

Contabilidade Tributária: Uma Aplicabilidade do ICMS no Transporte Rodoviário no Estado de São Paulo

***Fernanda Rodrigues Pereira
Serise Gomes dos Santos***

Resumo

O objetivo é mostrar os aspectos contábeis e fiscais do ICMS* no Serviço de Transporte Rodoviário, como contabilizar a operação, os débitos e créditos dos impostos, os cumulativos e não cumulativos, e suas incidências, a importância da contabilidade e a aplicação de suas técnicas, as alíquotas que podem variar de acordo com o Estado e com o produto a ser transportado, quanto a emissão das notas fiscais, o conhecimento de transporte, base de cálculo pelo tomador de serviço.

Palavras-Chave: Imposto, circulação, mercadorias, serviços.

1. Introdução

A importância é trazer os conhecimentos da tributação do ICMS, que é o tributo principal deste trabalho, e um dos tributos que pertence aos não cumulativos, seu surgimento e o motivo pelo qual foi criado, sua utilização dentro de uma empresa, base de cálculo, alíquotas e outros aspectos que ocorre ao utilizar, e um breve comentário sobre outros tributos não-cumulativos como: IPI, COFINS e PIS.

Abordaremos que na Contabilidade Tributária existe uma aplicabilidade do ICMS no Transporte Rodoviário do Estado de São Paulo, o objetivo principal é descrever os aspectos contábeis e fiscais do ICMS no Serviço de Transporte Rodoviário e demonstrar a forma de contabilizar as operações de transporte e seus créditos.

Tratando-se de uma pesquisa bibliográfica parcial, para entender a área tributária utilizamos livros, revistas, artigos, jornais, internet, além da Legislação Tributária, bem como a Constituição da República Federal do Brasil e os Regulamentos do ICMS.

Abordamos a contabilidade e suas técnicas, independente do porte ou natureza jurídica da entidade, os principais aspectos da Legislação Tributária Brasileira, sendo de vital importância para a sobrevivência de uma organização.

Apontamos os grupos que classificam os tributos não cumulativos como IPI, o PIS e COFINS, que são considerados tributos como forma de arrecadar das micros e pequenas empresas

2. Contabilidade

Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio de uma organização, representando de forma sistemática para servir como instrumento básico para a tomada de decisões, tendo como uma de suas funções o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária e apurar os proventos que devem ser tributados.

O conceito de Contabilidade é a ciência que tem como objetivo observar, registrar e informar os fatos econômico-financeiros ocorridos no Patrimônio de uma entidade por estarem em constantes alterações.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, que forma uma estrutura necessária a composição do sistema de informações contábeis, que são divididos em sete:

- a) Entidade – Trata da distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica, o patrimônio da empresa jamais poderá ser confundidos com o dos sócios;
- b) Continuidade – A empresa neste princípio, deve ser avaliada e escriturada na suposição de que a entidade nunca será extinta;
- c) Oportunidade - A integridade dos registros é de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois os fatos contábeis devem ser registrados quando eles acontecem;
- d) Registro pelo Valor Original - Determina que os registros contábeis sejam feitos no momento em que ocorre pelo seu valor completo;
- e) Atualização Monetária – Refere-se ao ajuste dos valores dos componentes patrimoniais;
- f) Competência - As despesas e receitas devem ser contabilizadas no momento de sua ocorrência, independente de seu pagamento ou recebimento, está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador;

g) Prudência - Específica que diante de duas alternativas, igualmente válidas para a quantificação da variação patrimonial, será adotado o menor valor para os bens ou direitos (Ativo) e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades (Passivo).

A visão da Contabilidade e fornecer informações e relatórios úteis à situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade que possa tomar suas decisões.

O Estado tem como interesses estas informações pela Contabilidade, para que esta possam arrecadar os tributos, impostos e taxas que incidem sobre a atividade e operações das pessoas jurídicas.

3. Principais Aspectos da Legislação Tributária

Todo contador deve obedecer às regras e normas que estão na legislação tributária e nos princípios fundamentais de contabilidade, todo seu conhecimento e das normas é de vital importância, para que o contador consiga administrar a sobrevivência da organização com eficiência e eficácia na gestão tributária.

