



Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná

Daiane Cazini Silva¹; Mauro Norberto da Cunha²; Thayná Fernandes de Freitas³.

Resumo: Cada vez mais o planejamento tributário tem se mostrado uma ferramenta essencial para as organizações. Diante das diversas formas de apuração dos impostos previstas na legislação, este estudo busca comparar a tributação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) realizada conforme o regime normal e a praticada com o crédito presumido, visando identificar qual a forma mais vantajosa para uma empresa transportadora de cargas localizada no estado do Paraná. Este artigo tem o objetivo de reforçar o entendimento de que o planejamento tributário é fundamental, demonstrando que executado de forma correta, é um excelente instrumento de gestão para as sociedades. Este trabalho possui natureza qualitativa e para sua realização foi feita pesquisa bibliográfica sobre o tema e posteriormente aplicado um estudo de caso em uma transportadora de cargas. A pesquisa mostra que a opção pelo crédito presumido do ICMS não seria vantajosa para a empresa abordada.

Palavras-chave: Planejamento tributário, ICMS, Crédito presumido.

Tax Planning: Presumed ICMS credit in a cargo carrier in Paraná

Abstract: Increasingly, tax planning has proved to be an essential tool for organizations. In view of the various forms of calculation of taxes provided for in the legislation, this study seeks to compare tax on circulation of goods and services (ICMS) taxation between that carried out under the normal regime and practiced with the option of presumed credit, in order to identify the most advantageous way for a cargo transport company located in the state of Parana. This article aims to strengthen the understanding that tax planning is fundamental, demonstrating that correctly executed, it is an excellent management tool for companies. This work has a qualitative nature

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná. E-mail: alecsilva75@gmail.com; <https://orcid.org/0009-0004-2585-0607>;

² Professor especialista do programa de graduação do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná. E-mail: maurocunha@uenp.edu.br; <https://orcid.org/0009-0000-9615-6779>;

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná. E-mail: thayfernands1@gmail.com; <https://orcid.org/0009-0001-2849-3834>.

and for its realization bibliographical research was carried out on the subject and later a case study was applied in a cargo carrier. The research shows that the option for presumed ICMS credit would not be advantageous for the company covered in this analysis.

Keywords: Tax planning, ICMS, Presumed credit.

Introdução

Após a segunda guerra mundial, os meios de transportes ferroviários e aquaviários entraram em declínio pelo motivo da falta de investimentos nestes setores. Desde então, a principal modalidade de transporte utilizada no Brasil é o rodoviário (ROCHA, 2015, p. 13). A economia em geral depende da circulação de mercadorias e pessoas, conforme citado por Rocha (2015, p. 14) e por este motivo o serviço de transporte de cargas tem grande importância para o país. A Constituição Federal de 1988 determina que incidirá o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) sobre as prestações de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais (BRASIL, Art. 155, Inc. II, 1988).

De acordo com Gomes *et al.* (2020, p. 21), a legislação tributária no Brasil é bastante extensa e complexa. Atualmente há diversas leis, decretos, normas entre outros dispositivos reguladores que tornam a rotina fiscal das companhias um tanto quanto complicada.

O ICMS é de competência estadual e distrital. Com isso, cada estado e o Distrito Federal tem legitimidade para legislar sobre este tributo nos seus territórios, conforme previsão do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988. Já o § 2º deste mesmo artigo prevê várias especificidades como os princípios que o norteiam, incidências, dentre outras hipóteses, portanto, os administradores devem ter certo cuidado ao lidar com este imposto.

Uma das especificidades do ICMS são os benefícios fiscais os quais os estados podem conceder. O crédito presumido do ICMS é uma forma alternativa de apuração do imposto devido, cabendo ao contribuinte optar por esta forma ou não, consoante as disposições do convênio ICMS n.º 106 de 1996.

