

ANÁLISE DO ICMS NA DEFINIÇÃO DE UM PLANO DE NEGÓCIOS PARA EFETIVAR A POLÍTICA NACIONAL DE TRANSPORTE

Danielle Pereira Paiva¹

RESUMO

O artigo objetiva discutir o caráter fiscal e extrafiscal do ICMS tendo em vista as limitações ao poder de tributar, ao beneficiar o contribuinte do referido imposto que esteja envolvido em atividades de circulação de mercadorias por meio do transporte multimodal de cargas. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos será uma pesquisa bibliográfica por ser elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e de materiais disponibilizados na Internet e pesquisa por Estudo de Caso para expor os indicativos que fomentariam o desenvolvimento regional brasileiro por meio da Política Nacional de Transporte, com apoio de legislações vigentes sobre o tema. Desta forma, este estudo favorecerá um planejamento que defina um plano de negócios para fomentar a utilização integrada e eficiente do transporte multimodal de cargas, compatibilizando essa política com o cumprimento das metas orçamentárias, delineadas pela responsabilidade fiscal e lei geral das finanças públicas, havendo a otimização da gestão da atividade financeira do Estado.

PALAVRAS CHAVE: IMPOSTO. TRANSPORTE DE CARGA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO-ESTRATÉGICO.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Vianna Junior conveniada a FGV-RIO. Pós-graduação em andamento em Relações Internacionais – Clio Internacional \ Damásio. Advogada colaboradora no Núcleo de Prática Jurídicas da Faculdade de Direito da UFJF (outubro de 2015 até o presente momento) - daniellepereirapaiva1@gmail

INTRODUÇÃO

Este artigo apresenta como objetivo analisar o caráter fiscal e extrafiscal do ICMS para induzir a realização de uma política nacional de transporte, a fim de promover o desenvolvimento econômico do país, através da otimização da atividade financeira do Estado. Desta maneira, será verificada a aplicabilidade do imposto estadual ICMS na execução de um planejamento estratégico estruturado por um plano de negócios associado a estratégia organizacional da Agência Nacional de Transporte Terrestre- ANTT.

Assim, serão apresentados os entes envolvidos neste processo a fim de delimitar quais são os contribuintes dos impostos, contextualizando a atividade financeira do estado, representada também pela arrecadação fiscal, que acarreta o aumento das receitas vinculadas, ampliando os investimentos do poder público em determinadas áreas consideradas operativas e eficazes por ocasionarem o crescimento econômico, a fim de que sejam concedido benefícios fiscais.

Em vista disso, poderá ser compreendido os seguintes questionamentos: Como promover o desenvolvimento regional brasileiro por meio de implementação de uma política nacional de transporte? Como utilizar as limitações constitucionais ao poder de tributar e empregar as fontes do Direito Tributário aplicável ao ICMS incidente no transporte de cargas para verificar que tipo de benefício fiscal poderá recair sobre este contribuinte? E em que sentido o caráter fiscal, extrafiscal e a seletividade deste imposto viabilizaria o crescimento econômico de determinada região do país, ao estimular a implementação do transporte multimodal de cargas de forma eficiente no território nacional, para valorizar o potencial de transporte disponível?

Estes são os questionamentos que sustentam este artigo, que serão desenvolvidos sem haver a restrição da autonomia administrativa dos entes políticos envolvidos, sem incitar modificação legislativa existente, apenas por meio adequação entre as normas que contemplam o exercício da atividade em questão.

Para este fim, será analisado a definição de transporte multimodal e intermodal de cargas; a definição de política nacional de transporte; o desenvolvimento econômico por meio da implementação de uma política nacional de transporte; limitações constitucionais ao poder de tributar e as fontes do direito tributário aplicável ao ICMS relativo ao transporte de cargas; o planejamento estratégico do plano de negócios para efetivar a política nacional de transporte associado a estratégia organizacional da ANTT.

A Agência Nacional de Transporte Terrestre será analisada neste artigo por servir de vínculo entre os entes federados, por apresentar representatividade por intermédio de seus órgãos regionais, promovendo um planejamento da atuação eficiente dos entes políticos por meio do uso de recursos disponíveis e a partir destes recursos atrair mais recursos, mediante atividade financeira do Estado. Esta atuação não é uma ação simples de ser resolvida por além de depender da previsão orçamentária, sujeita-se também aos fatores moral e ético porque todo administrador público, como gestor da coisa pública, estando sujeitos aos princípios constitucionais estabelecidos no art. 37 da CF de 1988, deve promover a realização de despesas observando os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

1. DEFINIÇÃO DE TRANSPORTE MULTIMODAL E INTERMODAL

O transporte multimodal de cargas rege-se pela lei 9611, de 19 de fevereiro de 1998, cuja execução está subordinada ao contrato único que determina a utilização de duas ou mais modalidades de transporte, desde o início até o destino, sob responsabilidade exclusiva do Operador de Transporte Multimodal (OTM), que é a pessoa jurídica contratada para este fim, que poderá ser ou não transportador. O Exercício da atividade do OTM está condicionada a obtenção de prévia habilitação e registro no órgão federal designado na regulamentação da lei 9611\98 para

encarregar-se de emitir o Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas (CTMC) e também das funções de controle (capítulo I, II, III e IV da lei 9611\98).

O Ministério dos Transportes é a instituição incumbida de assessorar o Presidente da República na criação e execução de política de Transporte do país, portanto, tratará da estruturação da política de Transporte Multimodal de Cargas nos segmentos nacional e internacional, resguardando a legislação vigente, os acordos, tratados e convenções internacionais (art. 4º da lei 9611\98).

O Transporte Multimodal de Cargas alcança os serviços de coleta, unitização, desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização dos serviços correspondentes que forem contratados entre a origem e o destino, assim como os de consolidação e desconsolidação documental de cargas. É uma atividade de gerenciamento da carga, enquanto ela estiver sob o domínio do OTM ou pelos seus subcontratados (art. 3º da lei 9611\98).