Direito Tributário é o segmento do Direito Financeiro que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receita para o estado. Tem como contrapartida o Direito Fiscal ou Orçamentário, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento das atividades do Estado. Direito Tributário e Direito Fiscal, estão ligados por meio do Direito Financeiro, ao Direito Público.

A Atividade Financeira do Estado para atingir sua finalidade necessita de meios materiais e pessoais para promover o bem comum e seus objetivos institucionais, o Estado exerce funções para cujo custeio é preciso de recursos financeiros ou receitas. As receitas relativas à arrecadação do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de monopólios de empréstimos e principalmente da imposição tributária.

O Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de disposições relacionadas na constituição de um Estado, destinadas a regulamentar a atividade tributária, tais disposições determinam os instrumentos da tributação que são: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

As fontes do direito tributário são geralmente divididas em duas categorias, materiais e formais:

- Fontes materiais: são os fatos do mundo real sobre os quais haverá a incidência tributária, os fatos geradores da incidência tributária, como os produtos industrializados as operações de crédito entre outros.

- Fontes formais: São os atos normativos que adicionam regras tributárias ao sistema, podem ser consideradas: As Normas Constitucionais, Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias, Leis Delegadas, Decretos Legislativos, Resoluções e similares.

As fontes formais merecem ainda uma subdivisão em principais secundárias:

- As fontes secundárias não modificam de maneira prática o ordenamento jurídico, estas apenas garante a executividade das fontes primárias como: O Decreto Regulamentar, Regulamentos, Instruções Ministeriais, Ordens de Serviço, Normas Complementares, e entre outras.

- As fontes formais principais são aquelas que modificam de maneira real o ordenamento jurídico, que podem ser: Constituição Federal, Emenda Constitucional, Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, Decreto Legislativo, Resolução e similares.

4. Tributos

As significações construídas pela doutrina e jurisprudência, o Código Tributário Nacional prescreve em seu Art. 3º, a seguinte definição para o termo:

“Art. 3. 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 (Apud OLIVEIRA, 2008, p. 57)”.

É a obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes, tribos e grupos revolucionários.

Os tributos são obrigações que resultam de um fator regular ocorrido e seus aspectos são:

a) Prestação pecuniária compulsória - O contribuinte é obrigado a entregar dinheiro ao Estado, destaca aqui uma importante característica do tributo: a compulsoriedade; se não houvesse a obrigatoriedade do pagamento do tributo, o Estado ficaria apenas contando como o nosso senso de colaboração e solidariedade.

b) Expressa em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - O crédito tributário deve ser feito em moeda, à legislação admite a dação em pagamento, mediante a entrega de bem imóvel Art. 156, XI, do CTN (Código Tributário Nacional).

“Art. 156. A dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (Apud OLIVEIRA, 2008, p.86)”

c) Não constituir sanção de ato ilícito - Paga-se o tributo pelo desenvolvimento normal das atividades que obtém sua incidência pode ser: o proprietário de um imóvel, de um automóvel, adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda, prestar serviços, vender mercadorias.

d) Instituição em lei - É necessário que a atividade de instituir tributo se efetue com plena observância ao princípio da legalidade.

e) Cobrança decorrente de atividade administrativa plenamente vinculada - Ao agente público competente para cobrar um tributo, não dispõe de flexibilidades relativas à conveniência ou oportunidade, o agente aplica a regra imediatamente.

As Espécies Tributárias do Código Tributário Nacional aponta a existência de apenas três espécies de tributos, conforme o Art. 145 da Constituição Nacional:

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

I – impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (Apud OLIVEIRA, 2008, p. 62)”

A Constituição Federal (CF) ainda admite a existência do empréstimo compulsório e as contribuições sociais como tributos os arts. 148 e 149 da CF (Apud OLIVEIRA, 2008, p. 67-8).

“Art. 148. A União mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, “b”.

Parágrafo único – A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, que são de interesses das categorias profissionais ou econômicas da Constituição Federal:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos Arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Os Impostos:

"Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte".(OLIVEIRA, 2008, p. 62)."

Neste artigo o mesmo não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado nem ao sujeito passivo, e podemos dizer que é gerado em função da capacidade contributiva de cada pessoa.

São classificados os tributos de várias formas destacando ao Sistema Tributário Brasileiro e à doutrina, existem tributos que só podem ser instituído por um ente federativo que seria da União, Estados ou Municípios, e outros tributos podem ser criados, estão divididos da seguinte forma (OLIVEIRA, 2008, p. 71-3).