Com base no fato de existir duas formas de apuração do tributo, este trabalho busca responder o seguinte questionamento: a opção pelo crédito presumido é vantajosa em termos financeiros para os contribuintes do setor de transportes no estado do Paraná? Para confrontar esta questão, o estudo buscará comparar os critérios para apuração do ICMS de acordo com as

definições regime normal em relação à forma com o uso do crédito presumido. Desta forma, o objetivo geral do estudo é demonstrar, com os cálculos realizados de acordo com a legislação vigente, qual das opções é menos onerosa para o contribuinte.

O propósito específico deste estudo é apontar se a opção por esse benefício fiscal é interessante para os contribuintes no âmbito estratégico das organizações. Para alcançar este objetivo foi realizada a revisão bibliográfica pertinente ao tema e posteriormente foi aplicado um estudo de caso em uma empresa transportadora de cargas localizada no norte do Paraná, apurando o ICMS devido com a forma mais benéfica.

O tema deste artigo justifica-se com relevância do ICMS, de maneira geral, sendo um tema bastante explorado nos últimos três anos em pesquisas científicas. Porém, verificou-se que a questão do crédito presumido para o setor de transportes de cargas é pouco falada. Com isso, há um grande benefício para a divisão de transportes, pois este estudo pode servir de base para que outras entidades busquem realizar este planejamento também. Por último, a análise desta matéria no meio acadêmico do curso de ciências contábeis é extremamente útil pelo motivo do profissional da área de contabilidade lidar com questões parecidas ou até mesmo iguais ao decorrer da profissão.

Primeiramente, o trabalho apresentará uma revisão teórica sobre a importância do planejamento tributário nas organizações, e também sobre os conceitos de tributos, impostos e as premissas do ICMS, bem como a legislação que rege os moldes do crédito presumido para o setor de transportes de cargas. Haverá depois um capítulo acerca dos procedimentos metodológicos utilizados. Prosseguindo, serão demonstrados os dados obtidos pelo estudo de caso e, por fim, discorrerá sobre os resultados encontrados.

Planejamento Tributário

É extremamente necessário que os gestores busquem realizar um planejamento tributário para que não haja gastos desnecessários com tributos.

Alves (2006, p. 02) diz que “planejamento tributário é a atividade que, feita de maneira exclusivamente preventiva, prevê, coordena e projeta atos e negócios com o objetivo de determinar qual é o meio menos oneroso para a realização destes mesmos atos e negócios”.

De acordo com Maggi (2009, p. 55):

Entende-se como planejamento tributário, o planejamento empresarial que tendo como objeto os tributos e seus reflexos na organização, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro das normas legais. O planejamento tributário é na verdade a atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Para Vello e Matinez (2014, p. 5), o planejamento tributário eficiente:

É definido como sendo o conjunto de ações que promovam reduções dos tributos explícitos da empresa, exercidas dentro dos preceitos das boas práticas de governança corporativa, que não façam avançar outros custos ou tributos como feitos marginais superiores às reduções alcançadas, e que ao serem implementadas gerem maior eficiência tributária à firma.

Portanto, o planejamento tributário executado de forma eficiente é uma das melhores estratégias das organizações que buscam competitividade no mercado. Com a correta execução dele, as empresas alcançam a elisão fiscal, definida como:

A elisão fiscal se equivale a economia lícita de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária. A palavra Elisão é derivada do latim “Elisione”, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. É uma maneira de prover economia seguindo o disposto a lei. Para o contribuinte, a elisão fiscal torna-se arma essencial na economia fiscal. O planejamento tributário está relacionado com a elisão. Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Portanto, elisão fiscal é definida como a economia tributária lícita (ABRAHÃO, 2011, p. 27).

Tributos

O CTN – Código tributário nacional define tributo como “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, Art. 3º, 1966).

A Constituição Federal divide os tributos em três espécies:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (BRASIL, 1988).

