dos percentuais para determinar o quanto a sistemática do crédito outorgado é mais vantajosa que a do crédito pelas entradas, pois, como ficou evidente nas discussões quanto aos resultados, a variação dos percentuais influenciou a determinação do ponto de equilíbrio entre as sistemáticas, fazendo o percentual de equilíbrio de São Paulo diminuir em relação aos 20%, em 6,67 pontos percentuais para menos, pois os itens adicionais geradores de crédito só influenciam na sistemática em 0,32% no Paraná e em 0,20% em Santa Catarina.

Pode-se dizer que tal explicação indica, até mesmo, que os Estados onde a alíquota de tributação das saídas for menor que as de entrada dos itens geradores de crédito, são os com maior possibilidade de proporcionar vantagem adicional à adoção do crédito pelas entradas. Veja-se o caso de São Paulo, que se adotar política de admissão de créditos mais flexível, terá boas possibilidades de apresentar comportamento em que a adoção dos créditos pelas entradas possa ser vantajosa. Ou seja, essa variável é um elemento fundamental na decisão, pois quanto menor for a alíquota de débito em relação à dos itens geradores de crédito, menor será o percentual de equilíbrio entre as sistemáticas, aumentando a possibilidade de que a sistemática dos créditos pelas entradas seja a melhor alternativa.

Desta forma, o objetivo específico 8, fica evidente, pois os resultados remetem a posicionar a variável diferença entre as alíquotas dos créditos em relação às de débitos pelas saídas, como a de maior impacto apurado pelo estudo.

Adicionalmente, faz-se necessário colocar o importante aspecto delineado nas discussões quanto aos resultados da pesquisa que apontam claramente o Estado de São Paulo como o ente federativo que menor carga de ICMS aplica sobre os transportes, sendo, assim, é o local que mais favorece o fluxo de bens até o consumidor final.

Em termos de alternativa, percebe-se que o crédito outorgado é o que se mostra como o que menor carga tributária proporciona aos operadores de transporte de valores e que São Paulo apresenta-se como o Estado que possui a menor carga tributária de ICMS sobre os transportes rodoviário de cargas.

Fechando a retomada dos objetivos e resumindo as conclusões até aqui delineadas, pode-se citar que:

- O segmento posiciona-se, quanto às sistemáticas de admissão dos créditos, pelo crédito outorgado de 20%, que se apresentou no Estudo de Caso, como sendo a melhor alternativa. Esta opção obteve, em relação à alternativa da admissão dos créditos pelas entradas, economia de R\$ 392.375,09, apresentando-se 10,3% menor;
- Dificilmente o crédito pelas entradas mostrar-se-á como melhor alternativa, necessitando que as diferenças entre preços e custos comprimam-se fortemente ou que os itens geradores de crédito ampliem-se de forma considerável. Logicamente, isso variando entre os diversos Estados, posicionando-se São Paulo, de maneira especial, pois a diferença entre as alíquotas coloca-o em posição mais adequada ao equilíbrio entre as alternativas.
- A variável diferença entre as alíquotas de débito pelas saídas e as dos itens geradores de crédito, mostra-se, como a de maior significância na decisão

quanto à melhor alternativa, devendo receber atenção especial nesse planejamento tributário;

- O planejamento tributário, como delineado neste trabalho, ao ser aplicado no transporte de valores, permite a seus operadores decisão consciente, demonstrável e alicerçada em evidências fundamentadas, que embasam a economia tributária possível e legal e levam a desenvolver serviços integrados com o princípio logístico de custos razoáveis e aplicação adequada de recursos nos fluxos de mercadorias e serviços. Ou seja, o planejamento tributário mostra-se como alternativa técnica a ser efetivamente considerada no planejamento dos processos de dispor bens e serviços ao consumidor final, a fim de garantir que eles possam efetivar o menor custo tributário em suas operações.

## 6 – REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Sebastião Guedes; LIMA, Luciane. ICMS-SP/IPI Questões Fiscais: Soluções e Correções de Erros. São Paulo: IOB Thomson, 2003

BALLOU, Ronald H. Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos/Logística Empresarial. São Paulo: Bookman, 2002.

BARROS, Joselita Rodrigues, COFFANI, Rosivani Baraldi. Tributação dos Serviços de Transporte em São Paulo. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BERTÓ, Dálvio José; BEULKE, Rolando. Gestão de Custos. São Paulo: Saraiva, 2006.

BERTOLUCCI, Aldo Vicente; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. (2002) Quanto Custa Pagar Tributos. Disponível em [http://eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad29/Revista\\_29\\_parte4](http://eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad29/Revista_29_parte4) Acesso em 08.maio.2009

BORGES, Humberto Bonavides. Gerência de Impostos: IPI, ICMS, ISS. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. Curso de Especialização de Analistas tributários: IPI, ICMS, ISS. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário: ICMS, IPI, ISS e IR. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. O Fisco Responde. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BOWERSOX, Donald L.; JONES, David J. Logística Empresarial. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172. 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Distrito Federal*, Brasília. 25 out. 1966.

BRASIL. Constituição Federal do Brasil. 24 jan. 1967. *Distrito Federal*, Brasília, 24 jan. 1967.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.438. 26 dez. 1975. Altera o Decreto-lei nº 284, de 28 de fevereiro de 1967, estende a incidência do imposto sobre os serviços de transporte rodoviário de passageiros ao transporte rodoviário de cargas e dá outras providências. *Distrito Federal*, Brasília, 26 dez. 1975.

BRASIL. Lei nº 6.404. 15 dez. 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Distrito Federal*, Brasília, 15 dez. 1976.

BRASIL. Lei nº 7.102. 20 jun. 1983. Dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. *Distrito Federal*, Brasília, 20 jun. 1983

BRASIL. Constituição Federal do Brasil. 5 out. 1988. *Distrito Federal*, Brasília, 5 out. 1988.

BRASIL. Lei nº 9.017. 30 mar. 1995. Altera dispositivos da Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, que dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento de empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. *Distrito Federal*, Brasília, 30 mar. 1995

BRASIL. Lei Complementar nº 87. 13 set. 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. *Distrito Federal*, Brasília. 13 set. 1996.

BRASIL. Convênio ICMS 95/99 . 20 dez. 1999. Altera o Convênio ICMS 106/96, de 13.12.96, que dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. *Distrito Federal*, Brasília, 10 dez. 1999.



BRASIL. Lei Complementar n° 104. 10 jan. 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Distrito Federal*, Brasília, 10 jan. 2001.

BRASIL. Medida Provisória n° 66. 29 de ago. 2002. Dispõe sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais. *Distrito Federal*, Brasília, 29 ago. 2002.

BRASIL. Lei n° 10.637. 30 dez. 2002. Dispõe sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Distrito Federal*, Brasília, 30 dez. 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. A Contabilidade empresarial. São Paulo: Atlas, 2006.

CAMARGO, Antonio Carlos Valim de. Guia do ICMS sobre Serviços de Transporte. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CATELLI, Armando. (coord.) Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica: GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CHING, Hong Yuh; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. Contabilidade e Finanças Para não especialistas. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CORONADO, Osmar. Controladoria no Atacado e Varejo: Logística Integrada e Modelo de gestão sob a Ótica da Gestão Econômica Logisticon. São Paulo: Atlas, 2001.

DEPARTAMENTO DE POLÍCIA FEDERAL. Altera e consolida as normas aplicadas sobre segurança privada. Portaria n° 387 de 28 ago. 2006. *Distrito Federal*, Brasília, DG/DPF. 28 ago. 2006

FGV – FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS - EESP – ESCOLA DE ECONOMIA DE SÃO PAULO (2006). Efeitos Macroeconômicos da Substituição da Contribuição Patronal ao INSS por uma CMF. Disponível em <http://WWW.marcoscintra.org/download/Impactos%20macros>  
Acesso em 14.abr.2009

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis. São Paulo: Atlas, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade tributária. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Atlas, 2004.

FENAVIST – Federação Nacional das Empresas de Segurança e Transporte de Valores. Estudo do setor de Segurança Privada: 2º. ESSEG. São Paulo: Segmento, 2005.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; DUARTE, Ana Maria da Paixão. (2006) Planejamento Tributário: Instrumento Eficaz de Gestão Empresarial. Disponível em <http://www.ambitoacademico.pro.br/index.php>. Acesso em 14 abr. 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Minidicionário da Língua Portuguesa. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

FERREIRA, Luciana; PAULINO, Patricia Aurora. ICMS de A a Z: Principais Operações Fiscais. São Paulo: Cenofisco, 2004.

FLEURY, Paulo 2002. Gestão estratégica dos Transportes. Disponível em <http://www.ilos.com.br> Acesso em 20.abr.2009

GEIPOT (2000) Anuário Estatístico Geipot 2000. Disponível em [http://geipot.br/nova\\_web/index\\_anuario.htm](http://geipot.br/nova_web/index_anuario.htm) Acesso em 16.abr.2009

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. 5a. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. Código Tributário Nacional: Anotado. 6ª. ed. São Paulo: Iglu, 2003.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. (2009) Carga Tributária Brasileira. Disponível em <http://www.ibpt.com.br> Acesso em 27.abr.2009.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. (2002) Carga tributária Ideal Para as Empresas Brasileiras. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br> Acesso em 27.abr.2009.

IOB – INFORMAÇÕES OBJETIVAS. ICMS, IPI e Outros: Goiás. Boletim 15/2006.

IUDÍCIBIUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBIUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEMES JÚNIOR, Antonio Barbosa; RIGO, Claudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Administração Financeira – Princípios, Fundamentos e Práticas Brasileiras. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito tributário. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1982

MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de Caso – Uma estratégia de Pesquisa. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ricardo Silveira; CAIXETA FILHO, José Vicente. (orgs.) Gestão Logística do Transporte de Cargas. São Paulo: Atlas, 2003.

NAZÁRIO, Paulo; WANKE, Peter; FLEURY, Paulo. (2000) O Papel dos Transportes na Estratégia Logística. Disponível em: <http://www.ilos.com.br>. Acesso em 20.abr.2009.