- a) Tributos de Competência Privativa;
- b) Tributos de Competência Comum.

Os tributos eram simples fontes de recursos financeiros para os Estados, agora estão sendo criados como fonte não arrecadadora, com intervenção na economia privada, isso ocorre no Brasil, existem alguns tributos que são para as atividades econômicas e outros são para reduzir a desigualdades sociais que são:

- a) Tributos Fiscais foi criado para as arrecadações dos exercícios das atividades do Estado, podemos destacar o Imposto de Renda (IR);
- b) Tributos Parafiscais, também foi criado para funções arrecadadoras destinadas as típicas do Estado, que podem ser as contribuições previdenciárias; entre outras;
- c) Tributos Extrafiscais criado como função não arrecadadora, permitindo que o Estado cumpra com a função de controle da economia como os Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Temos os tributos sujeito ao Passivo com atividade estatal, que são:

- a) Tributos Vinculados o contribuinte ao efetuar a arrecadação, o Estado oferece uma contraprestação como as taxas, contribuições de melhoria, entre outras;

b) Tributos não vinculados à arrecadação não depende da contrapartida do Estado em favor do sujeito passivo, que são os impostos.

Existem outros tributos que são classificados pela incidência da demonstração do resultado, que comprovam que estes podem afetar as operações de uma organização, temos:

- a) Tributos incidentes sobre os faturamentos das receitas de vendas e as de serviços, que corresponde da entrega de bens ou serviços;
- b) Tributos incidentes sobre o valor agregado ou acrescentado aos insumos adquiridos em um determinado período;
- c) Tributos incidentes sobre o resultado positivo da diferença entre receitas reconhecidas e despesas incorridas no período.

5. Tributos Não Cumulativos

A contabilidade Tributária aplicada analisada e classificada como os incidentes sobre o faturamento, são definidos como aqueles que tributam as receitas no momento da entrega de bens ou serviços, à emissão das notas fiscais que permitirão o cálculo dos tributos.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um Imposto Brasileiro Federal, somente a União tem competência para instituí-lo no Art.153, IV, da Constituição Federal, (FABRETTI, 2005, p.185).

“Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:(...);
IV – produtos industrializados; (...)
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; (...)
(OLIVEIRA, 2008, p. 133)”.

Suas disposições estão descritas através do Art. 4º do RIPI/02 do Decreto 4.544 de 2002, incidindo sobre produtos industrializados, estrangeiros e nacionais (FABRETTI, 2005, p. 186).

“Art. 4º - Caracteriza-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo, tal como (Leis nº 4.502/64, art. 3º, parágrafo único, e 5.172/66, art. 46, parágrafo único): (...);
Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a

localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (FABRETTI, 2005, p. 186).”

Os impostos recuperáveis são aqueles não cumulativos, cujo valor a pagar é abatido em cada operação do montante de impostos pagos nas etapas anteriores.

Caso os bens sejam adquiridos para o consumo final da entidade, esta não terá direito a recuperar, os impostos incidentes sobre as compras, não deve fazer o registro de impostos a recuperar, a exceção do disposto nesta Lei passou a permitir o crédito de ICMS nas aquisições para o ativo permanente. Os impostos suportados na aquisição de mercadorias, quando não recuperáveis deverão integrar o Custo.

No caso de compras de mercadorias e matérias-primas por empresas contribuintes do IPI, é preciso dar ao imposto tratamento idêntico ao dado ao ICMS nos registros das compras, são impostos não cumulativos, devendo ser separados dos estoques e deduzidos das compras brutas, quando a empresa não é contribuinte do IPI (empresa comercial), este integra o custo e vai para o estoque.

A Não Recuperabilidade do IPI da empresa comercial quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto (OLIVEIRA, 2008, p. 139).

6. PIS e COFINS

Estes são considerados tributos recuperáveis ou não cumulativos quando a empresa estiver enquadrada no Lucro Real (OLIVEIRA, 2008, p. 151).

As Disposições Gerais da Contribuição de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são de competência da união e de pessoas jurídicas de direitos privados equiparados pela Legislação do Imposto de Renda, devem ser recolhidos em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), até o ultimo dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, sua forma legal está na Constituição Federal de 1998 (OLIVEIRA, 2008, p. 151).