Logo em seguida, no artigo 150, a carta magna brasileira dispõe sobre os princípios tributários que os entes federativos devem obedecer. Por exemplo, o princípio da legalidade que diz que não pode haver cobrança ou aumento de tributo sem que haja lei anterior que o estabeleça. Existe também o princípio da isonomia no qual prega que os entes não podem estabelecer tratamento desigual entre os contribuintes. Vale mencionar também o princípio da irretroatividade que estabelece que não possa haver cobrança de tributo relativo a fatos geradores anteriores a norma que o instituiu ou o aumentou.

Os municípios, estados, a união e o distrito federal deverão observar os princípios tributários previstos na Constituição Federal antes de instituir ou modificar qualquer tributo de sua competência.

Impostos

É comum que as pessoas associem todos os tributos como impostos, entretanto, há diferentes definições para cada espécie tributária. Os impostos não dependem de contrapartida do estado para serem cobrados. De acordo com o CTN, impostos são definidos como tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

De acordo com a Constituição Federal,

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural (Brasil, 1988).

São tributos de competência estadual e do distrito federal, conforme artigo 155 da CF/88: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA.

No âmbito municipal, haverá competência para o IPTU – imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; ITBI – imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza (BRASIL, Art. 156, 1988).

ICMS

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços está previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 como um dos tributos de competência dos estados e do distrito federal para instituição e cobrança. Os moldes que os estados devem adotar são os seguintes: sua natureza será não cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; e será seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (Brasil, Art. 155, 1988). A seletividade permite haver alíquotas diferentes em relação às mercadorias essenciais ao consumo, como por exemplo, os itens que compõe a cesta básica geralmente possuem alíquotas menores de ICMS.

Ainda há a previsão de edição de lei complementar no inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal para regulamentação das demais normas que o ICMS deve seguir. Com isso, foi publicada a lei complementar n. 87/1996 na qual dispõe sobre este imposto.

De acordo com o artigo segundo da referida lei, 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 repetição 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 (BRASIL, Art. 1º, 1996).

Dessa forma, os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais estão alcançados pela incidência do ICMS.

São considerados contribuintes do ICMS:

Qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, Art. 4º, 1996).

Com o objetivo de complementar as disposições do ICMS no Paraná, o estado elaborou a lei ordinária n. 11.580/1996. Esta lei, também conhecida como lei orgânica estadual do ICMS, segue as premissas presentes na lei complementar n. 87/1996, como as incidências, não incidências, base de cálculo e também institui as alíquotas, prazos para pagamento do imposto, entre outras regulamentações.

Existem também outras normas que regulamentam o funcionamento do ICMS no território nacional: convênios, protocolos e ajustes SINIEF. Os convênios, segundo Sabbag (2018, p. 144):

São acordos administrativos celebrados entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, visando a execução de leis, serviços, decisões, entre outros. Os convênios estarão sempre subordinados à lei, não sendo admissível que a revogue ou a desrespeite. Suas disposições se ligam a matérias da administração tributária, tais como a arrecadação e a fiscalização dos tributos. A título de reforço, é prudente enaltecermos que os convênios do ICMS ocupam importante papel entre as fontes do Direito Tributário.

Eles deliberam sobre benefícios fiscais, regras a serem seguidas pelos estados e o distrito federal, atribui responsabilidade sobre a substituição tributária dentre os envolvidos na operação de comercialização das mercadorias, entre outras disposições. Os convênios são utilizados quando sua matéria atinge todas as unidades federadas.

Quando há envolvimento de todos os estados mais a União, há o ajuste SINIEF - Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais. Este instrumento visa à normatização de temas

relacionados a documentos fiscais, como nota fiscal, conhecimento de transporte, código fiscal de operações e prestações - CFOP, etc.

Os protocolos são acordos celebrados entre os estados para definir regras e diretrizes específicas entre os entes. É um acordo entre dois ou mais estados que visa estabelecer procedimentos comuns entre os acordados sobre políticas fiscais, informações de fiscalização conjuntas, fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais, e outros assuntos que seja do interesse destes estados.