Este procedimento é crucial para haver a correta caracterização da carga que terá a documentação emitida no Conhecimento de Transporte Multimodal (CTM), que explicitará o valor dos serviços prestados durante todo o seu trajeto, tanto no Brasil como no exterior, que em conjunto com a documentação que atestar o recebimento da carga darão eficácia ao contrato do Transporte Multimodal de Cargas porque a emissão do CTM, esclarecerá o contrato e irá gerir toda a operação de transporte desde o recebimento até a entrega da carga ao seu destino, podendo ser ou não negociável, a depender do expedido (art.8º ao 10º da lei 9611\98) .

O transporte Multimodal de Cargas apresenta vantagens por optar pelo melhor uso da capacidade disponível da matriz de transporte; utilização de combinações de modo de transporte mais eficientes energeticamente; melhor emprego da tecnologia de informação; melhor aproveitamento da infraestrutura para as atividades de apoio, tais como armazenagem e manuseio; e a responsabilidade da carga, perante o cliente, entre origem e destino, é de apenas uma empresa, o OTM (MAIA, 2014).

Sendo que a documentação fiscal e os procedimentos atualmente exigidos dos transportadores deverão corresponder ao CTM instituído pela referida lei, de forma que será nula a inclusão de cláusulas excludentes ou restritivas de responsabilidade tributária, para efeitos fiscais. Desta forma, o contratante precisa contrabalançar vários fatores, ao escolher um transporte porque deverá avaliar o custo fixo do transporte de carga, para saber o quanto que terá que despender para realizar o investimento inicial por tonelada e fazer uma estimativa para saber o custo de sua manutenção; o custo variável; a velocidade do transporte, que deverá avaliar o tipo de mercadoria transportada e a urgência de seu recebimento pelo comprador; o tipo de modalidade de transporte disponível para a região em que se desenvolverá a atividade; confiabilidade, de forma a garantir, dentro do prazo programado, o recebimento da carga sem perdas e avarias (REIS, 2001).

Enquanto o transporte intermodal, apesar de mais de uma modalidade de transporte, a sua execução é condicionada por um contrato para cada modalidade empregada para a realização do serviço. Desta forma, em uma mesma operação, envolvendo mais de um modal, cada transportador emitirá um documento, responsabilizando-se individualmente pelo serviço prestado. Neste tipo de transporte combinado, é mais vantajoso do que o Multimodal por viabilizar um maior controle na compensação de crédito tributário e por ensejar a responsabilização individual entre os transportadores e não recaindo apenas sobre um único operador (OTM), como ocorre no transporte Multimodal.

Apesar destas vantagens o Transporte Multimodal sobressai por apresentar um respaldo jurídico que o regulamento (lei 9.611/98), já o Transporte Intermodal não apresenta mais base jurídica, pois a legislação que o delimitava, a lei 6.288/75, que dispunha sobre a utilização, movimentação e transporte, inclusive intermodal, de mercadorias em unidades de carga, foi revogada. Apesar da primeira lei ter revogado esta última, o conceito de Transporte Intermodal não foi cambiado pelo de Transporte Multimodal, por existir particularidades conceituais entre esses dois tipos de transporte.

2- DEFINIÇÃO DE POLITICA NACIONAL DE TRANSPORTE

A criação do Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte - CONIT está regulamentada na lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001, de forma que ao exercer as atribuições a ela conferida definiria os elementos de logística do transporte multimodal a serem implementados pelos órgãos reguladores dos transportes terrestre e harmonizar as políticas nacionais de transporte com as políticas de transporte dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando à articulação dos órgãos encarregados do gerenciamento dos sistemas viários e da regulação dos transportes interestaduais, intermunicipais e urbanos e aprovaria, em função das características regionais, as políticas de prestação de serviços de transporte às áreas mais remotas ou de difícil acesso do país, submetendo ao Presidente da República e ao Congresso Nacional as medidas específicas que implementem a criação de subsídios; aprovar as revisões periódicas das redes de transporte que contemplam as diversas regiões do país, propondo ao Poder Executivo e ao Congresso Nacional as reformulações do Sistema Nacional de Viação que atendam ao interesse nacional.

Verifica-se, portanto, que existe uma política nacional de transporte por haver ato normativo que a legalize, porém a sua implementação no sentido de suprir as dificuldades vivenciadas pelos Transportes de Cargas no Brasil é deficiente. Assim, esta deficiência é observada ao defrontar-se com os problemas existentes no transporte multimodal de cargas, quando no setor ferroviário dar-se a interferência entre as malhas ferroviárias e as áreas urbanas e com uma reduzida malha ferroviária; no setor rodoviário advém a má conservação das estradas, deficiências de sinalização e frota ultrapassada de veículos; no setor aéreo ocorre a falta de áreas de armazenagem, instalações (câmaras refrigeradas) para produtos perecíveis; alguns terminais operam acima da capacidade; falta mão de obra suficiente para liberar as mercadorias dentro de padrões internacionais; no setor dutoviário sobrevém pouco investimento nesta rede de transporte; nos portos há

limitações ao acesso marítimo, restrições ao acesso terrestre (rodoviário e ferroviário), deficiências de retroárea e berços; nas hidrovias verificam-se restrições de calado, deficiências de sinalização e balizamento; restrições à navegação pela inexistência de eclusas (MAIA, 2014).

Assim, conclui-se que a efetuação da Política Nacional de Transporte a fim de promover o uso efetivo do Transporte Multimodal de cargas, com o intuito de promover o desenvolvimento regional brasileiro poderia ser através de realização de um plano de negócios que reduzisse a incerteza jurídica na compensação de crédito tributário, que induzisse uma maior integração entre as agências reguladoras, amenizando os conflitos de competência entre elas, investindo em infraestrutura de transporte e atenuando as dificuldades operacionais, por meio de um programa de consultoria para os transportadores.