A contribuição do PIS da Cobrança Não Cumulativa será calculada á alíquota de 1,65% sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, empresas optantes pelo regime de tributação pelo Lucro Real independente de sua denominação ou classificação contábil.

Desde 1º de fevereiro de 2004 acabou a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta, para empresas optantes pelo Lucro Real, a contribuição será calculada à alíquota de 7,6% sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, independente da denominação ou classificação contábil.

A contribuição para o PIS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, nas prestações de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas à empresa comercial exportadora com fins específicos de exportação.

As entidades cujo regime de tributação seja o de apuração do lucro presumido, as alíquotas de PIS e COFINS, respectivamente serão: 0,65% e 3,00%, considerados como cumulativos, pois não dão direitos aos créditos nas aquisições de insumos destinados as produções.

Para a COFINS, a alíquota geral é de 3% (cumulativo), a partir de 01/02/03 ou 7,6% (Não Cumulativo) sobre a receita bruta, dependendo do regime de tributação.

Para o PIS 0,65% (Cumulativo) ou 1,65% (Não-Cumulativo) a partir de 01/12/03 dependendo do regime de tributação, sobre a receita bruta ou 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos (OLIVEIRA, 2008, p.160).

A Contabilização tanto no regime cumulativo como não cumulativo, e as contribuições incidentes sobre o faturamento deverão ser contabilizadas a débito nas contas “COFINS sobre Vendas” e “PIS sobre Vendas”, do grupo de contas do resultado para determinar a receita líquida do período e a crédito, das contas “COFINS a Recolher e “PIS a Recolher” integrantes do Passivo Circulante (OLIVEIRA, 2008, p.160).

Na sistemática da não cumulatividade, o valor corresponde ao crédito, que deverá ser contabilizado a débito no Ativo Circulante nas contas “COFINS a Recuperar” e “PIS a Recuperar” e a crédito em contas retificadoras do resultado operacional, denominadas “COFINS sobre Entradas” e “PIS sobre Entradas”.

7. ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre a

circulação de mercadorias, não importa se a venda da mercadoria foi efetivada ou não, o que importa é que houve a circulação e isso é cobrado, também sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação, energia elétrica, entrada de mercadorias importadas e aqueles serviços prestados no exterior (OLIVEIRA, 2008, p. 127).

O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar 87/96 chamada "Lei Kandir", cada Estado possui autonomia para estabelecer suas próprias regras de cobrança do imposto, respeitando as regras previstas na Lei.

O ICMS não é um imposto cumulativo, ele incide sobre cada etapa da circulação de mercadorias, deve haver a emissão de nota ou cupom fiscal, é necessário devido ao fato de que esses documentos serão escriturados e serão através deles que o imposto será calculado e arrecadado, as empresas repassam esse imposto ao consumidor embutindo nos preços dos produtos.

O imposto incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repartição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- VI – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica;
- VII – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

O imposto não incide sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

- II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- III – operações interestaduais relativas à energia e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios;
- VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

No ICMS são contribuinte qualquer pessoa física natural ou jurídica, que tenha circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal mesmo que se inicie no exterior que são:

- I - indústria;
- II - comércio;
- III - transportadora;
- IV - vendedor ambulante;
- V - produtor rural.

E os de intuito comercial são:

- I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira em leilão mercadoria ou bem importado do exterior que foram apreendidos ou abandonados;

IV - adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

A lei poderá criar novos casos de responsabilidade a terceiros, devido pelo contribuinte ou responsável desde que estejam relacionados ao fato gerador, pelo pagamento do ICMS e seus acréscimos.

O ICMS está regido pela não cumulatividade, o contribuinte ao adquirir uma mercadoria para revenda, deverá incluir o valor total do ICMS pago ao fornecedor, e ao vender cobrará do cliente o ICMS com base no valor da venda, no final o cálculo deverá ser pelo valor da diferença e da venda e o valor pago ao fornecedor na aquisição para determinar o saldo a pagar que seria o devedor, ou a estornar nos próximos períodos que é o credor.

Os saldos devedores e credores são lançados no Livro de Registro de Entrada, Livro de Registro de Saídas, Livro de Apuração do ICMS, estes controles são registrados todos os documentos e notas fiscais, entradas e saídas dos produtos ou mercadorias de seu estabelecimento e os impostos, emitidos pelo contribuinte.