Diante das várias normas vigentes que norteiam o ICMS, o estado do Paraná editou o decreto n. 7.871 de 2017 com o intuito de compilar os preceitos previstos na LC n. 87/1996 e na lei ordinária n. 11.580/1996, bem como convênios, protocolos e ajustes SINIEFs em que o estado seja signatário. Este decreto é conhecido como regulamento do ICMS e busca unificar toda legislação pertinente ao imposto no estado.

Crédito Presumido no ICMS

O crédito presumido do ICMS no serviço de transporte é um benefício fiscal concedido pelos estados através do convenio ICMS 106/96.

Os estados signatários deste convênio podem conceder um crédito presumido de 20% sobre o valor do imposto devido nas operações. Em outras palavras, há um desconto de 20% do ICMS devido em cada operação tributada.

Como circunstância para aproveitamento deste benefício, o convênio condiciona o contribuinte a não poder aproveitar qualquer outro crédito incidente nas operações anteriores.

Este benefício foi incorporado no regulamento do ICMS no item 46 do anexo VII. De acordo com o regulamento:

A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será registrada no Registro de Ocorrências Eletrônico - RO-e de cada estabelecimento, sendo a renúncia a ela objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo (Convênio ICMS 95/1999) (PARANÁ, 2017).

Diante disso, as empresas que optarem pelo crédito presumido no serviço de transporte deverão utilizá-lo em todas as filiais que possuírem, inclusive se esta for de outro estado.

Também no Paraná, uma vez feita a opção pelo benefício, o contribuinte é obrigado permanecer apurando o imposto com a utilização do crédito presumido e sem o aproveitamento de qualquer outro crédito pelo período mínimo de um ano.

Procedimentos metodológicos

A fonte de informação para realização deste estudo é a pesquisa bibliográfica que:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada, independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema (CERVO; BERVIAN, 1983, p.55).

Esta pesquisa tem objetivos descritivos, pois segundo Gil (2007, p. 27) “tem por objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. Deste modo, o objetivo deste trabalho é descrever as formas de tributações possíveis e apontar a mais vantajosa.

A Natureza dos dados deste trabalho é qualitativa, já que os resultados não são medidos estatisticamente, conforme Mazucato et al (2018, p. 61):

A abordagem qualitativa não emprega instrumentos estatísticos como base para a análise. Ela é utilizada quando se busca descrever a complexidade de determinado problema – não envolvendo manipulação de variáveis ou estudos experimentais. Ela contrapõe-se à abordagem quantitativa uma vez que busca levar em consideração todos os componentes de uma situação e suas interações e influências recíprocas considerando uma visão/perspectiva holística.

Posteriormente, realizou-se um estudo de caso em relação ao tema pesquisado, que de acordo com Gil (2002, p. 58), é definido como “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado [...]”.

A coleta de dados do estudo foi feita através de entrevista com os dirigentes da empresa e também com análise dos documentos fornecidos pela entidade. A empresa fica localizada no norte do Paraná.

Estudo de caso

Este artigo tem o objetivo de comparar a tributação do ICMS no regime normal de apuração do imposto e com a opção do crédito presumido, nos termos do convênio ICMS 106/96, em uma empresa transportadora de cargas do estado do Paraná.

Localizada em Cambará, no norte do estado, a empresa realiza transporte de carga fracionada e carga lotação, utilizando caminhões furgões e carretas e é optante pelo regime tributário federal Lucro Presumido e recolhe o ICMS de acordo com o regime normal de apuração. O estudo foi feito durante o ano-calendário de 2021.

De acordo com o artigo 17, inciso II, alínea “i” do RICMS PR, a alíquota do serviço de transporte em operações internas é de 12%. Entretanto, o item 124 do anexo V do mesmo regulamento concede isenção do ICMS nessas operações, desde que respeitados alguns requisitos: “Prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas, que tenha início e término no território paranaense e cujo tomador do serviço seja contribuinte do imposto inscrito no Cadastro de Contribuintes [...] deste Estado” (Paraná, 2017). Com isso, todas as operações que se realizaram dentro do território paranaense foram abrangidas pela isenção do imposto. O artigo 18 do regulamento do ICMS prevê a alíquota interestadual de 12% para as prestações de serviços destinadas às regiões sul e sudeste. Esta transportadora só atua nessa região, portanto as operações interestaduais foram tributadas com este percentual.