NEPOMUCENO, F. Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais. São Paulo: IOB Thonsom, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade Tributária. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PERES, Adriana Manni,..[et al.]. Como Utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.) O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

SÃO PAULO. Decreto nº 45.490. 30 nov. 2000. Aprova 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. DOE-I 01 dez. 2000. p. 2/3

SENADO FEDERAL. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Resolução 22. Senado Federal. 19 mai. 1989.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Metodologia do Trabalho Científico. 23ª. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SHINGAKI, Mário. Gestão de Impostos: Para Pessoas Físicas e Jurídicas. 4ª. ed. São Paulo: Saint Paul, 2006.

YIN, Robert K. Estudo de Casos – Planejamento e Métodos. 3ª. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2005.

YOUNG, Lucia Helena Briski. Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação. 2ª. ed.

Curitiba: Juruá, 2006.

## **ANEXOS**

### **ANEXO I**

#### **Pesquisa sobre como as empresas de Transporte de Valores, utilizam e contabilizam os créditos de ICMS.**

##### Abordagem Geral do tratamento quanto à pesquisa

O trabalho discute a seguinte questão central: qual a melhor sistemática que se apresenta às empresas de transporte de valores para o reconhecimento dos créditos de ICMS nos transportes intermunicipais e interestaduais. O principal objetivo deste anexo é investigar como o mercado posiciona-se em relação a esta questão ou como as empresas do setor optam pela sistemática de reconhecimento dos créditos de ICMS, também, pretende-se saber como contabilizam tais créditos. Neste tópico, o anexo levanta tais aspectos.

Para tratar dos assuntos, foi feito um questionário abordando as duas últimas questões:

- Como as empresas de transporte de valores estão reconhecendo os créditos de ICMS? Por meio das entradas efetivas ou aproveitando-se do crédito outorgado de 20%?
- Como as empresas contabilizam os créditos de ICMS? Deduzindo dos custos de insumos ou abatendo o líquido a recolher das receitas geradas pelo transporte de valores?

O último questionamento surgiu da constatação de que, na empresa-caso, a contabilização dos créditos de ICMS é efetuada, deduzindo dos valores de ICMS relativos a receita de transporte de valores sujeitas ao ICMS, em vez de deduzir dos custos associados a tais transportes.

O questionário, aposto ao final deste anexo, buscou respostas as seguintes indagações principais:

A – Forma de utilização dos créditos de ICMS nos serviços de Transporte

A empresa utiliza os créditos de ICMS:

- ( ) Por meio de entradas que geram o direito a crédito
- ( ) Pelo crédito outorgado de 20% sobre os débitos de ICMS

B – Contabilização dos créditos:

A empresa contabiliza os créditos de ICMS:

- ( ) Abatendo do ICMS a ser deduzido das receitas de transporte
- ( ) Abatendo dos custos dos serviços de transporte

Por meio das respostas a tais questões, o trabalho delineou posicionamento sobre o tratamento dado pelas empresas do setor a esses quesitos.

## **Descrição do universo pesquisado**

Para dimensionar o universo das empresas do segmento transporte de valores, Efetuou-se pesquisa junto à ABTV, Associação Brasileira das Empresas de Transporte de Valores e, encontrou-se o número de dezesseis empresas de transporte de valores, listadas abaixo:

<b>Empresas Filiadas à Associação Brasileira de Transporte de Valores (ABTV)</b>
Brinks Transporte de Valores Ltda.
Corpvs Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Liserve Vigilância e Transporte de Valores Ltda.
Nordeste segurança e Transporte de Valores Ltda.
Norsegel Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Preserve Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Proforte Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Prosecur Brasil Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Protege Proteção e Transporte de Valores Ltda.
Rodoban Ltda.
RRJ Transporte de Valores Ltda.
Sacel Ltda.
Sebival Segurança Bancária, Industrial e de Valores Ltda.
TGV Ltda.
TransBank Ltda.
Transforte Ltda.

Fonte: Dados da Pesquisa

Ainda, continuando o esforço de dimensionar o universo de empresas que atuam em transporte de valores, levantou-se o cadastro da Fenavist – Federação Nacional das Empresas de Vigilância, Segurança e Transporte de Valores, relativo aquelas com licença de funcionamento em transporte de valores, tomado junto ao GESP (Gestão Eletrônica da Segurança Privada), onde foram encontradas a quantidade de 28 empresas, que reproduz as filiadas à ABTV e outras empresas atuantes em transporte de valores, mas não filiadas a essa entidade. Apresenta-se a relação dessas empresas na tabela abaixo:



<b>Empresas Com Autorização Funcionamento Transporte De Valores (Fenavist)</b>	
<b>Num.</b>	<b>Empresas</b>
1	Brasifort - Serviços de Vigilância e Transporte de Valores Ltda.
2	Brinks Transporte de Valores Ltda.
3	BV Vigilância e Transporte de Valores Ltda.
4	Combate Segurança e Transporte de valores Ltda.
6	Corpvs Segurança e Transporte de Valores Ltda.
7	Falconseg Segurança de valores Ltda.
8	Liserve Vigilância e Transporte de Valores Ltda.
9	Nordeste segurança e Transporte de Valores Ltda.
10	Norsegel Segurança e Transporte de Valores Ltda.
11	Preserve Segurança e Transporte de Valores Ltda.
12	Proforte Segurança e Transporte de Valores Ltda.
13	Prossegur Brasil Segurança e Transporte de Valores Ltda.
14	Protege Proteção e Transporte de Valores Ltda.
15	Rodoban Ltda.
16	RRJ Transporte de Valores Ltda.
17	Sacel Ltda.
18	Sebival Segurança Bancária, Industrial e de Valores Ltda.
19	Servi-San Segurança e Transporte de Valores Ltda.
20	Tecno Guarda Segurança e Transporte de Valores Ltda.
21	TGV Ltda.
22	TransBank Ltda.
23	Transforte Ltda.
24	Confederal
25	TransExpert
26	TransNacional
27	Transseguro Cataguases
28	Transvip

Fonte: Dados de Pesquisa

Dessa forma, para efeitos do dimensionamento tomar-se-á o cadastro apresentado pela Fenavist, como o total de empresas a serem consideradas, sabendo que o mesmo pode não considerar algumas empresas eminentemente regionais e de menor porte.

Para efeitos de pesquisa, tratou-se com 21 empresas do ramo de transporte de valores, tomadas pela totalidade do cadastro da ABTV e outras selecionadas entre o cadastro da Fenavist, e que representam 75% da quantidade total do setor. Abaixo, segue o quadro com as empresas associadas à ABTV selecionadas para a pesquisa:

Empresas Seleccionadas para a Pesquisa (Empresas Filiadas à ABTV)
Brinks Transporte de Valores Ltda.
Corpvs Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Liserve Vigilância e Transporte de Valores Ltda.
Nordeste segurança e Transporte de Valores Ltda.
Norsegel Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Preserve Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Proforte Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Prosegur Brasil Segurança e Transporte de Valores Ltda.
Protege Proteção e Transporte de Valores Ltda.
Rodoban Ltda.
RRJ Transporte de Valores Ltda.
Sacel Ltda.
Sebival Segurança Bancária, Industrial e de Valores Ltda.
TGV Ltda.
TransBank Ltda.
Transforte Ltda.

Fonte: Dados da Pesquisa

Abaixo, segue o quadro com as empresas não associadas à ABTV, selecionadas para a pesquisa:

Empresas Seleccionadas para a Pesquisa (Empresas não-filiadas à ABTV)
Confederal
TransExpert
TransNacional
Transseguro Cataguases
Transvip

Fonte: Dados da Pesquisa

Veja abaixo o Quadro Geral de Empresas do Setor e o relativo à amostra selecionada:

Quadro Geral Empresas do Setor	
Empresas Transporte Valores em 2.004 Cf. 2o. ESSEG	83
Empresas constantes do cadastro da FENAVIST	28
Empresas Associadas à ABTV conforme cadastro	16
Participação dos 5 maiores grupos em qt. Vigilantes	77,60%

Fonte: Dados da Pesquisa

Amostra selecionada	
Empresas Transporte Valores Associadas à ABTV	16
Empresas Transporte Valores não Associadas à ABTV	5
Total da Amostra	21
% da amostra sobre total de empresas do cadastro FENAVIST	75%

Fonte: Dados da Pesquisa

## Painel da Pesquisa

O pesquisador enviou 19 questionários às empresas selecionadas, que abrangeram 90% da amostra selecionada e 75% do total de empresas do setor, pois uma das empresas não se mostrou disposta a participar e com a outra não foi possível efetuar o contato. Dos dezenove questionários enviados recebeu-se nove respostas, representando 47% dos questionários enviados, 43% sobre a amostra selecionada e 32% sobre o total considerado de empresas do setor.

Abaixo destaca-se o quadro do painel da pesquisa:

Painel da Pesquisa	
Questionários Enviados:	19
% de Questionários enviados sobre Amostra	90%
% de Questionários enviados sobre qt. Empresas FENAVIST	68%
Respostas Obtidas:	9
% respostas sobre questionários enviados	47%
% respostas sobre Amostra selecionada	43%
% respostas sobre qt. Empresas cadastro FENAVIST	32%

Fonte: Dados da Pesquisa

Apesar das poucas respostas, não se descaracterizam os resultados da pesquisa, pois os grandes grupos representados por Brinks, Prossegur e Protege e as demais que responderam, permitem que a amostra tenha significância.