A base de cálculo do ICMS, é um dos fatores que compõem o aspecto importante ou dimensional do tributo, é o valor sobre o qual incide o imposto ao aplicado a alíquota correspondente, determinando o montante a ser recolhido aos cofres públicos (FABRETT, 2005, p. 167-68):

- Base de cálculo da operação que decorrer na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte ou o preço do serviço, na prestação de serviços tributados pelo ICMS;

- Fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não estão incluídos na competência tributária dos municípios, a base de cálculo corresponderá ao valor total da operação, estão incluídas as parcelas das mercadorias fornecidas e da prestação dos serviços;

A prestação de serviço de competência tributária dos municípios esta prevista na Lista de Serviços, com expressa disposição de que o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias, que tem como base de cálculo o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada:

- Importação na entrada de mercadoria importada do exterior, a base de cálculo será o valor constante do documento de importação, convertido em moeda nacional acrescido de:

- a) Imposto de Importação (II);
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- c) Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF/Câmbio);
- d) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições (Programa de Integração Social "PIS" - Importação e Financiamento da Seguridade Social "COFINS" - Importação) e demais despesas aduaneiras, consideradas as efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do desembarço da mercadoria, tais como diferenças de peso, classificação fiscal e multas por infrações;

- Entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, não destinados a comercialização ou a industrialização, será no valor da operação de que decorrer a entrada do produto;

- Prestação de serviço de um contribuinte iniciou em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, o valor da prestação será no Estado de origem;

- Fornecimento de refeições de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes, cafés e outros estabelecimentos, a base de cálculo é o valor total da operação incluído o valor da mercadoria e o da prestação do serviço;

- Prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, a base será do preço do serviço;

- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, sobre o valor da operação, e dos serviços compreendidos com indicação de competência estadual, definido na lei complementar aplicável no preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada;

As Alíquotas das Operações Estaduais internas do ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Os estados podem estabelecer as alíquotas internas, desde que sejam no mínimo iguais às interestaduais.

Todos os contribuintes do ICMS são obrigados a recolher o ICMS relativo à diferença existente entre a alíquota interna praticada no Estado destinatário, e a alíquota interestadual nas seguintes operações e prestações:

- a) na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para uso e consumo;
- b) na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para o ativo imobilizado;
- c) na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo;
- d) na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado.

Somente existirá diferencial de alíquotas a ser recolhido caso o percentual da alíquota interna seja superior ao da alíquota interestadual.

No Estado de São Paulo as alíquotas do ICMS mais utilizadas são:

- 18% - Como regra geral, nas operações internas, ou iniciadas no exterior;
- 12% - Para transporte, nas operações interestaduais com saídas para os Estados das Regiões Sul e Sudeste.
- 7% - Para gêneros alimentícios considerados essenciais por lei, nas operações interestaduais com saídas para os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e também Espírito Santo;
- 25% - Para Telecomunicações, fornecimento de energia elétrica e outras atividades econômicas indicadas em lei.

A alíquota de ICMS para operações internas no Estado de São Paulo ou iniciadas no exterior é de 17%, a Emenda Constitucional de nº 42/03 é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorrido o prazo de 90 (noventa dias) da data em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo, a alíquota de ICMS no estado de São Paulo é de 17% nos períodos em questão.

A Contabilização Recuperável e Não Recuperável nas empresas, contribuintes do ICMS são compensáveis/recuperáveis os impostos que apesar de pagos pelo contribuinte de direito, podem ser compensados ou deduzidos do que tiver de ser pago, ou tenha incidência desse tributo na saída das mercadorias ou produtos.

Os impostos compensáveis/recuperáveis são registrados em contas representativas de direitos realizáveis, enquanto que os não recuperáveis integram o custo das mercadorias, e as mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, terão direito ao crédito do ICMS a Compensar (Devedora) e a Recuperar (Conta Credora).

A empresa efetuará a apuração do imposto a recolher ou a recuperar nos Livros Fiscais denominados de Registro de Apuração do ICMS. O montante do ICMS sobre as vendas, registrados nas contas do ICMS a Recolher (Conta Devedora) se for maior que o montante do ICMS sobre as compras, registra-se na conta do ICMS a Recuperar (Conta Credora) a diferença do Saldo a Recolher, que deve ficar evidenciado no Passivo Circulante (Conta Credora).