Como contribuinte do imposto, quando há a compra de mercadoria de outro estado, a empresa transportadora deve recolher ao Paraná o valor correspondente a diferença entre a alíquota interestadual aplicada na operação e a alíquota interna para aquela mercadoria dentro do estado de destino. Este recolhimento é conhecido como diferencial de alíquotas, previsto no regulamento:

O imposto incide sobre:

[...]

VI - a entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outras unidades federadas, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;

[...]

Art. 7º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento

[...]

XIV - da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade federada, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;

[...]

Art. 8º A base de cálculo do imposto é

[...]

IX - nas hipóteses dos incisos XIII, XIV e XV, todos do "caput" do art. 7º deste Regulamento, o valor da operação ou prestação sobre a qual foi cobrado o imposto na unidade federada de origem, e o imposto a recolher será correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (PARANÁ, Art. 2º, 2017).

Em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS presente na Constituição Federal, é permitido às transportadoras tomarem o crédito do imposto incidente nas operações anteriores com as mercadorias necessárias para prestação do serviço de transporte:

O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996):

[...]

§ 4º O contribuinte prestador de serviço de transporte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CAD/ICMS, que não optar pelo crédito presumido previsto nos itens 46 e 47 do Anexo VII, poderá se apropriar do crédito do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente, efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte em que este Estado seja sujeito ativo,

[...]

b) da apuração do coeficiente e do estorno de créditos de que trata o § 5º (PARANÁ, Art. 25, 2017).

Os créditos previstos acima somente poderão ser apropriados proporcionalmente às operações tributadas pelo imposto. Ou seja, deverá ser feito a proporcionalidade dividindo o total das operações tributadas pelo total das operações do período. Este coeficiente será aplicado sobre o valor total dos créditos das aquisições. O restante dos créditos deverão ser estornados, conforme segue:

Art. 25.

[...]

§ 5º Para fins do disposto no inciso IV do § 4º:

I - apurar-se-á o coeficiente de estorno, mediante a divisão do valor correspondente à diferença entre o somatório de todas as prestações realizadas pela empresa e o somatório das prestações tributadas por este Estado, pelo somatório de todas as prestações realizadas pela empresa;

II - aplicar-se-á o coeficiente obtido conforme inciso I deste parágrafo sobre o somatório dos créditos conforme o previsto na alínea "a" do inciso III do § 4º, dele excluídos, se for o caso, valores de outros estornos previstos na legislação;

III - o aproveitamento do crédito relativamente aos bens destinados ao ativo permanente obedecerá o contido no § 3º do art. 26 deste Regulamento; (PARANÁ, 2017).

Ainda é permitido aos contribuintes creditarem do valor do ICMS incidente sobre as operações de compra de bens para o ativo imobilizado, em 48 parcelas, também proporcionalmente às operações tributadas, conforme artigo o artigo 26 do regulamento.

Considerando as disposições anteriores, as aquisições de insumos, o valor do faturamento e a apuração do ICMS durante o ano de 2021 ficaram dessa forma:

Quadro 1 – Aquisições de insumos para a prestação de serviço e o faturamento durante o ano de 2021