## Resultados da Pesquisa

Veja no quadro abaixo os resultados da pesquisa:

Resultados da Pesquisa		
Questões	Respostas	
	Qt.	%
Sistemática de reconhecimento dos Créditos de ICMS:		
Através do Simples	1	11%
Através das entradas que geram direito ao crédito	0	0%
Através do Crédito Outorgado de 20%	8	89%
Sistemática de Contabilização dos Créditos de ICMS	Qt.	%
Abatendo do ICMS a ser deduzido das Receitas de Transporte de Valores	7	77,78%
Abatendo dos Custos de Transporte de Valores	2	22,22%
Total de respostas	9	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa

Oito das empresas se utilizam do crédito outorgado de 20%, representando quase um posicionamento unânime entre as empresas que responderam o questionário, não o sendo apenas por uma das empresas, por estar na sistemática do simples. Na questão relativa à contabilização, apenas duas das empresas contabilizam o crédito, diminuindo dos custos dos serviços de transporte de valores: E estas duas pertencem ao mesmo grupo econômico. As demais sete empresas contabilizam-no abatendo do ICMS a ser deduzido das receitas dos serviços de transporte de valores, denotando também ser quase uma prática comum, entre essas empresas, a contabilização, abatendo do ICMS a ser deduzido das receitas.

PUC – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS - MESTRADO

CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

DISSERTAÇÃO A SER APRESENTADA: Contabilidade Tributária e Planejamento Fiscal Aplicado à Logística – O ICMS no Transporte Rodoviário de Cargas: Estudo das Alternativas Fiscais e Contabilização – Crédito Outorgado Versus Crédito nas Entradas de Insumos – Um Estudo de Caso no Segmento de Transporte Rodoviário de Valores.

MESTRANDO: JOSÉ CARLOS SANCHES CAMPOI

Pesquisa

Empresa:

Informante:

1 – Forma de utilização dos créditos de ICMS nos serviços de Transporte

A empresa utiliza os créditos de ICMS:

( ) Pelas entradas que geram o direito a crédito

( ) Pelo crédito outorgado de 20% sobre os débitos de ICMS

2 – Contabilização dos créditos:

A empresa contabiliza os créditos de ICMS:

( ) Abatendo do ICMS a ser deduzido das receitas de transporte

( ) Abatendo dos custos dos serviços de transporte

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A1 - Apuração MS												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	384.211,89	65.070,20	13.014,04	12.896,06	(117,98)	798.864,78	48,09%	22.040,55	10.600,34	54.469,86	52.056,16	2.413,70
ago	298.280,58	50.594,74	10.118,95	10.064,63	(54,32)	768.220,03	38,83%	16.093,19	6.248,58	44.346,16	40.475,79	3.870,36
set	326.952,42	55.241,12	11.048,22	10.884,63	(163,59)	780.949,91	41,87%	17.095,20	7.157,08	48.084,04	44.192,90	3.891,15
out	344.549,01	58.293,03	11.658,61	11.524,12	(134,49)	798.592,90	43,14%	19.779,39	8.533,72	49.759,31	46.634,42	3.124,89
nov	301.815,96	50.877,51	10.175,50	9.968,47	(207,03)	764.980,92	39,45%	17.078,97	6.738,34	44.139,17	40.702,01	3.437,16
dez	453.736,04	76.720,69	15.344,13	15.145,26	(198,88)	951.830,52	47,67%	20.541,40	9.792,05	66.928,64	61.376,56	5.552,08
jan	352.019,15	59.574,46	11.914,89	11.785,89	(129,00)	825.578,44	42,64%	16.117,29	6.872,26	52.702,20	47.659,57	5.042,63
fev	297.661,58	50.475,37	10.095,07	10.348,91	253,84	769.343,77	38,69%	15.937,47	6.166,26	44.309,11	40.380,30	3.928,81
mar	319.913,92	54.226,48	10.845,30	10.769,10	(76,20)	936.494,11	34,16%	17.500,97	5.978,47	48.248,01	43.381,18	4.866,82
abr	339.700,68	57.590,53	11.518,11	11.442,09	(76,02)	859.994,74	39,50%	13.165,41	5.200,38	52.390,15	46.072,42	6.317,73
mai	326.223,15	55.101,66	11.020,33	10.849,38	(170,95)	844.922,80	38,61%	20.239,67	7.814,50	47.287,16	44.081,33	3.205,83
jun	354.141,57	60.052,53	12.010,51	11.937,80	(72,71)	851.993,33	41,57%	24.478,85	10.174,94	49.877,59	48.042,02	1.835,57
<b>Total</b>	<b>4.099.205,95</b>	<b>693.818,32</b>	<b>138.763,66</b>	<b>137.616,34</b>	<b>(1.147,32)</b>	<b>9.951.766,25</b>		<b>220.068,36</b>	<b>91.276,93</b>	<b>602.541,39</b>	<b>555.054,66</b>	<b>47.486,72</b>

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A2 - Apuração MT												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	1.038.330,39	176.515,71	35.303,14	34.751,50	(551,64)	1.475.494,02	70,37%	27.220,63	19.155,62	157.360,09	141.212,57	16.147,52
ago	703.647,87	119.619,76	23.923,95	23.923,70	(0,25)	1.221.622,74	57,60%	27.241,04	15.690,69	103.929,07	95.695,81	8.233,26
set	885.065,29	150.460,76	30.092,15	30.091,90	(0,25)	1.313.491,30	67,38%	29.917,41	20.159,15	130.301,61	120.368,61	9.933,00
out	750.731,59	127.624,03	25.524,81	25.524,50	(0,31)	1.240.311,02	60,53%	28.205,87	17.072,36	110.551,67	102.099,22	8.452,45
nov	851.472,82	144.750,00	28.950,00	28.949,80	(0,20)	1.981.973,38	42,96%	31.171,22	13.391,43	131.358,57	115.800,00	15.558,57
dez	1.471.015,90	250.072,30	50.014,46	50.014,10	(0,36)	2.576.878,59	57,09%	35.772,72	20.420,92	229.651,38	200.057,84	29.593,54
jan	769.383,54	130.794,83	26.158,97	26.158,60	(0,37)	1.874.440,19	41,05%	28.208,28	11.578,38	119.216,45	104.635,86	14.580,58
fev	578.181,66	98.290,49	19.658,10	19.657,80	(0,30)	1.680.584,78	34,40%	26.157,01	8.998,95	89.291,54	78.632,39	10.659,14
mar	757.300,02	128.740,60	25.748,12	26.016,70	268,58	1.875.086,20	40,39%	25.567,36	10.326,01	118.414,59	102.992,48	15.422,11
abr	950.110,29	161.518,34	32.303,67	32.303,30	(0,37)	2.089.374,33	45,47%	24.503,41	11.142,54	150.375,80	129.214,67	21.161,13
mai	738.116,49	125.479,36	25.095,87	25.095,60	(0,27)	1.828.073,82	40,38%	31.809,91	12.843,80	112.635,56	100.383,49	12.252,07
jun	913.481,29	155.291,41	31.058,28	31.058,00	(0,28)	2.036.778,46	44,85%	32.850,36	14.733,16	140.558,25	124.233,13	16.325,12
<b>Total</b>	<b>10.406.837,15</b>	<b>1.769.157,59</b>	<b>353.831,52</b>	<b>353.545,50</b>	<b>(286,02)</b>	<b>21.194.108,83</b>		<b>348.625,23</b>	<b>175.513,02</b>	<b>1.593.644,57</b>	<b>1.415.326,07</b>	<b>178.318,50</b>

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A3 - Apuração SC												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	287.500,62	48.794,90	9.758,98	9.747,70	-11,28	935.758,27	30,72%	21.053,39	6.468,40	42.326,50	39.035,92	3.290,58
ago	356.464,90	60.598,77	12.119,75	12.119,62	-0,134	1.036.253,33	34,40%	21.791,97	7.496,31	53.102,46	48.479,02	4.623,45
set	310.689,34	52.816,98	10.563,40	10.563,29	-0,106	969.282,56	32,05%	22.825,24	7.316,30	45.500,68	42.253,58	3.247,10
out	302.790,64	51.474,18	10.294,84	10.294,70	-0,136	948.934,96	31,91%	20.873,76	6.660,50	44.813,68	41.179,34	3.634,34
nov	333.795,03	56.744,95	11.348,99	11.348,80	-0,19	981.573,95	34,01%	21.537,94	7.324,21	49.420,74	45.395,96	4.024,78
dez	325.708,58	55.370,32	11.074,06	11.073,90	-0,164	1.095.167,62	29,74%	19.922,93	5.925,18	49.445,14	44.296,26	5.148,88
jan	471.857,25	80.215,57	16.043,11	16.043,09	-0,024	1.195.482,45	39,47%	20.533,69	8.104,65	72.110,92	64.172,46	7.938,46
fev	371.236,10	63.109,95	12.621,99	12.621,99	0	997.939,97	37,20%	18.431,33	6.856,50	56.253,45	50.487,96	5.765,49
mar	388.982,37	66.026,77	13.205,35	13.191,34	-14,014	1.126.103,45	34,54%	19.223,78	6.640,34	59.386,43	52.821,42	6.565,01
abr	363.143,82	61.704,76	12.340,95	12.326,79	-14,162	1.144.910,71	31,72%	16.805,80	5.330,48	56.374,28	49.363,81	7.010,47
mai	417.114,33	70.909,22	14.181,84	14.181,83	-0,014	1.051.335,13	39,67%	22.711,71	9.010,81	61.898,41	56.727,38	5.171,03
jun	362.253,63	61.470,38	12.294,08	12.237,93	-56,146	1.136.642,57	31,87%	23.276,95	7.418,48	54.051,90	49.176,30	4.875,60
<b>Total</b>	<b>4.291.536,61</b>	<b>729.236,75</b>	<b>145.847,35</b>	<b>145.750,98</b>	<b>(96,37)</b>	<b>12.619.384,97</b>		<b>248.988,50</b>	<b>84.552,17</b>	<b>644.684,58</b>	<b>583.389,40</b>	<b>61.295,18</b>