3 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO POR MEIO DA IMPLEMENTAÇÃO DE UMA POLÍTICA NACIONAL DE TRANSPORTE

O Ministério dos Transportes, que representa a administração direta da União, apresenta estruturas de regulação deste setor, por meio das agências reguladoras, que tem a função de controlar a atividade específica a ela destinada. Para haver a real implementação da lei 10.233\2001 é preciso haver um planejamento de integração no setor com visão nacional. Esta ação deve ser realizada por agentes do setor, e um órgão público que seja responsável pela determinação desta política nacional.

De acordo com artigo 21, IX da CF\88 é da competência da União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e desenvolvimento econômico e social. Devido a repartição de competências é lícito concluir que todos os entes federados sejam responsáveis e possuam esta atribuição, sendo que a União, investida de poder central, deve traçar tais planos para valerem em todo território nacional. A contrário senso, se estiver diante de problemas específicos de

um Estado ou de regiões deste, o planejamento e as ações a serem tomadas devem ser de competência estadual. E, se as questões se restringirem ao âmbito local, será o município competente para a implementação das políticas públicas. Permanece, ainda assim, a competência da União, de certa forma uniformizadora para as questões territoriais e de desenvolvimento concernentes a todo país.

Em matéria de desenvolvimento econômico, a Constituição Federal é expressa ao impor essa colaboração, devendo ser editada lei ordinária federal com as diretrizes e bases do desenvolvimento nacional (artigo 174, §1º da CF\88). Para a edição de leis que fixem os planos nacionais e regionais de desenvolvimento, a atribuição é do Congresso Nacional, não havendo iniciativa privativa do Presidente da República em relação a esta matéria. Neste sentido, o planejamento é uma atividade prestigiada no texto constitucional, buscando-se maior ordenação e resultados positivos com a coordenação de seus interesses.

Deste modo, se cada Estado intervir no setor de transporte, no sentido de promover o adequado atendimento dos mercados a ele circunscrito poderá contribuir para a eficácia deste planejamento. Neste Contexto, o transporte poderá ser visto como um fator essencial para o desenvolvimento de atividades econômicas, industriais e comerciais. Para favorecer a ocorrência desta política nacional de transporte, será necessário interpretar o orçamento público em sua concepção econômica para espelhar um plano de ação governamental que seja factível, de forma a otimizar os recursos financeiros para o melhor atendimento do interesse da sociedade.

A lei 4320 de 1964 representa a classificação econômica das despesas públicas e por esta lei, tributo é uma receita derivada. Com isso, o Estado pode obter recursos mediante a exploração do patrimônio de terceiros, utilizando o seu poder de império, impondo ao particular, de maneira coercitiva, mecanismos para que se faça a transferência de recursos e bens para os cofres públicos. Dentre as formas de obtenção de recursos mediante a imposição ao particular de mecanismos coercitivos

para essa transferência de parcela da própria riqueza, dá-se o nome de receita derivada.

A atividade financeira do Estado está associada a prestação de serviços públicos, exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico. Desta forma a administração pública tem sua maior meta obter valores para uma prestação de serviços públicos adequados a toda coletividade.

O mecanismo do mercado não pode desenvolver sozinhas as funções econômicas, sendo necessário a atuação governamental para guiar, corrigir e suplementar os resultados gerados pelo mercado. Compreender esta atividade é importante porque o governo pode atuar utilizando um conjunto de instrumentos de intervenção econômica, além de exercer um papel institucional por meio das relações contratuais. O Estado na atividade econômica, pode promover ajustamentos na distribuição da renda e da riqueza.

Por meio da política tributária há a materialização na captação de recursos para atendimento das funções da administração pública, por meio de suas distintas esferas (União, Estado, Municípios e Distrito Federal). Por meio da política orçamentária, observa-se os atos e medidas relacionados com a forma de aplicação dos recursos, levando em consideração a dimensão e a natureza das atribuições do poder público, bem como a capacidade e a disposição para seu funcionamento pela população.

4 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL AO ICMS RELATIVO AO TRANSPORTE DE CARGAS

A Constituição Federal, em matéria tributária orienta a interpretação e a aplicação de todas as demais normas jurídicas existentes no âmbito fiscal, estabelecendo os limites ao poder de tributar, as espécies e competências tributárias. O imposto ICMS não possui sua normatização geral no Código tributário

Nacional, com isso, a lei complementar federal que trata do referido imposto é a LC 87\1996, fora do Código Tributário Nacional.

A lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição Federal, não restringe e nem amplia o campo por ela delimitado, esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiram o legislador constituinte; nem lhe fixa a alíquota, função exclusiva e privativa, insubstituível, da pessoa competente para criá-lo nos termos do artigo 146 da CF.

O ICMS, conforme o artigo 155, II da CF é extrafiscal por propiciar políticas desenvolvimentistas, setoriais e arrecadatórias; indireto, porque quem paga ao fisco é o contribuinte de direito que transfere o ônus respectivo para o adquirente, que é o contribuinte de fato; proporcional por apresentar alíquotas aplicáveis independentes da importância tributária e estabelecidas, em porcentagens constantes; real por ser fixado em função da matéria tributável e não cumulativo, pois é obrigatória a compensação do imposto nas operações e prestações anteriores (OLIVEIRA, 2009).

De acordo com a disposição constitucional é adotado o método de repartição na arrecadação de impostos de competência alheia, com base no qual o Estado se obriga a entregar aos municípios 25% do total arrecadado a título de ICMS (parágrafo único do artigo 158, IV da CF). Esta regra objetiva compensar o município pelo custo de manutenção e dos investimentos necessários à circulação de mercadorias e às prestações de serviços que sofrem a incidência do ICMS, tendo em conta que a produção da riqueza é feita neste imposto e exige toda uma estrutura para o seu desenvolvimento. Por outro lado, cuidou o contribuinte de contrabalançar as perdas dos municípios com a entrega da competência para a tributação de certos serviços aos Estados, tendo em conta que a tributação de serviços é tipicamente municipal, conferindo ao município uma fonte de arrecadação expressiva.