Período	Aquisições (entradas)			Prestações (saídas)			Coeficiente de proporcionalidade – prestações tributadas p/ prestações totais
	Entradas de insumos c/ crédito - combustíveis, lubrificantes, pneus, etc.	ICMS creditado	Entradas s/ crédito - materiais diversos	Prestações de serviço tributadas - prestações interestaduais	ICMS incidente	Prestações de serviço c/ Isenção - prestações internas	
jan/21	230.163,36	30.017,60	20.369,10	56.334,34	6.760,25	939.951,45	5,65%
fev/21	206.088,96	26.369,70	16.582,29	57.762,62	6.331,62	861.500,76	6,28%
mar/21	244.082,61	30.167,25	5.003,49	68.457,63	8.214,88	941.578,55	6,78%
abr/21	243.012,32	30.139,72	29.722,65	62.185,27	7.462,33	959.930,11	6,08%
mai/21	226.333,07	28.717,30	23.680,45	66.313,83	7.957,83	1.039.925,59	5,99%
jun/21	222.114,94	28.051,75	18.894,50	62.434,92	7.492,31	779.903,74	7,41%
jul/21	203.987,44	25.339,78	30.508,64	61.212,33	7.345,44	909.609,84	6,31%
ago/21	347.718,40	45.895,16	17.315,26	69.526,75	8.343,25	1.074.755,74	6,08%
set/21	265.126,90	32.599,94	15.453,77	94.069,05	11.288,32	965.861,51	8,88%
out/21	254.540,78	31.076,64	13.567,71	92.898,24	11.147,87	1.088.933,03	7,86%
nov/21	389.919,86	49.074,69	27.396,37	77.888,01	9.346,62	1.019.692,88	7,10%
dez/21	331.056,40	42.209,07	32.266,12	94.375,76	11.325,03	1.108.361,27	7,85%
Totais	3.164.145,04	399.658,60	250.760,35	863.458,75	103.015,75	11.690.004,47	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A primeira parte do quadro acima demonstra o valor dos insumos adquiridos e o crédito do ICMS feito de acordo com a legislação do estado do Paraná. De acordo com o RICMS PR, são aquisições geradoras de crédito a compra de pneus, câmaras de ar, lubrificantes, fluidos e aditivos (Paraná, Art. 25, Par. 4º, 2017). As alíquotas aplicadas para as operações internas são de 12% para a compra de diesel, conforme artigo 17, inciso II, item f; e 18% para os demais itens citados, consoante disposição do artigo 17, inciso V. Já a alíquota interestadual é de 12% (PARANÁ, Art. 18, Inc. I, 2017).

Mostra também o valor dos demais materiais de consumo entrados no estabelecimento os quais não conferem direito ao crédito do imposto. Já a segunda parte evidencia o valor faturado com as prestações de serviço de transporte, sendo parte tributada e parte abrangida pela isenção do imposto.

Nota-se que a grande maioria das prestações de serviço são abrangidas pela isenção do ICMS, pois trata-se de prestações com início e término no estado paranaense. Dessa forma, obedecendo a norma do estorno proporcional do crédito, a maior parte do ICMS não pode ser aproveitada.

De posse das informações do primeiro quadro, é possível elaborar o demonstrativo de apuração do ICMS, conforme segue:

Quadro 2 – Apuração do ICMS durante o ano de 2021

Período	Débitos p/ Saídas	Outros Débitos	Estorno de Créditos		Créditos p/ Entradas	Outros Créditos	ICMS a Recolher
	Operações Tributadas		Dif de Alq. - Material de uso	Estor. Prop. de Ativo Imob.	Estor. Prop. dos Insumos		
jan/21	6.760,25	1.171,24	554,26	28.449,12	30.017,60	587,50	6.329,77
fev/21	6.331,62	1.257,74	553,78	24.944,51	26.369,70	587,50	6.130,45
mar/21	8.214,88	112,17	547,63	28.120,08	30.167,25	587,50	6.240,01
abr/21	7.462,33	3.173,02	551,76	28.530,13	30.139,72	587,50	8.990,02
mai/21	7.957,83	1.433,06	552,01	26.982,54	28.717,30	587,50	7.620,64
jun/21	7.492,31	721,48	543,85	26.176,68	28.051,75	587,50	6.295,07
jul/21	7.345,44	1.314,70	550,85	23.759,18	25.339,78	587,50	7.042,89
ago/21	8.343,25	1.069,23	551,80	43.106,56	45.895,16	587,50	6.588,18
set/21	11.288,32	552,09	535,36	29.706,69	32.599,94	587,50	8.895,02
out/21	11.147,87	1.819,71	541,32	28.633,85	31.076,64	587,50	10.478,61
nov/21	9.346,62	1.481,96	545,81	45.592,19	49.074,69	587,50	7.304,39
dez/21	11.325,03	1.481,32	541,40	38.897,03	42.209,07	587,50	9.448,21
Totais	103.015,75	15.587,72	6.569,83	372.898,56	399.658,60	7.050,00	91.363,26

Fonte: Elaborado pelos autores.