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A4 - Apuração GO												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	209.614,42	35.634,40	7.126,88	7.126,88	-	557.909,26	37,57%	12.778,79	4.801,17	30.833,23	28.507,52	2.325,71
ago	256.418,20	43.591,01	8.718,20	8.718,20	(0,00)	619.798,55	41,37%	13.148,51	5.439,70	38.151,31	34.872,81	3.278,50
set	224.590,24	38.180,29	7.636,06	7.636,00	(0,06)	574.289,47	39,11%	12.625,30	4.937,44	33.242,85	30.544,23	2.698,62
out	251.469,70	42.734,78	8.546,96	8.539,70	(7,26)	614.717,43	40,91%	12.913,03	5.282,49	37.452,29	34.187,82	3.264,47
nov	260.230,93	44.239,20	8.847,84	8.847,80	(0,04)	740.183,22	35,16%	12.628,31	4.439,81	39.799,39	35.391,36	4.408,03
dez	283.433,04	48.183,55	9.636,71	9.636,70	(0,01)	785.247,25	36,09%	13.133,99	4.740,68	43.442,87	38.546,84	4.896,03
jan	267.658,33	45.501,84	9.100,37	9.100,30	(0,07)	679.351,32	39,40%	13.365,21	5.265,77	40.236,07	36.401,47	3.834,60
fev	253.263,64	43.054,75	8.610,95	8.610,90	(0,05)	670.683,91	37,76%	12.649,04	4.776,53	38.278,22	34.443,80	3.834,42
mar	242.740,96	41.265,88	8.253,18	8.253,10	(0,08)	685.742,66	35,40%	11.539,29	4.084,71	37.181,17	33.012,70	4.168,47
abr	367.054,54	62.399,20	12.479,84	12.479,80	(0,04)	770.933,28	47,61%	12.392,65	5.900,35	56.498,85	49.919,36	6.579,49
mai	240.480,00	40.881,53	8.176,31	8.176,30	(0,01)	547.158,13	43,95%	13.269,08	5.831,86	35.049,67	32.705,22	2.344,45
jun	274.390,63	46.646,34	9.329,27	9.329,20	(0,07)	721.181,02	38,05%	15.075,17	5.735,71	40.910,63	37.317,07	3.593,56
<b>Total</b>	<b>3.131.344,63</b>	<b>532.312,77</b>	<b>106.462,55</b>	<b>106.454,88</b>	<b>(7,67)</b>	<b>7.967.195,50</b>		<b>155.518,37</b>	<b>61.236,22</b>	<b>471.076,55</b>	<b>425.850,22</b>	<b>45.226,33</b>

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A5 - Apuração SP												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	545.987,59	65.539,83	13.107,97	13.095,10	(12,87)	1.137.095,64	48,02%	24.238,56	11.638,38	53.901,45	52.431,86	1.469,58
ago	614.613,08	73.753,49	14.750,70	14.750,70	0,00	1.261.766,11	48,71%	25.543,56	12.442,41	61.311,08	59.002,79	2.308,29
set	574.023,06	68.887,92	13.777,58	13.774,40	(3,18)	1.165.811,06	49,24%	22.573,64	11.114,83	57.773,09	55.110,34	2.662,76
out	505.679,49	60.999,48	12.199,90	12.009,10	(190,80)	1.122.028,95	45,07%	24.881,52	11.213,68	49.785,80	48.799,58	986,22
nov	534.425,18	64.130,90	12.826,18	12.826,10	(0,08)	1.203.362,51	44,41%	23.530,66	10.450,20	53.680,70	51.304,72	2.375,98
dez	573.966,33	68.942,15	13.788,43	13.748,60	(39,83)	1.340.355,56	42,82%	27.873,14	11.935,82	57.006,33	55.153,72	1.852,61
jan	692.915,28	83.149,68	16.629,94	16.629,93	(0,01)	1.315.039,80	52,69%	20.368,55	10.732,51	72.417,17	66.519,74	5.897,43
fev	543.664,29	65.239,63	13.047,93	13.047,93	0,00	1.077.965,95	50,43%	24.031,66	12.120,19	53.119,44	52.191,70	927,73
mar	1.148.971,75	137.890,85	27.578,17	27.569,46	(8,71)	2.079.908,30	55,24%	21.718,93	11.997,85	125.893,00	110.312,68	15.580,32
abr	640.764,40	76.891,57	15.378,31	15.378,31	(0,00)	1.249.764,65	51,27%	20.584,42	10.553,80	66.337,77	61.513,26	4.824,52
mai	670.123,07	80.414,58	16.082,92	16.082,91	(0,01)	1.309.540,22	51,17%	25.448,33	13.022,52	67.392,06	64.331,66	3.060,40
jun	610.890,06	73.292,38	14.658,48	14.586,80	(71,68)	1.198.676,10	50,96%	20.905,60	10.654,27	62.638,11	58.633,90	4.004,20
<b>Total</b>	<b>7.656.023,58</b>	<b>919.132,46</b>	<b>183.826,49</b>	<b>183.499,34</b>	<b>(327,15)</b>	<b>15.461.314,85</b>		<b>281.698,56</b>	<b>137.876,46</b>	<b>781.256,00</b>	<b>735.305,97</b>	<b>45.950,03</b>

Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II - A6 - Apuração PR												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	58.876,49	10.008,95	2.001,79	2.001,70	(0,09)	258.356,23	22,79%	4.880,65	1.112,25	8.896,70	8.007,16	889,54
ago	67.472,41	11.470,26	2.294,05	2.294,00	(0,05)	268.693,72	25,11%	4.635,95	1.164,14	10.306,12	9.176,21	1.129,91
set	54.709,98	9.300,66	1.860,13	1.860,10	(0,03)	251.489,72	21,75%	4.609,53	1.002,77	8.297,89	7.440,53	857,36
out	44.632,56	7.587,50	1.517,50	1.517,50	-	240.598,53	18,55%	5.112,36	948,38	6.639,12	6.070,00	569,12
nov	45.357,38	7.710,74	1.542,15	1.542,10	(0,05)	264.443,82	17,15%	4.782,76	820,34	6.890,40	6.168,59	721,81
dez	56.320,07	9.574,39	1.914,88	1.914,80	(0,08)	311.775,66	18,06%	4.292,45	775,40	8.798,99	7.659,51	1.139,48
jan	58.090,12	9.875,29	1.975,06	1.975,05	(0,01)	273.789,21	21,22%	4.839,37	1.026,77	8.848,52	7.900,23	948,28
fev	71.714,43	12.191,41	2.438,28	-	(2.438,28)	301.500,63	23,79%	4.659,78	1.108,37	11.083,04	9.753,13	1.329,91
mar	53.457,18	9.087,68	1.817,54	-	(1.817,54)	282.493,04	18,92%	4.106,32	777,05	8.310,63	7.270,14	1.040,48
abr	63.654,23	10.821,18	2.164,24	-	(2.164,24)	270.940,87	23,49%	3.907,78	918,08	9.903,10	8.656,94	1.246,15
mai	98.813,22	16.798,16	3.359,63	-	(3.359,63)	358.714,78	27,55%	4.841,33	1.333,62	15.464,54	13.438,53	2.026,02
jun	116.219,21	19.757,20	3.951,44	3.951,43	(0,01)	347.444,11	33,45%	5.235,28	1.751,19	18.006,01	15.805,76	2.200,25
<b>Total</b>	<b>789.317,28</b>	<b>134.183,42</b>	<b>26.836,68</b>	<b>17.056,68</b>	<b>(9.780,00)</b>	<b>3.430.240,32</b>		<b>55.903,55</b>	<b>12.738,36</b>	<b>121.445,06</b>	<b>107.346,74</b>	<b>14.098,32</b>



Anexo II - APURAÇÃO EMPRESA												
Anexo II A7 - Total Empresa												
meses	Total			Total livro	Diferença	Faturamento Transp. Valores	% Fat. Intermun.	Crédito Entradas	Crédito Atribuível	Recolhimento		
	Vr.base	ICMS	Crédito							Déb/Créd	Outorgado	Diferença
julho	2.524.521,40	401.563,99	80.312,80	79.618,94	693,86	5.163.478,20	48,89%	112.212,58	53.776,17	347.787,82	321.251,19	26.536,63
ago	2.296.897,04	359.628,03	71.925,61	71.870,85	54,76	5.176.354,48	44,37%	108.454,22	48.481,83	311.146,20	287.702,42	23.443,78
set	2.376.030,33	374.887,73	74.977,55	74.810,32	167,23	5.055.314,02	47,00%	109.646,33	51.687,56	323.200,17	299.910,18	23.289,98
out	2.199.852,99	348.713,00	69.742,60	69.409,62	332,98	4.965.183,79	44,31%	111.765,93	49.711,12	299.001,88	278.970,40	20.031,48
nov	2.327.097,30	368.453,30	73.690,66	73.483,07	207,59	5.936.517,80	39,20%	110.729,85	43.164,33	325.288,97	294.762,64	30.526,33
dez	3.164.179,96	508.863,40	101.772,67	101.533,36	239,31	7.061.255,20	44,81%	121.536,63	53.590,06	455.273,34	407.090,73	48.182,61
jan	2.611.923,67	409.111,67	81.822,33	81.692,86	129,47	6.163.681,41	42,38%	103.432,38	43.580,36	365.531,31	327.289,34	38.241,98
fev	2.115.721,70	332.361,60	66.472,32	64.287,53	2.184,79	5.498.019,01	38,48%	101.866,29	40.026,80	292.334,80	265.889,28	26.445,52
mar	2.911.366,20	437.238,26	87.447,65	85.799,70	1.647,95	6.985.827,76	41,68%	99.656,66	39.804,44	397.433,82	349.790,61	47.643,21
abr	2.724.427,96	430.925,58	86.185,12	83.930,29	2.254,83	6.385.918,58	42,66%	91.359,46	39.045,63	391.879,95	344.740,46	47.139,48
mai	2.490.870,26	389.584,51	77.916,90	74.386,02	3.530,88	5.939.744,88	41,94%	118.320,02	49.857,10	339.727,41	311.667,61	28.059,80
jun	2.631.376,39	416.510,24	83.302,05	83.101,16	200,89	6.292.715,59	41,82%	121.822,21	50.467,75	366.042,49	333.208,19	32.834,29
<b>Total</b>	<b>30.374.265,20</b>	<b>4.777.841,31</b>	<b>955.568,25</b>	<b>943.923,72</b>	<b>11.644,53</b>	<b>70.624.010,72</b>		<b>1.310.802,57</b>	<b>563.193,17</b>	<b>4.214.648,14</b>	<b>3.822.273,06</b>	<b>392.375,09</b>

**ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CREDITO - EMPRESA**

**Anexo II - B1 - Estado de Mato Grosso do Sul**

<b>MS TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	40.814,57	40.489,33	39.293,21	41.246,80	42.601,55	42.853,02	39.890,80	37.738,34	34.825,73	20.874,97	38.398,53	51.980,95	471.007,80
Frete Aéreo	19.653,20	13.728,00	17.744,00	23.509,06	15.593,60	35.494,80	26.364,80	-	46.816,00	15.643,50	19.500,80	14.608,00	248.655,76
Uniformes	7.878,00	-	5.040,00	170,00	165,00	295,00	520,00	12.065,00	600,00	180,00	736,00	2.060,68	29.709,68
Bens Natureza Per.	128,00	556,51	-	822,00	512,00	43,50	546,02	-	319,41	-	300,00	2.907,73	6.135,17
Materiais de Operação	4.624,00	5.547,43	6.696,90	5.908,10	5.100,00	6.830,00	3.468,72	5.605,49	7.476,10	5.597,11	13.325,73	10.159,80	80.339,38
Materiais de Segurança	3.919,27	530,20	2.426,17	9.938,07	4.377,37	19.139,69	1.914,28	448,34	1.705,80	2.145,69	888,42	8.321,20	55.754,50
Munição	24.158,60	58,70	144,65	-	-	-	9,98	-	-	-	-	-	24.371,93
Peças													
Óleos													
Aditivos e Fluidos													
Material Limp.Veic.													
Materiais Comunicações	12,90	1.249,00	167,00	9.945,80	1.387,70	307,80	845,50	1.111,60	7.569,54	6.743,81	22.832,76	28.346,00	80.519,41
Pneus e Câmaras													
Lubrificantes													
<b>Total</b>	<b>101.188,54</b>	<b>62.159,17</b>	<b>71.511,93</b>	<b>91.539,83</b>	<b>69.737,22</b>	<b>104.963,81</b>	<b>73.560,10</b>	<b>56.968,77</b>	<b>99.312,58</b>	<b>51.185,08</b>	<b>95.982,24</b>	<b>118.384,36</b>	<b>996.493,63</b>
Permanente/Leasing	42.334,61	42.197,02	41.573,26	41.404,14	41.734,55	40.923,12	39.857,91	36.781,07	36.680,90	37.300,98	36.839,91	35.920,39	473.547,86
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>143.523,15</b>	<b>104.356,19</b>	<b>113.085,19</b>	<b>132.943,97</b>	<b>111.471,77</b>	<b>145.886,93</b>	<b>113.418,01</b>	<b>93.749,84</b>	<b>135.993,48</b>	<b>88.486,06</b>	<b>132.822,15</b>	<b>154.304,75</b>	<b>1.470.041,49</b>

**ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CREDITO - EMPRESA**

**Anexo II - B2 - Estado de Mato Grosso**

<b>MT TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	47.195,99	48.895,37	49.600,21	46.513,93	47.007,53	57.803,06	53.787,25	45.275,90	48.838,95	29.768,24	58.191,82	82.601,60	615.479,85
Frete Aéreo	65.166,75	46.681,50	91.614,70	64.789,20	93.910,00	181.602,25	76.738,90	38.494,86	73.023,30	99.909,25	72.786,30	92.841,70	997.558,71
Uniformes	1.253,50	2.444,00	5.655,00	3.548,04	16.960,50	265,00	975,00	10.392,00	-	-	19.570,00	1.181,00	62.244,04
Bens Natureza Per.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais de Operação	2.181,00	2.186,50	2.235,00	4.486,50	2.606,02	173,00	3.029,00	6.653,74	701,73	210,70	5.968,65	461,14	30.892,98
Materiais de Segurança	56,80	3.114,43	3.011,20	4.101,78	91,40	8.920,99	79,80	1.889,10	340,43	173,58	84,56	5.153,38	27.017,45
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças													
Óleos													
Aditivos e Fluidos													
Material Limp.Veic.													
Materiais Comunicações	108,05	5,00	-	33,28	192,73	2.700,00	605,00	-	919,00	5.160,85	3.437,00	34,88	13.195,79
Pneus e Câmaras													
Lubrificantes													
<b>Total</b>	<b>115.962,09</b>	<b>103.326,80</b>	<b>152.116,11</b>	<b>123.472,73</b>	<b>160.768,18</b>	<b>251.464,30</b>	<b>135.214,95</b>	<b>102.705,60</b>	<b>123.823,41</b>	<b>135.222,62</b>	<b>160.038,33</b>	<b>182.273,70</b>	<b>1.746.388,82</b>
Permanente/Leasing	90.159,30	89.866,28	88.537,88	88.177,69	88.881,36	87.153,28	84.884,72	78.332,03	78.118,69	79.439,27	78.457,34	76.499,04	1.008.506,89
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>206.121,39</b>	<b>193.193,08</b>	<b>240.653,99</b>	<b>211.650,42</b>	<b>249.649,54</b>	<b>338.617,58</b>	<b>220.099,67</b>	<b>181.037,63</b>	<b>201.942,10</b>	<b>214.661,89</b>	<b>238.495,67</b>	<b>258.772,74</b>	<b>2.754.895,71</b>

## ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CRÉDITO - EMPRESA

## Anexo II - B3 - Estado de Santa Catarina

SC TV.	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	52.238,39	57.312,03	49.163,78	49.892,08	49.666,78	52.799,28	58.826,00	48.058,43	49.071,91	26.641,50	51.374,56	74.538,06	619.582,80
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	16.174,44
Uniformes	-	4.320,00	5.455,14	651,30	714,00	363,00	-	190,00	769,00	527,00	2.750,00	435,00	16.174,44
Bens Natureza Per.	417,30	590,00	-	50,00	-	2.195,90	-	-	217,60	-	-	-	3.470,80
Materiais de Operação	5.220,14	5.217,83	5.289,47	8.177,05	5.302,44	280,05	525,16	1.981,30	637,08	3.754,55	12.454,77	2.621,47	51.461,31
Materiais de Segurança	18,22	-	1.151,30	605,30	874,24	375,60	260,92	155,00	994,77	5.750,00	880,10	707,19	11.772,64
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19,80	6,60	26,40
Peças	10.987,20	6.690,78	19.681,68	9.237,40	10.483,68	8.270,53	5.496,13	8.137,98	6.138,64	7.423,33	5.180,63	6.210,85	103.938,83
Óleos	798,47	384,07	18,00	490,37	681,44	387,67	465,20	232,28	218,70	1.523,28	1.120,68	2.379,69	8.699,85
Aditivos e Fluidos	170,31	42,50	22,00	311,24	-	-	2.269,46	1.506,32	4.260,00	2.961,70	2.041,00	2.240,00	15.824,53
Material Limp.Veic.	9,85	5,60	-	7,45	11,26	3,50	15,00	-	-	6,90	5,20	1,95	66,71
Materiais Comunicações	26,00	107,12	83,08	122,88	39,08	34,68	117,09	11,52	-	7,98	9.035,34	-	9.584,77
Pneus e Câmaras	275,00	10,00	684,52	739,04	5.999,14	590,76	2.269,46	1.506,32	4.260,00	2.961,70	2.041,00	2.240,00	23.576,94
Lubrificantes	14,50	18,50	-	22,36	-	39,80	-	-	-	-	-	118,10	213,26
<b>Total</b>	<b>70.175,38</b>	<b>74.698,43</b>	<b>81.548,97</b>	<b>70.306,47</b>	<b>73.772,06</b>	<b>65.340,77</b>	<b>70.244,42</b>	<b>61.779,15</b>	<b>66.567,70</b>	<b>51.557,94</b>	<b>86.903,08</b>	<b>91.498,91</b>	<b>864.393,28</b>
Permanente/Leasing	53.682,60	53.508,13	52.717,18	52.502,72	52.921,69	51.892,76	50.542,02	46.640,42	46.513,39	47.299,69	46.715,03	45.549,02	600.484,64
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>123.857,98</b>	<b>128.206,56</b>	<b>134.266,15</b>	<b>122.809,19</b>	<b>126.693,75</b>	<b>117.233,53</b>	<b>120.786,44</b>	<b>108.419,57</b>	<b>113.081,09</b>	<b>98.857,63</b>	<b>133.618,11</b>	<b>137.047,93</b>	<b>1.464.877,92</b>

## ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CRÉDITO - EMPRESA

## Anexo II - B4 - Estado de Goiás

GOIAS TV.	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	38.319,03	42.476,40	38.863,82	39.062,31	40.270,07	41.778,27	43.498,39	39.310,32	37.716,14	21.058,32	41.664,74	59.639,91	483.657,72
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14.946,00
Uniformes	2.332,00	-	-	-	-	-	-	2.000,00	-	9.945,00	669,00	-	14.946,00
Bens Natureza Per.	309,05	610,39	-	44,90	-	765,50	-	-	250,00	-	-	-	1.979,84
Materiais de Operação	110,00	392,00	1.700,00	3.696,44	549,30	1.700,00	2.664,00	3.569,86	546,00	29,80	6.007,61	109,90	21.074,91
Materiais de Segurança	207,00	-	349,90	-	30,00	127,70	140,00	79,70	-	2.330,00	98,70	160,00	3.523,00
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veic.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	-	83,26	70,00	8,00	22,90	125,00	407,00	-	-	9.672,36	120,00	10,50	10.519,02
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>41.277,08</b>	<b>43.562,05</b>	<b>40.983,72</b>	<b>42.811,65</b>	<b>40.872,27</b>	<b>44.496,47</b>	<b>46.709,39</b>	<b>44.959,88</b>	<b>38.512,14</b>	<b>43.035,48</b>	<b>48.560,05</b>	<b>59.920,31</b>	<b>535.700,49</b>
Permanente/Leasing	33.892,28	33.782,14	33.282,77	33.147,37	33.411,89	32.762,27	31.909,49	29.446,23	29.366,03	29.862,46	29.493,34	28.757,18	379.113,44
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>75.169,36</b>	<b>77.344,19</b>	<b>74.266,49</b>	<b>75.959,02</b>	<b>74.284,16</b>	<b>77.258,74</b>	<b>78.618,88</b>	<b>74.406,11</b>	<b>67.878,17</b>	<b>72.897,94</b>	<b>78.053,39</b>	<b>88.677,49</b>	<b>914.813,93</b>

**ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CRÉDITO - EMPRESA**

**Anexo II - B5 - Estado de São Paulo**

<b>ESTADO SP TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	52.662,39	71.973,04	31.724,54	52.626,34	49.410,40	63.838,31	33.646,90	44.365,01	55.257,19	41.935,14	51.817,23	49.651,81	598.908,30
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	28.893,60
Uniformes	2.433,10	209,00	1.885,00	-	-	1.950,00	1.200,00	5.015,00	1.485,00	2.465,00	6.668,00	5.583,50	28.893,60
Bens Natureza Per.	-	-	-	116,25	-	60,00	19,76	16,00	44,00	39,48	56,45	142,84	494,78
Materiais de Operação	11.472,66	3.671,60	26.148,58	13.757,00	15.316,94	23.830,00	13.108,49	21.533,02	5.691,42	10.782,73	16.704,82	3.507,55	165.524,81
Materiais de Segurança	2.318,40	496,67	738,38	7.128,06	258,70	243,30	3.259,18	251,35	913,55	-	4.397,67	1.346,20	21.351,46
Munição	-	-	103,50	-	-	-	-	-	-	-	-	103,50	207,00
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veíc.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	-	-	219,84	276,50	900,00	1.350,00	-	5.184,82	281,20	1.183,79	4.500,00	-	13.896,15
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>68.886,55</b>	<b>76.350,31</b>	<b>60.819,84</b>	<b>73.904,15</b>	<b>65.886,04</b>	<b>91.271,61</b>	<b>51.234,33</b>	<b>76.365,20</b>	<b>63.672,36</b>	<b>56.406,14</b>	<b>84.144,17</b>	<b>60.335,40</b>	<b>829.276,10</b>
Permanente/Leasing	65.772,11	65.558,35	64.589,27	64.326,51	64.839,84	63.579,19	61.924,26	57.144,00	56.988,37	57.951,74	57.235,42	55.806,82	735.715,89
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>134.658,66</b>	<b>141.908,66</b>	<b>125.409,11</b>	<b>138.230,66</b>	<b>130.725,88</b>	<b>154.850,80</b>	<b>113.158,59</b>	<b>133.509,20</b>	<b>120.660,73</b>	<b>114.357,88</b>	<b>141.379,59</b>	<b>116.142,22</b>	<b>1.564.991,99</b>

**ANEXO II - B - TABELA GASTOS COM DIREITO A CRÉDITO - EMPRESA**

**Anexo II - B6 - Estado do Paraná**

<b>PR TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	10.138,08	10.252,08	9.703,59	9.640,48	10.692,53	9.990,61	9.409,01	11.088,06	9.868,18	5.139,65	11.261,58	14.445,64	121.629,49
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Uniformes	-	373,43	-	304,28	474,79	350,13	558,48	440,51	297,23	245,15	422,22	735,71	4.201,93
Bens Natureza Per.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais de Operação	1.423,34	1.688,06	1.680,10	4.960,00	1.599,50	58,80	3.258,40	2.812,51	624,00	3.397,20	3.174,40	404,40	25.080,71
Materiais de Segurança	2.034,84	230,00	-	-	-	-	-	-	-	-	40,00	80,00	2.384,84
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	421,62	45,00	1.239,62	745,00	524,20	164,00	894,00	361,54	714,00	829,78	634,20	680,00	7.252,96
Óleos	93,68	123,45	79,30	-	-	129,00	-	20,00	-	138,00	218,30	110,00	911,73
Aditivos e Fluidos	-	-	75,00	-	-	-	10,00	-	-	-	5,00	-	90,00
Material Limp.Veíc.	6,00	13,50	7,50	7,50	7,50	1,50	6,50	9,90	8,00	-	9,50	1,16	78,56
Materiais Comunicações	-	-	-	144,00	450,00	450,00	-	-	-	380,00	-	-	1.424,00
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	592,00	-	-	-	-	1.957,60	2.549,60
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15,00	-	15,00
<b>Total</b>	<b>14.117,56</b>	<b>12.725,52</b>	<b>12.785,11</b>	<b>15.801,26</b>	<b>13.748,52</b>	<b>11.144,04</b>	<b>14.728,39</b>	<b>14.732,52</b>	<b>11.511,41</b>	<b>10.129,78</b>	<b>15.780,20</b>	<b>18.414,51</b>	<b>165.618,82</b>
Permanente/Leasing	14.592,17	14.544,75	14.329,75	14.271,45	14.385,34	14.105,65	13.738,49	12.677,94	12.643,41	12.857,15	12.698,22	12.381,28	163.225,59
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>28.709,73</b>	<b>27.270,27</b>	<b>27.114,86</b>	<b>30.072,71</b>	<b>28.133,86</b>	<b>25.249,69</b>	<b>28.466,88</b>	<b>27.410,46</b>	<b>24.154,82</b>	<b>22.986,93</b>	<b>28.478,42</b>	<b>30.795,79</b>	<b>328.844,41</b>

ANEXO II - C - TABELA CRÉDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA													
Anexo II - C1 - Estado do Mato Grosso do Sul													
<i>MS TV.</i>	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	6.938,48	6.883,19	6.679,85	7.011,96	7.242,26	7.285,01	6.781,44	6.415,52	5.920,37	3.548,74	6.527,75	8.836,76	80.071,33
Frete Aéreo	982,66	686,40	887,20	1.175,45	779,68	1.774,74	1.318,24	-	2.340,80	782,18	975,04	730,40	12.432,79
Uniformes	1.339,26	-	856,80	28,90	28,05	50,15	88,40	2.051,05	102,00	30,60	125,12	350,32	5.050,65
Bens Natureza Per.	21,76	94,61	-	139,74	87,04	7,40	92,82	-	54,30	-	51,00	494,31	1.042,98
Materiais de Operação	786,08	943,06	1.138,47	1.004,38	867,00	1.161,10	589,68	952,93	1.270,94	951,51	2.265,37	1.727,17	13.657,69
Materiais de Segurança	666,28	90,13	412,45	1.689,47	744,15	3.253,75	325,43	76,22	289,99	364,77	151,03	1.414,60	9.478,27
Munição	4.106,96	9,98	24,59	-	-	-	1,70	-	-	-	-	-	4.143,23
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veic.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	2,19	212,33	28,39	1.690,79	235,91	52,33	143,74	188,97	1.286,82	1.146,45	3.881,57	4.818,82	13.688,30
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>14.843,67</b>	<b>8.919,70</b>	<b>10.027,75</b>	<b>12.740,68</b>	<b>9.984,10</b>	<b>13.584,47</b>	<b>9.341,44</b>	<b>9.684,69</b>	<b>11.265,22</b>	<b>6.824,24</b>	<b>13.976,88</b>	<b>18.372,38</b>	<b>139.565,23</b>
Permanente/Leasing	7.196,88	7.173,49	7.067,45	7.038,70	7.094,87	6.956,93	6.775,85	6.252,78	6.235,75	6.341,17	6.262,79	6.106,47	80.503,14
<b>Total Créditos</b>	<b>22.040,55</b>	<b>16.093,19</b>	<b>17.095,20</b>	<b>19.779,39</b>	<b>17.078,97</b>	<b>20.541,40</b>	<b>16.117,29</b>	<b>15.937,47</b>	<b>17.500,97</b>	<b>13.165,41</b>	<b>20.239,67</b>	<b>24.478,85</b>	<b>220.068,36</b>

ANEXO II - C - TABELA CRÉDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA A													
Anexo II - C2 - Estado do Mato Grosso													
<i>MT TV.</i>	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	8.023,32	8.312,21	8.432,04	7.907,37	7.991,28	9.826,52	9.143,83	7.696,90	8.302,62	5.060,60	9.892,61	14.042,27	104.631,57
Frete Aéreo	3.258,34	2.334,08	4.580,74	3.239,46	4.695,50	9.080,11	3.836,95	1.924,74	3.651,17	4.995,46	3.639,32	4.642,09	49.877,94
Uniformes	213,10	415,48	961,35	603,17	2.883,29	45,05	165,75	1.766,64	-	-	3.326,90	200,77	10.581,49
Bens Natureza Per.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais de Operação	370,77	371,71	379,95	762,71	443,02	29,41	514,93	1.131,14	119,29	35,82	1.014,67	78,39	5.251,81
Materiais de Segurança	9,66	529,45	511,90	697,30	15,54	1.516,57	13,57	321,15	57,87	29,51	14,38	876,07	4.592,97
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veic.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	18,37	0,85	-	5,66	32,76	459,00	102,85	-	156,23	877,34	584,29	5,93	2.243,28
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>11.893,55</b>	<b>11.963,78</b>	<b>14.865,97</b>	<b>13.215,66</b>	<b>16.061,39</b>	<b>20.956,66</b>	<b>13.777,87</b>	<b>12.840,57</b>	<b>12.287,18</b>	<b>10.998,74</b>	<b>18.472,16</b>	<b>19.845,53</b>	<b>177.179,05</b>
Permanente/Leasing	15.327,08	15.277,27	15.051,44	14.990,21	15.109,83	14.816,06	14.430,40	13.316,45	13.280,18	13.504,68	13.337,75	13.004,84	171.446,17
<b>Total Créditos</b>	<b>27.220,63</b>	<b>27.241,04</b>	<b>29.917,41</b>	<b>28.205,87</b>	<b>31.171,22</b>	<b>35.772,72</b>	<b>28.208,28</b>	<b>26.157,01</b>	<b>25.567,36</b>	<b>24.503,41</b>	<b>31.809,91</b>	<b>32.850,36</b>	<b>348.625,23</b>