Este método de repartição na arrecadação do imposto é uma forma de vedar o efeito de confisco porque a finalidade da tributação não é esgotar a riqueza dos contribuintes, mas tão somente retirar parcela dela necessária ao exato cumprimento dos objetivos delineados pelo Estado. A fixação do limite entre tributação lícita e confisco não é de fácil observação, pois deverá levar em consideração a totalidade da carga tributária cumulativa e sua razoabilidade em relação à situação econômica do contribuinte.

O ICMS é um imposto estadual indireto condicionado pelo princípio da não-cumulatividade, pois permite a desoneração da cadeia produtiva por meio da tomada de créditos dos valores pagos anteriormente em cada etapa da cadeia de produção. Em síntese, por conta da não-cumulatividade, o imposto incide somente sobre o valor agregado do próprio montante do tributo, desta maneira, o valor do imposto é destacado na nota fiscal da venda do produto (BALEEIRO,2010).

A corrente majoritária da doutrina compreende que o ICMS poderá ser seletivo (art. 155§2º, III da CF), em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Aqui a expressão “poderá” acabou por desobrigar o legislador infraconstitucional de tornar seletivo o ICMS. Vale lembrar que a aplicação da seletividade em razão da essencialidade do tributo nada mais é do que a fixação de alíquotas proporcionais à importância da mercadoria ou do serviço.

Neste sentido, devido ao caráter instrumental da atividade financeira do Estado é possível obter recursos e realizar gastos para atender objetivos de ordem política, econômica e administrativa. Neste sentido, a natureza instrumental da atividade financeira do Estado (exercício de sua função intervencionista e regulatória), aplica-se ao aspecto fiscal e extrafiscal dos tributos de maneira a incentivar ou inibir a atividade econômica (TORRES, 2009).

Vale destacar nesse sentido, a atividade financeira apresenta um conteúdo econômico por gerar bens, serviços e riquezas e é dotada de instrumentalidade por ser a forma para a consecução dos objetivos do Estado. Assim, na perspectiva de Crepaldi (2009,p.3):

O Estado deve legitimar-se pelas políticas e objetivos que implementa ou que quer realizar. Entretanto, apesar de instrumental, a atividade financeira não é neutra a valores e princípios jurídicos. A justiça perfaz, também, pela fiscalidade e pela redistribuição de rendas. E os objetivos intervencionistas e regulatórios instrumentalizam-se através do fenômeno da extrafiscalidade, o que desloca o móvel da ação estatal do significado fiscal-arrecadatório imediato para outro valor, eventualmente tido como mais importante (exemplo: oneração tributária em determinado segmento econômico, no campo da extrafiscalidade com vistas à inibição de seu crescimento).

Deste modo, nota-se duas concepções sobre a instrumentalidade da atividade financeira do Estado, em que há concordância no sentido de abarcar a fiscalidade e extrafiscalidade do impostos e outra no sentido de considerar apenas a extrafiscalidade.

Na apreensão de Carrazza (2011, p. 103-109) com base nos artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, da CF o ICMS deve obrigatoriamente ser objetos que ensejam a extrafiscalidade, mesmo que, de um modo geral sejam instrumento de fiscalidade. Este imposto, partindo desta premissa, são normas constitucionais programáticas mandamentais, de forma a ser seletivo, não facultando o seu cumprimento. Inferindo-se daí, que a seletividade do ICMS é obrigatória em função da essencialidade das mercadorias ou serviços que justificam a sua cobrança.

Seguindo a linha de raciocínio deste autor quando o ICMS é utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações vinculadas a circulação de mercadorias com a mudança de titularidade, ou serviços tidos como necessários à sociedade e em contrapartida onerando outros que não atendam diretamente o interesse coletivo, a seletividade do ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, sendo o sistema de alíquotas diferenciadas, variação da base de cálculo, criação de incentivos fiscais.

Nesse sentido, conforme o entendimento de Baleeiro (2010, p. 735) “os impostos não cumulativos são impostos que incidem sobre o consumo; dá-se a inexistência de capacidade econômica do contribuinte; em relação ao consumidor, impõe-se a redução(ou exoneração) do imposto sobre as operações com mercadorias e serviços, essências a uma vida digna”

O Senado Federal representa os Estados que compõem a Federação no Congresso Nacional, nesse sentido é justificável outorgar a ele a competência para deliberar sobre diversas questões de interesse dos Estados e do Distrito Federal, dentre elas a fixação de alíquotas aplicáveis a operações e prestação interestaduais e de exportação, também como forma de evitar a guerra fiscal entre os entes da Federal. As alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal visa garantir um mínimo de arrecadação, evitando que os próprios Estados e o Distrito Federal sejam prejudicados pela redução do imposto na busca de atrair investimentos do setor privado. Além disso, a regra tem a finalidade de uniformizar a exigência do imposto em toda federação. O mesmo é observado, diante da preocupação do constituinte com os conflitos entre os entes interessados ao fornecer o elementos necessários para a solução de conflitos entre Estados com a fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal (BALEEIRO, 2010).

Há um critério único na fixação de alíquotas internas do ICMS para todos os Estados-Membros e para o Distrito Federal, utilizando como mínimo o valor das alíquotas das operações interestaduais, relativas às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. A regra determina a utilização da alíquota interestadual na hipótese em que o consumidor final dos bens e dos serviços esteja localizado em outro Estado. Nesse caso, a diferença entre alíquota interna e interestadual caberá ao Estado destinatário dos bens ou da prestação de serviços.

O chamado diferencial de alíquota é uma regra que outorga ao Estado do destinatário da prestação de serviço ou operação de circulação de mercadoria o valor do imposto decorrente da diferença entre alíquota interna do Estado produtor e a alíquota interestadual. Ressalva-se a deliberação em contrário dos Estados e do

Distrito Federal, a alíquota interna deverá ser sempre maior que a interestadual (VI do §2º do artigo 155 da CF\88).

De acordo com o CONFAZ, pelo Ajuste SINIEF nº06\89 o ICMS incide sobre o valor total cobrado pelo OTM, em que o valor da alíquota incidirá no valor total do frete; e por ser o sujeito passivo na relação tributária, suportará os encargos, e devido a forma de celebração de um contrato único que lhe confere responsabilidade tributária exclusiva pelo cumprimento das obrigações tributárias, não havendo a individualização de responsabilidades.