O saldo devedor da conta ativa do ICMS a Recuperar (Conta Credora) deve ser transferido para débito da conta passiva que se encerrará com o lançamento posterior do recolhimento.

O montante do ICMS sobre as vendas se for a menor do ICMS sobre as compras, a diferença significa Saldo a Compensar (Conta Devedora) no período fiscal seguinte no Ativo Circulante. O saldo credor da conta passiva do ICMS a Recolher (Conta Credora) deve ser transferido para crédito da conta do ICMS a Recuperar, a transferência será feita da conta que apresente saldo menor para a maior.

O ICMS incide sobre o valor bruto menos o desconto incondicional obtido, quando as mercadorias adquiridas diretamente do fabricante, forem destinadas a consumo propriamente dito ou imobilização, a parcela do IPI deve ser incluída na base de cálculo do ICMS.

Devolução de Compras representa uma saída de mercadorias haverá o débito da dívida do imposto correspondente.

Quando ocorrer qualquer tipo de transporte envolvendo trânsito entre municípios ou estados, incidirá ICMS sobre o frete, se o frete for sobre transporte de mercadorias destinadas para a revenda, a empresa poderá creditar-se do ICMS.

A Devolução de Mercadoria e a consequência no destaque do ICMS sobre o Frete. No que se refere ao frete integrado ao custo das mercadorias que foram devolvidas, este deverá ser considerado como despesas operacionais do período a que corresponder à devolução.

Os fretes de inventário permanente deverão ser baixados do estoque de mercadorias, creditando a respectiva conta. No inventário periódico, o crédito deverá ser efetuado na conta Frete sobre Compras ou diretamente na conta Compras.

8. Serviço de Transporte Rodoviário

O serviço de transporte rodoviário das mercadorias que circulam no sistema viário do Estado de São Paulo é típico. O segmento de carga geral, de maior valor reunido, representa cerca de 80% do total de toneladas movimentadas.

Outro fator relevante é que a demanda de transporte é regionalizada: cerca de 50% das viagens de carga têm origem ou destino na macro metrópole constituída pelo quadrilátero Sorocaba, Campinas, Santos e São José dos Campos. A demanda de transporte de cargas, o PDDT (Plano Diretor de Desenvolvimento dos Transportes) prevê o incentivo da intermodalidade, ou mobilizar todos os modos de transporte principalmente o rodoviário.

Empresas Transportadoras aumentam sua Carga Tributária de ICMS na Prestação de Serviços no Território Paulista, as empresas transportadoras de cargas no território paulista iniciou um aumento da carga tributária relativa ao ICMS a partir de 1º de Agosto de 2008.

As empresas mesmo sem o pagamento do imposto tem direito à manutenção dos créditos nas aquisições de alguns insumos aplicados na prestação de serviços, como: veículos e combustíveis.

As empresas transportadoras podem também substituir o crédito nas aquisições por crédito outorgado ou presumido, na proporção de 20% sobre do montante do imposto apurado sobre o faturamento de serviços de transportes.

As transportadoras que prestam serviços no território paulista acabam acumulando saldo credor, devido à ausência de pagamento da substituição tributária, mas com a manutenção dos créditos nas aquisições de insumos ou dos créditos calculados na forma aprovada, este saldo credor tem tratamento de saldo acumulado, passível de transferência para terceiros para fins de aquisição de caminhões e combustíveis.

Em lugar do regime de substituição tributária, concedeu isenção nas prestações de serviços de transportes no território paulista a tomador também chamado como contribuinte do imposto no Estado.

“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração (Art. 176, do Código Tributário Nacional).”

O aumento da carga tributária será pela impossibilidade de aproveitamento do crédito, que implicará numa modificação da base de cálculo, encontra-se no Código Tributário Nacional que prevê a modificação da base de cálculo decore de lei expressa, essa majoração afronta o princípio de anterioridade da Constituição Federal.

Os contribuintes podem ingressar com medidas judiciais cabíveis para fazer valer seus direitos, a partir de 1º de agosto de 2008 iniciou a prescrição dos créditos não aproveitados, nos períodos de 1º de agosto de 2003 até 31 de julho de 2008.

A substituição tributária ocorre quando a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto é atribuída a um terceiro envolvido na operação ou prestação, da qual decorre o fato gerador do tributo.