ANEXO II - C - TABELA CREDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA													
Anexo II - C3 - Estado de Santa Catarina													
SC TV.	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	8.880,53	9.743,05	8.357,84	8.481,65	8.443,35	8.975,88	10.000,42	8.169,93	8.342,22	4.529,06	8.733,68	12.671,47	105.329,08
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Uniformes	-	734,40	927,37	110,72	121,38	61,71	-	32,30	130,73	89,59	467,50	73,95	2.749,65
Bens Natureza Per.	70,94	100,30	-	8,50	-	373,30	-	-	36,99	-	-	-	590,04
Materiais de Operação	887,42	887,03	899,21	1.390,10	901,41	47,61	89,28	336,82	108,30	638,27	2.117,31	445,65	8.748,42
Materiais de Segurança	3,10	-	195,72	102,90	148,62	63,85	44,36	26,35	169,11	977,50	149,62	120,22	2.001,35
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	1.867,82	1.137,43	3.345,89	1.570,36	1.782,23	1.405,99	934,34	1.383,46	1.043,57	1.261,97	880,71	1.055,84	17.669,60
Óleos	135,74	65,29	3,06	83,36	115,84	65,90	79,08	39,49	37,18	258,96	190,52	404,55	1.478,97
Aditivos e Fluidos	28,95	7,23	3,74	52,91	-	-	385,81	256,07	724,20	503,49	346,97	380,80	2.690,17
Material Limp.Veic.	1,67	0,95	-	1,27	1,91	0,60	2,55	-	-	1,17	0,88	0,33	11,34
Materiais Comunicações	4,42	18,21	14,12	20,89	6,64	5,90	19,91	1,96	-	1,36	1.536,01	-	1.629,41
Pneus e Câmaras	46,75	1,70	116,37	125,64	1.019,85	100,43	385,81	256,07	724,20	503,49	346,97	380,80	4.008,08
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>11.927,35</b>	<b>12.695,59</b>	<b>13.863,32</b>	<b>11.948,30</b>	<b>12.541,25</b>	<b>11.101,16</b>	<b>11.941,55</b>	<b>10.502,46</b>	<b>11.316,51</b>	<b>8.764,85</b>	<b>14.770,16</b>	<b>15.533,62</b>	<b>146.906,12</b>
Permanente/Leasing	9.126,04	9.096,38	8.961,92	8.925,46	8.996,69	8.821,77	8.592,14	7.928,87	7.907,28	8.040,95	7.941,55	7.743,33	102.082,39
<b>Total de créditos</b>	<b>21.053,39</b>	<b>21.791,97</b>	<b>22.825,24</b>	<b>20.873,76</b>	<b>21.537,94</b>	<b>19.922,93</b>	<b>20.533,69</b>	<b>18.431,33</b>	<b>19.223,78</b>	<b>16.805,80</b>	<b>22.711,71</b>	<b>23.276,95</b>	<b>248.988,50</b>

ANEXO II - C - TABELA CREDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA													
Anexo II - C4 - Estado de Goiás													
GOIAS TV.	JUL/06 REAL	AGO/06 REAL	SET/06 REAL	OUT/06 REAL	NOV/06 REAL	DEZ/06 REAL	JAN/07 REAL	FEV/07 REAL	MAR/07 REAL	ABR/07 REAL	MAI/07 REAL	JUN/07 REAL	TOTAL
Combustíveis	6.514,24	7.220,99	6.606,85	6.640,59	6.845,91	7.102,31	7.394,73	6.682,75	6.411,74	3.579,91	7.083,01	10.138,78	82.221,81
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Uniformes	396,44	-	-	-	-	-	-	340,00	-	1.690,65	113,73	-	2.540,82
Bens Natureza Per.	52,54	103,77	-	7,63	-	130,14	-	-	42,50	-	-	-	336,57
Materiais de Operação	18,70	66,64	289,00	628,39	93,38	289,00	452,88	606,88	92,82	5,07	1.021,29	18,68	3.582,73
Materiais de Segurança	35,19	-	59,48	-	5,10	21,71	23,80	13,55	-	396,10	16,78	27,20	598,91
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veic.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	-	14,15	11,90	1,36	3,89	21,25	69,19	-	-	1.644,30	20,40	1,79	1.788,23
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>7.017,10</b>	<b>7.405,55</b>	<b>6.967,23</b>	<b>7.277,98</b>	<b>6.948,29</b>	<b>7.564,40</b>	<b>7.940,60</b>	<b>7.643,18</b>	<b>6.547,06</b>	<b>7.316,03</b>	<b>8.255,21</b>	<b>10.186,45</b>	<b>91.069,08</b>
Permanente/Leasing	5.761,69	5.742,96	5.658,07	5.635,05	5.680,02	5.569,59	5.424,61	5.005,86	4.992,23	5.076,62	5.013,87	4.888,72	64.449,29
<b>Total Créditos</b>	<b>12.778,79</b>	<b>13.148,51</b>	<b>12.625,30</b>	<b>12.913,03</b>	<b>12.628,31</b>	<b>13.133,99</b>	<b>13.365,21</b>	<b>12.649,04</b>	<b>11.539,29</b>	<b>12.392,65</b>	<b>13.269,08</b>	<b>15.075,17</b>	<b>155.518,37</b>

ANEXO II - C - TABELA CRÉDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA													
Anexo II - C5 - Estado de São Paulo													
<b>ESTADO SP TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	9.479,23	12.955,15	5.710,42	9.472,74	8.893,87	11.490,90	6.056,44	7.985,70	9.946,29	7.548,33	9.327,10	8.937,33	107.803,49
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Uniformes	437,96	37,62	339,30	-	-	351,00	216,00	902,70	267,30	443,70	1.200,24	1.005,03	5.200,85
Bens Natureza Per.	-	-	-	20,93	-	10,80	3,56	2,88	7,92	7,11	10,16	25,71	89,06
Materiais de Operação	2.065,08	660,89	4.706,74	2.476,26	2.757,05	4.289,40	2.359,53	3.875,94	1.024,46	1.940,89	3.006,87	631,36	29.794,47
Materiais de Segurança	417,31	89,40	132,91	1.283,05	46,57	43,79	586,65	45,24	164,44	-	791,58	242,32	3.843,26
Munição	-	-	18,63	-	-	-	-	-	-	-	-	18,63	37,26
Peças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aditivos e Fluidos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material Limp.Veíc.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais Comunicações	-	-	39,57	49,77	162,00	243,00	-	933,27	50,62	213,08	810,00	-	2.501,31
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>12.399,58</b>	<b>13.743,06</b>	<b>10.947,57</b>	<b>13.302,75</b>	<b>11.859,49</b>	<b>16.428,89</b>	<b>9.222,18</b>	<b>13.745,74</b>	<b>11.461,02</b>	<b>10.153,11</b>	<b>15.145,95</b>	<b>10.860,37</b>	<b>149.269,70</b>
Permanente/Leasing	11.838,98	11.800,50	11.626,07	11.578,77	11.671,17	11.444,25	11.146,37	10.285,92	10.257,91	10.431,31	10.302,38	10.045,23	132.428,86
<b>Total Direito a Crédito</b>	<b>24.238,56</b>	<b>25.543,56</b>	<b>22.573,64</b>	<b>24.881,52</b>	<b>23.530,66</b>	<b>27.873,14</b>	<b>20.368,55</b>	<b>24.031,66</b>	<b>21.718,93</b>	<b>20.584,42</b>	<b>25.448,33</b>	<b>20.905,60</b>	<b>281.698,56</b>

ANEXO II - C - TABELA CRÉDITO NAS ENTRADAS- EMPRESA													
Anexo II - C6 - Estado do Paraná													
<b>PR TV.</b>	<b>JUL/06 REAL</b>	<b>AGO/06 REAL</b>	<b>SET/06 REAL</b>	<b>OUT/06 REAL</b>	<b>NOV/06 REAL</b>	<b>DEZ/06 REAL</b>	<b>JAN/07 REAL</b>	<b>FEV/07 REAL</b>	<b>MAR/07 REAL</b>	<b>ABR/07 REAL</b>	<b>MAI/07 REAL</b>	<b>JUN/07 REAL</b>	<b>TOTAL</b>
Combustíveis	1.723,47	1.742,85	1.649,61	1.638,88	1.817,73	1.698,40	1.599,53	1.884,97	1.677,59	873,74	1.914,47	2.455,76	20.677,01
Frete Aéreo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Uniformes	-	63,48	-	51,73	80,71	59,52	94,94	74,89	50,53	41,68	71,78	125,07	714,33
Bens Natureza Per.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Materiais de Operação	241,97	286,97	285,62	843,20	271,92	10,00	553,93	478,13	106,08	577,52	539,65	68,75	4.263,72
Materiais de Segurança	345,92	39,10	-	-	-	-	-	-	-	-	6,80	13,60	405,42
Munição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Peças	71,68	7,65	210,74	126,65	89,11	27,88	151,98	61,46	121,38	141,06	107,81	115,60	1.233,00
Óleos	15,93	20,99	13,48	-	-	21,93	-	3,40	-	23,46	37,11	18,70	154,99
Aditivos e Fluidos	-	-	12,75	-	-	-	1,70	-	-	-	0,85	-	15,30
Material Limp.Veíc.	1,02	2,30	1,28	1,28	1,28	0,26	1,11	1,68	1,36	-	1,62	0,20	13,36
Materiais Comunicações	-	-	-	24,48	76,50	76,50	-	-	-	64,60	-	-	242,08
Pneus e Câmaras	-	-	-	-	-	-	100,64	-	-	-	-	332,79	433,43
Lubrificantes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,55	-	2,55
<b>Total</b>	<b>2.399,99</b>	<b>2.163,34</b>	<b>2.173,47</b>	<b>2.686,21</b>	<b>2.337,25</b>	<b>1.894,49</b>	<b>2.503,83</b>	<b>2.504,53</b>	<b>1.956,94</b>	<b>1.722,06</b>	<b>2.682,63</b>	<b>3.130,47</b>	<b>28.155,20</b>
Permanente/Leasing	2.480,67	2.472,61	2.436,06	2.426,15	2.445,51	2.397,96	2.335,54	2.155,25	2.149,38	2.185,72	2.158,70	2.104,82	27.748,35
<b>Total Créditos</b>	<b>4.880,65</b>	<b>4.635,95</b>	<b>4.609,53</b>	<b>5.112,36</b>	<b>4.782,76</b>	<b>4.292,45</b>	<b>4.839,37</b>	<b>4.659,78</b>	<b>4.106,32</b>	<b>3.907,78</b>	<b>4.841,33</b>	<b>5.235,28</b>	<b>55.903,55</b>