Observa-se que no exercício do transporte multimodal de cargas por incluírem trajetos, em que a mercadoria percorre municípios, que acarreta a incidência de impostos municipais, poderá haver a situação em que ensejar a sua cobrança, assim deverá haver a realização do pagamento. Já que o OTM estando munido com a emissão da documentação fiscal representada pelo Conhecimento de Transporte Multimodal, assume diante do contratante de seus serviços a responsabilidade pela execução dos serviços de transporte multimodal de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino, não poderá se eximir do pagamento, por não ser um ato discricionário (o artigo 11, da lei 9611 de 98).

Ao combinar a inteligência da LC 116 de 2003 com o artigo 3º da Lei 9611 de 1998, vê-se que este último ao especificar o tipo serviços de transportes praticados pelo OTM, ensejando a cobrança de imposto estadual ISS, nesse sentido vale mencionar jurisprudência que trata sobre a delimitação das áreas de incidência de ISS e ICMS:

Segundo decorre do sistema normativo específico (art.155,II,§ 2º,IX, b e 156,III, da CF, art. 2º,IV da LC 87\96 e art. 1º,§2º da LC 116\03), a delimitação dos campos de incidência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicação incide ICMS;(b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116\03 (que sucedeu ao DL 406\680), incide ISSQN; e (c) sobre

operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116\03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista-Resp 1.092.206\SP.STJ,1ºS.Rel.Min.Teori Albino Zavascki.DJU 23.03.09

Pelo exposto, nota-se que seria aconselhável haver a isenção da cobrança do ICMS dos serviços correlatos (OLIVEIRA, 2011). Assim, necessitaria de uma identificação pormenorizada da composição do frete cobrado pelo OTM no momento da contratação para justificar o que seria campo de incidência de ISS, por se tratar de serviço agregado. Esse valor, por sua vez, seria isento de ICMS. Desta maneira faz surgir a necessidade de haver a definição de um plano de negócios para esquematizar para o contratante e o contratado o que é viável de alegar isenção, redução ou imunidade tributária sobre a arrecadação aferida, para que haja um controle sobre qual é o valor a ser pago de tributação referente ao tipo de serviço prestado.

5 O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO PLANO DE NEGÓCIOS PARA EFETIVAR A POLÍTICA NACIONAL DE TRANSPORTE ASSOCIADO A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL DA AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTE TERRESTRE- ANTT

De acordo com Chaves (2014, p.5) “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”. Desta forma, o planejamento tributário, aqui proposta, incute um propósito comercial que justifica a atividade mercantil do transporte de carga, por meio de circulação de mercadorias, com a mudança de titularidade.

Sendo assim, seria sugerida uma diretriz para os prestadores do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e para ANTT. A maneira de transmitir este planejamento seria por meio de um plano estratégico subjacente, possibilitando a

redução dos entraves da implementação do transporte modal de cargas, ao esclarecer as formas de arrecadação e destinação do valor arrecadado.

O Planejamento Tributário- Contábil Base seria assim denominado porque o prestador de serviço que acolhesse este projeto teria que preenchê-lo com as informações referentes a legislação estadual e municipal a que pertence, para verificar como ocorreria, em termos contábeis e tributários a não-cumulatividade do ICMS e a repartição das receitas, a critério de controle de gastos.

O método da Contabilidade Tributária consiste em elaborar um planejamento tributário eficiente, com relatórios contábeis operativos que evidenciem as contas do patrimônio, que apontem o controle apurado das despesas indedutíveis e das receitas não tributáveis, temporárias ou definitivas para apuração da base de cálculo (FABRETTI, 2013).

Desta forma, em primeiro momento seria proposto o planejamento tributário para identificar a totalidade das incidências tributárias; realizar as revisões dos regimes de tributação, por meio de elaboração de uma mapa fiscal; revisão de tributos federais; revisão das retenções na fonte; revisão do ICMS, ISS, e IPI; revisão das operações com o exterior. De forma complementar, seriam analisadas as áreas de recursos humanos e financeira, com a proposição de alterações que repercutem em ganho tributário, apresentando ao final um relatório completo com a revisão previdenciária, fundiária e Contribuições do Sistema "S"; revisão da folha de pagamento; verificação de Incentivos Fiscais; realização da análise de Logística Fiscal; proposição de reengenharia societária (Fusão, cisão, incorporação e constituição de novas empresas), para melhorar a eficiência da produtividade econômica. Este planejamento tributário base cumpriria as regras tocantes a competência tributária de cada ente federativo.

Em segundo momento, seria feito o planejamento contábil para tornar eficiente e exata os registros contábeis que são fundamentais para que a administração planeje suas ações. Por ser um instrumento gerencial para tomada de decisões, com emissão de relatórios simples e claros para o administrador e

mediante a atualização constante. Assim o planejamento contábil registraria os fatos administrativos; demonstraria e controlaria as mutações patrimoniais; serviria como elemento de prova em juízo ou tribunal; forneceria elementos para que acionistas ou sócios possam examinar as contas e aprova-las ou não; demonstraria ao fisco o cumprimento da legislação tributária; forneceria dados para tomadas de decisões.

Este planejamento tributário reconheceria cenários favoráveis para ensejar a economia tributária. Para tanto, este projeto seria iniciado com a apresentação de um cronograma que delimitasse o exercício das atividades previstas, em um período de execução mínima de 24 meses.

Este tempo mínimo de duração justifica-se para a realização dos procedimentos de revisão fiscal, para que seja feito um levantamento histórico da empresa em questão; constatar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e verificar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior; apurar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos; aferir, anualmente, a maneira eficiente de tributação do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, a fim de saber de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributo; apurar o valor dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para detectar se há créditos fiscais não aproveitados pela empresa (CHAVES, 2014).