A atribuição e a responsabilidade pelo pagamento do imposto recaem sobre o contribuinte remetente ou alienante da mercadoria, ao depositário ou destinatário, quando da empresa transportadora contratante dos serviços estabelecida em Estado diversos ou quando for transportador autônomo, de qualquer domicílio a integrar da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 25/90 (MANUAL CENOFISCO, 2008).

“Cláusula segunda – Na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I – ao cliente ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;

II – ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;

III – ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna.

§ 1º - Nas hipóteses desta cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1 – o preço;

2 - a base de cálculo do imposto;

3 - a alíquota aplicável;

4 – o valor do imposto;

5 – identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

§ 2º - Em substituição ao disposto no parágrafo anterior, poderão os Estados autorizar o contribuinte remetente e contratante do serviço a emitir conhecimento de transporte.”

No Estado de São Paulo, a substituição tributária no serviço de transporte consiste em atribuir ao tomador do serviço a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na prestação, anteriormente o Fisco paulista incidia nas prestações de serviços de transporte de cargas realizadas por transportadores autônomos ou por empresa transportadora de outro Estado.

A prestação de serviço de transporte interestadual de cargas que for realizada pelo transportador autônomo ou por transportadora estabelecida em outra Unidade da Federação e tiver seu início no território do Estado de São Paulo, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS será atribuída ao tomador do serviço, desde que seja contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo, inclusive quando optante do Simples Nacional.

Sobre o Simples Nacional instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), adotou um regime diferenciado de pagamento de ICMS.

Para as Microempresas, o empresário pessoa jurídica, ou a ela equiparada que tenham tido faturamento no ano-calendário igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, em cada ano-calendário, a receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões, quatrocentos mil reais).

As características jurídicas e contábeis do PIS da COFINS e do Simples Nacional, classificados com incidente proporcional sobre o faturamento da empresa, vendas de mercadorias ou produtos e prestação de serviços.

O Simples Nacional apesar de incidir sobre o faturamento consiste no pagamento mensal unificado do PIS, da COFINS, do IPI, e incluir o ICMS que respectivamente o Estado de São Paulo e os Municípios venham aderir a esse regime mediante convênio.

Para atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao tomador do serviço, o transportador contratado para realizar a prestação deve ser, autônomo qualquer que seja o seu domicílio, empresa transportadora estabelecida em outra Unidade da Federação e empresa transportadora, na condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, desde que inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de São Paulo, será considerado substituto tributário em relação ao ICMS devido pelo transportador.

Para fins fiscais a prestação de serviço de transporte interestadual, e aquele que se inicia em território paulista e termina em território de outra Unidade da Federação (outro Estado), o transportador deve observar onde se inicia e onde termina a prestação de serviço, não importando o domicílio do prestador de serviço.

9. Pagamento do ICMS e Tabelas dos Cálculos

O pagamento do imposto do ICMS será quando se tratar de contribuinte enquadrado no Regime Periódico de Apuração (RPA), o tomador de serviço, denominado contribuinte substituto em relação ao transportador lançará o valor do ICMS devido, por substituição tributária diretamente no Livro Registro de Apuração do ICMS, utilizando o quadro “Débito do Imposto – Outros Débitos”, colocando a expressão “Utilização de Serviços com imposto a Pagar”, quando a prestação for direta a crédito do tomador, o valor será lançado a crédito de transporte ou da nota fiscal de entrada, no próprio Livro Registro de Entradas do ICMS.

Para fins de lançamento de imposto que será pago, o tomador de serviço deverá emitir nota fiscal, identificada como de entrada, que deverá conter os seguintes dados da prestação do serviço no preço, na base de cálculo do imposto se o valor for diferente do preço, na alíquota aplicável e o valor do imposto, na

identificação do transportador: nome, endereço e os números de inscrição estadual e no CNPJ ou no CPF.

A nota fiscal de entrada poderá ser emitida no último dia do período de apuração, junto com os serviços de transporte realizados no mesmo período, salvo se o tomador dos serviços for o usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, a nota fiscal será emitida em relação a cada prestação de serviço.