O valor do diferencial de alíquotas – DIFAL corresponde à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, conforme citado anteriormente, para as entradas oriundas de outras unidades da federação. Quando tratar-se de aquisição que permite o creditamento do imposto,

em respeito ao princípio da não-cumulatividade o contribuinte pode apropriar o valor pago a título de DIFAL. Nos casos acima, as aquisições não permitiram o crédito, restando a empresa fazer o pagamento, apenas.

Já o valor do crédito referente 1/48 avos do ativo imobilizado refere-se à apropriação do ICMS incidente sobre a compra de um veículo adquirido em ano anterior.

A empresa recolheu durante o ano de 2021 o valor de R\$ 91.363,26 referente ao ICMS apurado de acordo com os parâmetros do regime normal de apuração estabelecidos no regulamento do ICMS do Paraná.

O crédito presumido do ICMS para o serviço de transporte, exceto aéreo, foi instituído pelo convênio ICMS 106/96 e incorporado ao RICMS PR no item 46 do anexo VII:

Cláusula primeira: Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos (Brasil, 1996).

Optando por este benefício fiscal, as empresas transportadoras não poderão creditar-se do imposto incidente nas operações de aquisições dos insumos, bem como do ICMS relativo aos bens do ativo imobilizado. Em substituição a estes créditos, o imposto devido nas prestações de serviços tributadas será reduzido em 20%.

A apuração do ICMS na forma da opção pelo crédito presumido ficaria dessa forma no ano de 2021:

Quadro 3 – Apuração do ICMS com a opção pelo crédito presumido durante o ano de 2021

Período	Débitos p/ Saídas	Outros Débitos	ICMS a Recolher
	Operações Tributadas	Dif de Alq. - Material de uso	
jan/21	5.408,20	1.171,24	6.579,44
fev/21	5.065,30	1.257,74	6.323,04
mar/21	6.571,90	112,17	6.684,07
abr/21	5.969,86	3.173,02	9.142,88
mai/21	6.366,26	1.433,06	7.799,32
jun/21	5.993,85	721,48	6.715,33
jul/21	5.876,35	1.314,70	7.191,05

ago/21	6.674,60	1.069,23	7.743,83
set/21	9.030,66	552,09	9.582,75
out/21	8.918,30	1.819,71	10.738,01
nov/21	7.477,30	1.481,96	8.959,26
dez/21	9.060,02	1.481,32	10.541,34
Totais	82.412,60	15.587,72	98.000,32

Fonte: Elaborado pelos autores.

O quadro de apuração acima já considera os 20% do crédito presumido sobre o valor do imposto devido nas prestações tributadas. Não há apropriação de qualquer outro crédito, entretanto, o valor devido a título de diferencial de alíquotas é mantido, pois não há previsão legal para excluí-lo.

O próximo quadro compara as duas formas de tributação do ICMS:

Quadro 4 – Comparativo entre o regime normal de apuração e o crédito presumido

Período	Regime Normal	Crédito Presumido	Variação em R\$	Variação %
jan/21	6.329,77	6.579,44	249,67	3,94%
fev/21	6.130,45	6.323,04	192,59	3,14%
mar/21	6.240,01	6.684,07	444,06	7,12%
abr/21	8.990,02	9.142,88	152,86	1,70%
mai/21	7.620,64	7.799,32	178,68	2,34%
jun/21	6.295,07	6.715,33	420,26	6,68%
jul/21	7.042,89	7.191,05	148,16	2,10%
ago/21	6.588,18	7.743,83	1.155,65	17,54%
set/21	8.895,02	9.582,75	687,73	7,73%
out/21	10.478,61	10.738,01	259,40	2,48%
nov/21	7.304,39	8.959,26	1.654,87	22,66%
dez/21	9.448,21	10.541,34	1.093,13	11,57%
Totais	91.363,26	98.000,32	6.637,06	7,26%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Caso a empresa objeto de estudo deste trabalho optasse pelo crédito presumido na apuração do ICMS em substituição ao regime normal de apuração recolheria R\$ 6.637,06 a mais do que o efetivamente pago. Um aumento de 7,26% em relação ao regime normal de apuração.

Considerações finais

O planejamento tributário é peça fundamental para que as organizações tenham sucesso em seus negócios. Executado de forma correta, ele auxilia na tomada de decisão para que as empresas possam buscar o melhor preço da mercadoria ou do serviço prestado, ficando assim, na frente das suas concorrentes.

Para elaboração deste trabalho foi realizado pesquisa bibliográfica sobre o tema e feito um estudo de caso em uma empresa de transportes de cargas, localizada no norte do estado do Paraná.

Este estudo mostrou que a transportadora abordada escolheu corretamente a forma de tributação do ICMS, imposto de competência estadual, no qual o estado do Paraná permite que o contribuinte opte entre a forma comum de apuração e a forma com a opção do crédito presumido do tributo. Levantando o ICMS de acordo com as disposições do regime normal de apuração, a empresa economizou uma quantia relevante de imposto, mais de 7% ao decorrer do ano. Vale salientar que a economia ocorreu de forma totalmente lícita, nos termos da legislação vigente.

É importante que os gestores invistam em profissionais qualificados para fazerem os estudos de planejamento tributário em suas organizações, visto que cada corporação possui suas características próprias. Neste sentido, é necessário esclarecer que a opção pelo regime normal de tributação foi vantajosa na empresa abordada neste trabalho e que em outra companhia o resultado poderia ser diferente. Isso mostra que é vital manter um acompanhamento periódico em relação aos tributos incidentes sobre as operações dos estabelecimentos, a fim de buscar sempre as melhores oportunidades de redução dos custos e despesas, visando a maximização do resultado.

Por fim, este artigo visa contribuir para uma área já bastante explorada, que é a importância do planejamento tributário nas organizações, como também para um tema mais específico que é o crédito presumido no serviço de transporte que pode beneficiar outras transportadoras, não só no Paraná, como também nos outros estados signatários do convênio ICMS 106/96.

Referências

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. 2011. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, [S. l.], 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121033/295994.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 9 set. 2022.

ALVES, Adler A. C. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario>. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 14 set. 2022.

BRASIL. **Convênio nº 106, de 20 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. [S. l.], 20 dez. 1996. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV106_96. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 set. 2022.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4 edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

GOMES, Antônio Paulo Machado et al. **O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des) obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da teoria dos jogos**. 2020.

MAGGI, Luiz. **Planejamento Contábil e Tributário**. 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009. 188 p.

MAZUCATO, Thiago (Org.). **Metodologia da pesquisa e do trabalho científico**. Penápolis: FUNEPE, 2018.

PARANÁ. **Decreto nº 7871, de 29 de setembro de 2017**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do estado do paraná. [S. l.], 29 set. 2017. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>. Acesso em: 15 set. 2022.

ROCHA, Cristine Fursel. **O Transporte de Cargas no Brasil e sua Importância para a Economia**. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. edº. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

VELLO, André Pinto Coelho; MARTINEZ, Antonio Lopo. **Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.



Como citar este artigo (Formato ABNT):

SILVA, Daiane Cazini; CUNHA, Mauro Norberto da; FREITAS, Thayná Fernandes de. Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná. **Id on Line Rev. Psic.**, Outubro/2023, vol.17, n.68, p. 430-447, ISSN: 1981-1179.

Recebido: 23/08/2023; Aceito 06/09/2023; Publicado em: 31/10/2023.