Devem-se pesquisar, antes de cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque, uma vez concretizadas, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos (artigo 116 do CTN), surgindo a obrigação tributária. Portanto, devem-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas na lei, que possibilitem realizar essa operação de forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei. A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal (MACHADO, 2014).

Portanto a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos

onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei. Nesse seguimento, se não há fraude não há caracterização de crime contra ordem tributária, conforme a lei 8137 \90, por não caracterizar uma conduta dolosa, que é o elemento subjetivo do tipo. Assim, o contribuinte elaboraria o planejamento tributário antes da ocorrência do fato gerador sobre a sua atividade, considerando o seu substrato econômico por meio da análise do cenário; limitação do escopo da atuação, alinhando-se com as legislação tributária aplicável à situação.

Desta forma, ao analisar o substrato econômico, seu motivo comercial, poderá viabilizar o emprego do caráter extrafiscal do imposto, para verificar ocorrência de isenções, reduções e não-incidência da carga tributária, levando em consideração a pertinência do artigo 110 do CTN. Nessa perspectiva, é dever de todo administrador maximizar os lucro e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento necessário para promover o desenvolvimento de suas atividades. Além do mais, o planejamento tributário é uma forma que os agentes econômicos têm de ver respeitadas sua capacidade contributiva, que é princípio geral de direito tributário (artigo 145, III, § 1º, da CF\88).

Para evitar os fatores de risco do planejamento Tributário, de forma a verificar a existência do substrato econômico, de conduta ilícita ou irregular do solicitante, necessidade tempo e para realizar a exposição patrimonial de maneira eficiente e averiguar se há inflexibilidade da estrutura comercial precisa vir associado ao planejamento estratégico de atuação da empresa em determinado ramo de atividade econômica que possa vir a desenvolver. Neste sentido o planejamento tributário-contábil base estaria vinculado ao planejamento estratégico para garantir a viabilidade e o sucesso de sua execução. Visto isso, o planejamento estratégico ocorreria por meio de plano de ação, vista como uma ferramenta importante no processo de desdobramento e organização para realizar uma execução factível. Assim, para elaboração do Projeto de elaboração de Planejamento Tributário-Contábil Base a serem fornecidos aos prestadores de serviços interestadual e intermunicipal de cargas, estariam envolvidos aspectos técnicos, administrativos e

pedagógicos para haver a proposição de um caminho por onde a instituição deve iniciar sua jornada de implementação.

O processo de formulação do plano de ação visaria conscientizar, envolver e treinar as pessoas ligadas ao problema ou à tarefa; estabelecer, com clareza, os novos padrões, por meio de documentos que se torne base de avaliação confiável; definir a autoridade e responsabilidade daqueles envolvidos no processo; identificar a adequação dos equipamentos, dos materiais, do ambiente de trabalho, monitorar resultados. Esse plano deverá indicar mudanças propostas na gerência ou na própria organização, bem como os novos desafios e procedimentos que o estrategista pretende adotar. Para uma rápida identificação dos elementos necessários a sua implementação, o plano de ação pode estruturar-se por meio da ferramenta 5W2H(LOBATO, 2011).

A ferramenta 5W2H, que significa: What? - o que será feito? No propósito de determinar os objetivos, a vontade política e econômica seria delineada; Who? – Quem fará o quê? Definimos quem será o responsável pelo planejamento, pela avaliação e realização dos objetivos, de maneira a contribuir para a definição da equipe com a responsabilidade de ordenar e coordenar o processo de implantação, acompanhamento e gestão; When? Quando será feito o quê? Estabelecer os prazos para o planejamento, a avaliação e a realização dos objetivos, de forma a cobrir o tempo em que será feito o levantamento de conjunto de dados, indicadores e informações econômicas, financeiras e políticas; Where? - Onde será feito o quê? - Determinar o local ou espaço físico para os diversos objetivos propostos; Why? – Porque será feito o que? Para formular quais são os indicativos necessários da necessidade, importância e justificativa de se executar cada objetivo; How? – Como será feito o quê? – para estruturar os meios para a execução, avaliação dos objetivos; How much? – Quanto custará o quê? para verificar os custos para a realização dos objetivos.

Planejamento estratégico da ANTT objetiva assegurar aos usuários adequada prestação de serviços de transportes terrestres, ser referência na regulação,

promovendo a harmonização do setor e garantindo a excelência dos serviços de transporte terrestre. Quanto a sua organização interna, a governança objetiva consolidar-se por resultados através da gestão estratégica de projetos e de riscos; aprimorar a disponibilidade, qualidade e integração das informações, assegurar a transparência ativa da gestão. Neste sentido, será analisado a ANTT por ter a competência de conceder ferrovias, rodovias e transporte ferroviário associado à exploração da infraestrutura e viabilizar a realização de uma política Nacional de Transportes.

Vale ressaltar a autonomia administrativa das agências reguladora por possuírem instrumentos econômicos e financeiros que permitem o devido exercício de suas atividades, sem precisar se submeter as demais esferas de Poder da administração pública direta, tendo liberdade de gestão, no sentido de arrecadar receitas próprias e organizar suas respectivas despesas, sem ingerência do Executivo, ficando, tão- somente, sujeitas a controle do legislativo, via Tribunal de Contas (FIGUEIREDO, 2010).

A ANTT foi instituída pela lei nº 10.233, de 05 de Junho de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 4130, de 13 de fevereiro de 2002, é entidade integrante da administração federal indireta, submetida ao regime autárquico especial, com personalidade jurídica de direito público e apresenta independência administrativa, autonomia financeira e funcional e mandato fixo de seus dirigentes, estando vinculada ao Ministério dos Transportes, na qualidade de ente regulador da atividade de exploração da infra-estrutura ferroviária e rodoviária federal, bem como da atividade de prestação de serviços de transporte terrestres (FIGUEIREDO, 2010).