ANEXO II - D Parte I								
CÁLCULO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AO IMOBILIZADO E LEASING								
MESES	ADIÇÕES NO PERÍODO						Leasing	Total
	132011060	132011080	132011100	132011120	132011210	132011190		
	Maqs. Equip	Veículos	Bens Comum.	Equip.Segur.	Comp.Perif.			
jul/02		78.848	6.344	1.314	95.792	3.341	276.990	462.629
ago/02		8.200	13.750	1.544	39.205	1.325	-	64.024
set/02		11.407	71.648	13.194	16.655	5.366	253.129	371.399
out/02		17.855	68.350	9.006	14.802	15.923	-	125.936
nov/02		9.797	-	3.355	77.470	17.315	-	107.937
dez/02		35.196	8.930	3.000	114.820	18.512	315.000	495.458
								1.627.383
jan/03		16.759	72.847	5.992	43.985	12.854	304.722	457.159
fev/03		32.172	145.662	1.250	96.322	16.352	789.985	1.081.743
mar/03		35.416	27.000	3.474	90.147	17.948	-	173.985
abr/03		21.581	24.000	36.377	349	2.340	-	84.647
mai/03		-	26.600	25.760	14.129	-	294.518	361.007
jun/03		-	160.394	640	152.192	-	-	313.226
jul/03		64.139	651.181	7.521	22.778	17.331	73.140	836.090
ago/03		45.960	-	10.027	94.732	3.344	-	154.063
set/03		72.396	90.980	12.394	13.985	3.278	112.035	305.068
out/03		8.700	511.543	9.600	7.328	-	-	537.171
nov/03	15.320	999	372.705	-	-	-	6.358	395.382
dez/03		34.300	181.915	-	20.831	4.563	166.514	408.123
								5.107.664
jan/04		-	282.691	659	21.348	9.763	312.834	627.295
fev/04		5.690	97.888	2.500	-	13.274	164.600	283.952
mar/04		5.400	6.750	-	14.430	7.061	-	33.641
abr/04		22.640	-	-	883	505	-	24.028
mai/04		-	-	-	30.780	8.558	-	39.338
jun/04		27.105	35.500	6.210	1.270	3.613	-	73.698
jul/04		187.635	45.558	-	12.375	3.366	-	248.934
ago/04		32.060	-	-	69.658	2.660	-	104.378
set/04		169.359	151.159	18.002	70.044	11.588	-	420.152
out/04		51.918	539.058	-	41.650	23.372	-	655.998
nov/04		14.165	407.240	39.378	31.593	6.682	-	499.058
dez/04		59.675	449.120	470	135.150	3.614	-	648.029
								3.658.501
jan/05		9.250	382.142	-	314	4.046	682.734	1.078.486
fev/05		115.104	143.500	-	6.164	-	-	264.768
mar/05		15.044	318.133	438	67.249	-	-	400.864
abr/05		21.780	41.607	3.839	104.524	1.700	-	173.450
mai/05		87.107	369.003	3.628	63.387	23.050	-	546.175
jun/05		26.580	25.500	15.980	8.395	6.898	-	83.353
jul/05		1.244	210.031	1.070	27.794	10.640	128.444	379.223
ago/05		62.129	3.390	3.765	36.508	7.808	-	113.600
set/05		11.320	4.222	8.500	47.219	-	-	71.261
out/05		60.364	2.190	1.275	69.602	610	-	134.041
nov/05		-	-	-	70.971	4.185	175.435	250.591
dez/05		3.502	30.994	-	-	-	127.230	161.726
jan/06		5.650	5.919	5.550	-	3.283	-	20.402
fev/06		5.460	2.052	6.660	498	1.025	-	15.695
mar/06		1.594	1.664	-	103.626	3.606	-	110.491
abr/06		3.300	37.931	410	9.253	2.133	117.534	170.561
mai/06		3.749	4.484	-	24.210	14.190	-	46.633
jun/06		4.160	7.636	-	1.922	14.918	-	28.636
jul/06		650	109.550	847	4.290	112.354	212.222	439.913
ago/06		480	10.876	461	3.000	2.340	-	17.156
set/06		26.902	35.335	-	940	-	95.747	158.924
out/06		1.638	44.566	14.095	5.100	2.926	-	68.325
nov/06		10.300	162.347	-	44.546	3.294	-	220.487
dez/06		17.667	74.220	-	11.893	15.275	100.000	219.055
jan/07		13.915	4.277	-	62.663	13.453	-	94.309
fev/07		14.571	7.000	-	11.723	360	-	33.654
mar/07		16.724	101.360	-	4.334	17.443	-	139.861
abr/07		15.369	247.033	-	30.469	3.000	-	295.871
mai/07		7.050	-	9.515	105.385	4.931	-	126.881
jun/07		18.264	9.000	13.470	36.335	-	-	77.069
Totais	15.320	1.650.240	6.844.777	301.170	2.307.015		4.702.813	26.728.557



ANEXO II - D Parte II											
CÁLCULO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AO IMOBILIZADO E LEASING											
CÁLCULO DOS AVOS MENSAIS											
jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	jan/07	fev/07	mar/07	abr/07	mai/07	jun/07
1.334											
7.737	7.737										
2.624	2.624	2.624									
2.249	2.249	2.249	2.249								
10.322	10.322	10.322	10.322	10.322							
9.524	9.524	9.524	9.524	9.524	9.524						
22.536	22.536	22.536	22.536	22.536	22.536	22.536					
3.625	3.625	3.625	3.625	3.625	3.625	3.625	3.625				
1.763	1.763	1.763	1.763	1.763	1.763	1.763	1.763	1.763			
7.521	7.521	7.521	7.521	7.521	7.521	7.521	7.521	7.521	7.521		
6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	6.526	
17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419	17.419
3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210	3.210
6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356	6.356
11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191	11.191
8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237	8.237
8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503	8.503
13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069	13.069
5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916
701	701	701	701	701	701	701	701	701	701	701	701
501	501	501	501	501	501	501	501	501	501	501	501
820	820	820	820	820	820	820	820	820	820	820	820
1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535	1.535
5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186	5.186
2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175	2.175
8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753	8.753
13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667	13.667
10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397	10.397
13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501	13.501
22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468	22.468
5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516	5.516
8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351	8.351
3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614	3.614
11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379	11.379
1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737	1.737
7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900	7.900
2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367	2.367
1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485	1.485
2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793	2.793
5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221	5.221
3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369	3.369
425	425	425	425	425	425	425	425	425	425	425	425
327	327	327	327	327	327	327	327	327	327	327	327
2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302	2.302
3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553	3.553
972	972	972	972	972	972	972	972	972	972	972	972
597	597	597	597	597	597	597	597	597	597	597	597
9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165	9.165
	357	357	357	357	357	357	357	357	357	357	357
		3.311	3.311	3.311	3.311	3.311	3.311	3.311	3.311	3.311	3.311
			1.423	1.423	1.423	1.423	1.423	1.423	1.423	1.423	1.423
				4.593	4.593	4.593	4.593	4.593	4.593	4.593	4.593
					4.564	4.564	4.564	4.564	4.564	4.564	4.564
						1.965	1.965	1.965	1.965	1.965	1.965
							701	701	701	701	701
								2.914	2.914	2.914	2.914
									6.164	6.164	6.164
										2.643	2.643
										1.606	1.606
300.433	299.457	295.030	293.830	296.175	290.416	282.857	261.022	260.311	264.711	261.439	254.914

ANEXO II - D Parte 3

APROPRIAÇÃO DAS ENTRADAS IMOBILIZADO E LEASING À CADA ESTADO															
Observação:	FATURAMENTO			Entradas com direito a crédito por filial											
	ESTADOS	%	VALOR	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	jan/07	fev/07	mar/07	abr/07	mai/07	jun/07
1 - A empresa não possui o controle do imobilizado por filial;															
2 - Os valores de avos foram apropriados aos Estados com base nos percentuais de faturamento transporte de valores. Dessa forma, primeiramente se calculou os percentuais para cada Estado e depois, com base nos mesmos se levou os valores de entradas Imobilizado e Leasing com direito a crédito, a cada Estado.	MT	30%	21.194.108,83	90.159	89.866	88.538	88.178	88.881	87.153	84.885	78.332	78.119	79.439	78.457	76.499
	MS	14%	9.951.766,25	42.335	42.197	41.573	41.404	41.735	40.923	39.858	36.781	36.681	37.301	36.840	35.920
	PR	5%	3.430.240,32	14.592	14.545	14.330	14.271	14.385	14.106	13.738	12.678	12.643	12.857	12.698	12.381
	SC	18%	12.619.384,97	53.683	53.508	52.717	52.503	52.922	51.893	50.542	46.640	46.513	47.300	46.715	45.549
	GO	11%	7.967.195,50	33.892	33.782	33.283	33.147	33.412	32.762	31.909	29.446	29.366	29.862	29.493	28.757
	SP	22%	15.461.314,85	65.772	65.558	64.589	64.327	64.840	63.579	61.924	57.144	56.988	57.952	57.235	55.807
	TOTAL		70.624.010,72	300.433	299.457	295.030	293.830	296.175	290.416	282.857	261.022	260.311	264.711	261.439	254.914

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)