O imposto será pago no início da prestação, mediante guia de recolhimentos especiais, que deverá acompanhar o transporte, quando o tomador não tiver obrigação à escrituração fiscal, que se enquadra como contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificação de Arrecadação de Tributos e contribuintes devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

O tomador de serviço de transporte interestadual, prestador por transportador autônomo qualquer que seja o seu domicílio ou transportadora estabelecida em outra Unidade da Federação, será dispensado do pagamento do imposto desde que:

- a) o transportador autônomo ou a empresa transportadora recolha o tributo no início da prestação, mediante guia de recolhimentos especiais emitida;
- b) exija do transportador a referida guia de recolhimento, que deverá conservar pelo prazo de 05 anos.

Está isento do ICMS a prestação de serviço de transporte intermunicipal rodoviário, ferroviário ou aquaviário de bem ou mercadoria, destinada a contribuinte do imposto estabelecido no Estado de São Paulo, desde que se inicie e termine em território paulista, e o transportador for autônomo, qualquer que seja seu domicílio.

A aplicação da isenção do ICMS deve ser atendido os seguintes requisitos cumulativamente:

- a) que a prestação de serviço de transporte seja realizada sob as modalidades rodoviária, ferroviária ou aquaviária, isoladas ou combinadas;
- b) que se trate de transporte de bem ou mercadoria;
- c) que o remetente e o destinatário do bem ou mercadoria estejam localizados em território paulista;
- d) que o tomador do serviço e o destinatário do bem ou mercadoria sejam contribuintes paulistas, regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

A prestação de serviço só será interna quando o contratante não for contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo, a prestação de serviços será tributada pela alíquota interna do ICMS.

As operações internas e interestaduais com máquinas e implementos agrícolas estão beneficiadas com redução da base de cálculo do ICMS.

Os percentuais de redução da base de cálculo do imposto podem variar segundo a alíquota a que estiver sujeita a operação, pode aplicar a redução de base de cálculo do ICMS, este benefício encontra-se fundamentado na Lei do Estado de São Paulo.

10. Considerações Finais

Neste Trabalho foram realizados estudos bibliográficos em livros, revistas, jornais, artigos e a internet como meio de investigar a influência da tributação do ICMS adotada na circulação de mercadorias e serviços aplicados no Transporte Rodoviário.

Conceituamos, os tributos IPI e ICMS sob os aspectos da não comutatividade, dentro do âmbito contábil, trazendo um breve histórico das técnicas e aplicabilidade da contabilização dando um maior entendimento dos processos contábeis em relação à tributação o mesmo para as contribuições: COFINS e PIS.

Nosso foco foi o transporte rodoviário e os aspectos contábeis e fiscais do ICMS e a sua contabilização. A atual legislação tributária brasileira, os impostos, as taxas e as contribuições, verificou-se que o imposto que mais se destaca para distribuição (transporte) é o ICMS, que pode influenciar muito devido os incentivos fiscais hoje vigentes na legislação tributária.

Concluimos que o ICMS é um imposto de competência dos Estados, cada Estado possui sua alíquota e o seu regulamento. No Estado de São Paulo a maior fonte de recurso financeiro é o ICMS, sua alíquota varia de acordo com a operação realizada pelo contribuinte, de acordo com o serviço prestado pela transportadora, sua alíquota poderá ser determinada pela substituição tributária, ou se este pode ser isento ou não conforme o serviço contratado.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) Legislação. **Opção de transportes de cargas**. Disponível em: <http://www.antt.gov.br>. Acesso em: 20/03/09.

BRASIL. **Demanda de transportes de cargas**. Secretaria do Estado de São Paulo dos Transportes. Disponível em: www.transportes.sp.gov.br. Acesso em 16/11/2009.

BRASIL. **ICMS/Nacional: escrituração fiscal digital**. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal>. Acesso em: 28/02/09.

BRASIL. **Instituto Brasileiro de Planejamento (IBPT)**: Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 28/02/09.

BRASIL. **Manual de procedimentos cenofisco SP ICMS, IPI, outros e legislação**. Curitiba, Cenofisco PR., 2006.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB): – **Opção regime de incidência não cumulativa**: Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 16/03/2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária** . 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Conceito de legislação tributária**: Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto> - Acesso em: 29/11/09.

RIOS, Ricardo Pereira Sorios. **Soluções empresariais. Simples nacional** – Lei Complementar nº 128/08 – 27/01/09 – Disponível em: <http://www.sorios.com.br> .

ZANLUCA, Jonatan de Sousa . **Teoria da contabilidade**: Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso em: 10/04/09.