A ANTT tem sede e foro no Distrito Federal, podendo instalar unidades administrativas regionais. A Diretoria da ANTT é constituída por um Diretor –Geral e quatro Diretores, nomeados na forma do disposto no artigo 53 da Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001. E atua no transporte ferroviário de passageiros e cargas ao longo do Sistema Nacional de Viação; na exploração de infraestrutura ferroviária e o arrendamento dos ativos operacionais correspondentes; no transporte rodoviário

interestadual e internacional de passageiros; no transporte rodoviário de cargas; na exploração de infraestrutura rodoviária federal; no transporte multimodal; no transporte de cargas especiais e perigosas em rodovias e ferrovias.

Este diálogo ocorreria por meio de uma proposta de planejamento tributário coadunado com o planejamento estratégico da ANTT, para não haver desvirtuação de funções concernentes ao poder regulatório desempenhado em sua atuação regional. A oportunidade de combinar interesses políticos- econômicos –jurídicos entre os agentes que atuam, cada qual em sua esfera de poder, será crucial para o desenvolvimento econômico.

Ao analisar a estrutura organizacional da ANTT, vê-se que há a superintendência de serviços de transportes rodoviário e multimodal de cargas (SUROC), com a competência de gerenciar registros e acompanhamento do transporte rodoviário e multimodal de cargas (GERAR), e gerenciar a regulação do transporte rodoviário e multimodal de cargas (GERET); e apresenta a Superintendência de Fiscalização (SUFIS) , com as seguintes competências :gerência de inteligência e Planejamento de fiscalização (GEINT), gerência de fiscalização (GEFIS), e gerência de processamento de autos de infração e apoio à JARI (GEAUT); Superintendência de Gestão (SUDEG) com competência em gerência de Finanças e Contabilidade (GEFIN) e em Licitações e Contratos (GELIC); e Unidades Regionais (UR's), nos Estados de Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Ceará, Maranhão, Bahia, Pernambuco, Centro-Norte, Santa Catarina.

A proposta de planejamento tributário- estratégico seria aconselhar a SUROC a inserir dentro de seu plano organizacional o transporte intermodal de carga além do multimodal porque devido a diferenciação existente entre ambos, poderá favorecer o crescimento da atividade econômica a depender da região em que atividade for desenvolvida, a fim de viabilizar a utilização do caráter extrafiscal do ICMS, que atribui a este imposto estadual indireto uma função reguladora, que associado a seletividade facultativa (artigo 155,§2º, III da CF\88) poderá ensejar a

moderação , não incidência ou diminuição em produtos essenciais, que na situação aqui prevista seria transformar a seletividade facultativa em obrigatória do ICMS incidente na prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

Assim, é de responsabilidade do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. O Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Saliente-se, que à política do ICMS exige uma deliberação unânime dos Estados por meio do CONFAZ (Art. 155, § 4º, IV, CF), sob pena de inconstitucionalidade. Desta forma-se seria proposto a Superintendência de Gestão (SUDEG) por meio de sua competência em gerência de Finanças e Contabilidade (GEFIN) e em Licitações e Contratos (GELIC) que promovesse um acordo entre todas Unidades Regionais (UR's), para que cada UR's em sua competência de atuação local fomentassem reuniões com os entes Estatais, de sua respectiva abrangência de atuação e apresentassem um plano de planejamento tributário-estratégico que viabilizassem discussões para promover no Âmbito do Confaz, a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

Portanto, a obtenção de uma deliberação unânime dos Estados, ocorreria da seguinte maneira:

Em primeiro ato seria apresentado a superintendência de serviços de transportes rodoviário e multimodal de cargas (SUROC), com a competência de gerenciar registros e acompanhamento do transporte rodoviário e multimodal de cargas (GERAR), e gerenciar a regulação do transporte rodoviário e multimodal de

cargas (GERET) um projeto de viabilização de implementar o transporte intermodal de cargas, tendo em vista suas especificações que favorecem um maior controle na arrecadação do ICMS; e incentivar a implementação efetiva do CONIT (Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte- Lei 10233\2001) por ter como função a proposição de políticas nacionais de integração dos diferentes modos de transportes de pessoas e bens, função integradora das atividades de execução e controle do setor de transporte. Neste aspecto, se houver discussão de tornar eficiente a arrecadação do ICMS, seja por meio de seu caráter fiscal ou extrafiscal com a Implementação da CONIT através de um planejamento integrado de políticas no setor com uma visão nacional, sendo que estas políticas seriam realizadas pelos agentes do setor, buscando ao mesmo tempo a fomentação de um órgão responsável pela determinação de uma política nacional que favoreça o crescimento econômico.

Em segundo ato, em nome desta política nacional seria apresentado um projeto base de planejamento Tributário- Estratégico, de forma a se adequar a atividade financeira de cada Estado, para que o orçamento público espelhasse um plano de ação governamental factível, saindo do campo de uma mera ficção jurídica. A entender que o orçamento público apresenta abordagem política, econômica, contábil e jurídica; neste sentido, ao atentar para a abordagem econômica, vê-se que a otimização de recursos financeiros, faz-se necessária para o melhor atendimento do interesse coletivo. Destacando-se, com isso, a natureza econômica do orçamento público, associado ao princípio da responsabilidade da gestão fiscal (artigo 11 da LC 101\2000).

Desta forma, cada UR's apresentaria este projeto base de planejamento tributário- estratégico obedecendo a fiscalização orçamentária de cada ente estatal, levando em consideração a mitigação do princípio da uniformidade geográfica, quando a União estiver diante de uma situação que a possibilite conceder incentivos fiscais para o desenvolvimento socioeconômico de toda uma região. Nessa conformidade, seria possível uma mitigação ao princípio da uniformidade geográfica

quando a União, por intermédio de pacotes de medidas econômicas, concedesse incentivos fiscais a uma determinada atividade econômica que tenha impacto nacional as Superintendências de serviços de transportes rodoviário e multimodal de cargas (SUROC), a Superintendência de Fiscalização (SUFIS) , Superintendência de Gestão (SUDEG) elaborariam este planejamento Tributário- Estratégico e promoveriam reuniões com as UR's, a fim de orientá-las na adoção de um plano de ação governamental que seria encaminhado para cada Estado.

Em terceiro ato, os Estados, providos deste plano de ação, analisariam as propostas nele concernentes, para que no âmbito do CONFAZ deliberassem uma política aplicável ao ICMS que promovessem a eficiência logística, com a adoção da multimodalidade e intermodalidade de transporte de cargas, já que o planejamento estratégico da ANTT tem como foco aprimorar e aperfeiçoar os processos e instrumentos de outorga, aperfeiçoar o marco regulatório, aperfeiçoar a fiscalização para a efetividade da regulação.

Em quarto ato, por meio da atuação regional da ANTT, através de suas áreas de atuação, ou seja, transporte ferroviário (exploração da infraestrutura ferroviária; prestação do serviço público de transporte ferroviário de cargas; prestação do serviço público de transporte ferroviário de passageiros); Transporte Rodoviário (exploração da infraestrutura rodoviária; prestação do serviço público de transporte rodoviário de passageiros; prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas) e transporte dutoviário (cadastro de dutovias); transporte multimodal (habilitação do Operador de Transportes Multimodal) impulsionaria a interligação entre os Estados, por meio das UR's da ANTT, que poderiam repercutir em unanimidade nas deliberações sobre ICMS, no âmbito do CONFAZ.

Em quinto ato, o planejamento tributário, estaria, neste sentido desempenhando a sua função que seria determinar a eficácia da estrutura corporativa da empresa no aspecto fiscal; planejar a forma para que as decisões e procedimentos tenham o tratamento tributário adequado; identificar as melhores oportunidades fiscais e explorar as alternativas de acordo com a legislação aplicável.

CONCLUSÃO

Atividade financeira do estado é representada também pela arrecadação fiscal, que acarretam o aumento das receitas vinculadas, ampliando os investimentos do poder público em determinadas áreas consideradas operativas e eficazes por ocasionarem o crescimento econômico, a fim de sejam concedido benefícios, não priorizando apenas as políticas sociais. Neste aspecto, ao favorecer um planejamento que defina um plano de negócio para fomentar a utilização integrada e eficiente do transporte multimodal de cargas, quando compatibiliza essa política com o cumprimento das metas orçamentárias, delineadas pela responsabilidade fiscal (LC 101\2000) e lei geral das finanças públicas (lei 4320\1964) haverá a otimização do funcionamento e a gestão da atividade financeira do Estado.

Ao empregar o planejamento tributário para tal objetivo, o contribuinte está praticando um ato lícito, quando observados o sistema normativo atuante, de maneira a não praticar atos tipificados como crimes contra a ordem tributária. Assim, sendo é factível, que o contribuinte visualize antes da ocorrência do fato gerador sobre a sua atividade, a possibilidade de incidência ou não-incidência de determinados impostos, como por exemplo, a situação de incidência dupla de ICMS e ISS sobre a circulação de mercadorias que percorrem Municípios e Estados. Assim, o caráter extrafiscal do ICMS, assim como de outros impostos que incidem na cadeia tributária do transporte multimodal de cargas impulsionará a definição de um plano de negócio para efetivar a CONIT por ensejar a prática de um planejamento tributário-estratégico para otimizar o funcionamento da atividade financeira do Estado.

ANALYSIS OF ICMS IN THE DEFINITION OF A BUSINESS PLAN TO IMPLEMENT THE NATIONAL TRANSPORT POLICY

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the fiscal and extra-fiscal character of the ICMS in view of the limitations to the power to tax, by benefiting the taxpayer of the tax that is involved in activities of circulation of goods through multimodal cargo transportation. From the point of view of the technical procedures will be a bibliographical research because it is elaborated from already published material, consisting mainly of books, articles of periodicals and of materials made available on the Internet and research by case study to expose the indicatives that would foment the regional development Through the National Transportation Policy, with the support of current legislation on the subject. In this way, this study will favor a plan that defines a business plan to foster the integrated and efficient use of multimodal cargo transportation, making this policy compatible with budget goals, outlined by fiscal responsibility and general public finance law. Optimization of the management of the financial activity of the State.

REFERÊNCIAS

AJUSTE SINIEF 06/03. Publicado no DOU de 15.10. Disponível em www.cbccontainer.org/cbc/images/documentos/ajuste_sinief_6-ctmc_otm.doc. Acesso: 20 abr. 2016

ANTT. Agência Nacional de Transporte Terrestres. Disponível em: <http://www.antt.gov.br>> Acesso: 20 abr. 2016

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8° ed. atua. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Lei 9.611**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9611.htm . Acesso: 20 abril. 2016, 10:00

BRASIL. Lei 6288, de 11 de Dezembro de 1975. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L6288.htm>. Acesso: 20 abr. 2016

BRASIL. **Lei 10.233**, de 5 de junho de 2001. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm> Acesso: 20 abr. ,2016.

BRASIL. **Lei 4320**, de 17 de março de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso: 11 mar. 2016.

BRASIL. Lei 8137 de 27 de Dezembro de 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em 29 abr. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5172, de 25 outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso em 29\04\2016, 13:00.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso: 20 abr. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27° ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 3° ed. São Paulo: Atlas, 2014

CONFAZ. CONVÊNIO/SINIEF 06/89. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/> Acesso em 29. abr. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. CREPALDI, Guilherme Simões- **Direito Financeiro: teoria e prática**. 1º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 13. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2013.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito econômico**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

LOBATO, David Meneses, MOYSÉS FILHO, Janyl; TORRES, Maria Cândida; RODRIGUES, Murilo Alambert. **Estratégia de Empresas**. 9 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAIA. André Dulce G. **Operador de Transporte Multimodal: desafios e perspectivas**. In: Seminário Internacional em Navegação Interior e Transporte Intermodal. Brasília, 7 a 8 de maio de 2014.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009

_____ **Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

REIS, Neuto Gonçalves dos. **Custos operacionais, fretes e renovação de frotas**. Atualizado em agosto de 2001. Disponível em www.guiadotrc.com.br/arquivos/download.php?arquivo=manualdecusteio.pdf> Acesso: 20. Mai. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.