|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Assunto: | **:** | Saldo credor acumulado - Utilização e transferência. Questionamento acerca da possibilidade do transporte de mercadoria de terceiros destinado a empresa comercial exportadora, trading, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro ser equiparado à exportação. |
|  |  | Consulta nº 003 /2016 |

**I – RELATÓRIO**

Empresa concessionária de serviço público de transporte ferroviário de cargas informa que acumula saldo credor decorrente da compra de óleo diesel e da aquisição de bens para o ativo imobilizado uma vez que o imposto debitado nas prestações de serviço é insuficiente para compensação integral dos créditos, visto que realiza operações de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

Relata que não possui créditos tributários de ICMS nem outro estabelecimento no Estado que viabilize a utilização do saldo credor acumulado. Desejando transferir créditos de ICMS para estabelecimento de terceiros, expõe seu entendimento a respeito da legislação que regulamenta a matéria:

- a operação de transporte de mercadorias de terceiros para armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, com o fim de exportação, se equipara a operação destinada ao exterior, sendo o saldo credor acumulado em decorrência dessas operações passível de transferência para terceiros;

- em se tratando de saldo credor acumulado em razão de operação ou prestação destinada ao exterior, a legislação prevê, em termos genéricos, a possibilidade de transferência dos créditos originários de mercadorias e serviços entrados no estabelecimento. Assim, a consulente entende que os créditos originários de aquisição de diesel para abastecimento de suas locomotivas estão contemplados pelo Regulamento do ICMS, na qualidade de insumos indispensáveis à execução de sua atividade de transporte;

- não há óbice à transferência de créditos originários de parcelas do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), visto que a Resolução SEF nº 2.790/97, art. 1º, parágrafo único, inciso II, alínea ‘a’, prevê essa possibilidade;

- interpretando-se o RICMS/00 à luz da Lei Complementar nº 87/96, os créditos oriundos da aquisição de óleo diesel e das parcelas do CIAP podem ser transferidos a estabelecimentos de terceiros.

O processo encontra-se instruído com cópia do Estatuto Social e Atas de Assembleia da empresa (fls.9/34), bem como com cópia de procuração e documento do procurador (fls. 36/38) e DARJ referente ao recolhimento da taxa de serviços Estaduais (fls. 42/44).

A IFE 01 – Barreiras Fiscais informou a existência de autos de infração para o CNPJ em questão cujos créditos tributários estão definitivamente constituídos (fls. 45/46) e que a consulente não se encontrava sob ação fiscal na data da protocolização da presente consulta (fl. 46).

**ISTO POSTO, CONSULTA:**

1) Está correto o entendimento da consulente no sentido de que a operação de transporte de mercadorias de terceiros para armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, com o fim de exportação, se equipara à operação destinada ao exterior, com base no art. 3º, *caput* e § 2º do Título II do Livro III do RICMS/00, podendo o saldo credor acumulado em decorrência dessas operações ser transferido a estabelecimento de terceiros?

2) “O acúmulo de créditos de ICMS em apurações de meses imediatamente anteriores, nas quais o ICMS gerado nas prestações de serviço foi insuficiente para compensação integral do crédito poderá ser transferido para terceiros pela consulente?”

3) Interpretando o art. 3º, *caput* e § 1º do Título II do Livro III do RICMS/00 e art. 1º, *caput* e parágrafo único da Resolução SEF nº 2.790/97, à luz do art. 25 da Lei Complementar nº 87/96, se pode concluir que os créditos da consulente, oriundos de aquisição de óleo diesel e CIAP, podem ser transferidos a terceiros?

4) Nos termos da legislação em vigor, que disciplina a utilização e transferência de saldos credores acumulados, em relação à hipótese de recolhimento do imposto devido na importação de mercadorias, pode a consulente fazer uso de seu saldo credor para aquisição, no mercado externo, de trilhos ferroviários, equipamentos e máquinas para uso próprio destinados à manutenção e ampliação da via férrea?

5) Tendo por base a legislação que permite a transferência de saldos credores para estabelecimento de terceiros mediante aquisição de insumos, pode a consulente utilizar seus créditos para adquirir lubrificantes e combustíveis no mercado interno para utilização em suas máquinas e locomotivas?

6) A previsão de transferência de saldos credores acumulados para estabelecimento de terceiros na aquisição de máquinas e equipamentos utilizados em processo industrial pode ser aplicada às empresas de transporte na aquisição de máquinas para manutenção e ampliação da via férrea com o objetivo de expandir a capacidade de transporte?

**II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

A questão principal na presente consulta, da qual derivam as demais, está relacionada a possibilidade de aplicação do § 2º do art. 40 da Lei nº 2.657/96 à prestação de serviço de transporte. O mencionado dispositivo, cuja origem remonta ao parágrafo único do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, equipara à exportação a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte são atividades distintas e dessa forma são tratadas pela legislação tributária, como se verifica na Lei nº 2.657/96 ao estabelecer as hipóteses de incidência e o fato gerador do imposto, bem como ao definir o estabelecimento responsável para efeito de cobrança do imposto, *ex vi* dos artigos 2º, incisos I e II, 3º, incisos I, IX e X e 30, incisos I e II, item 1:

“Art. 2.º O imposto **incide sobre**:

I - **operações relativas à circulação de mercadorias**, inclusive 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;

[...]

Art. 3.º O **fato gerador** do imposto ocorre:

I - **na saída de mercadoria**, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

IX - **no início de execução do serviço de transporte** interestadual e intermunicipal de qualquer natureza;

X - **no ato final de transporte** iniciado no exterior;

[...]

Art. 30. **Para efeito de cobrança do imposto** e definição do estabelecimento responsável, **considera-se**:

I - **local da operação**:

[...]

II **- local da prestação**:

1 - **tratando-se de prestação de serviço de transporte**:” (grifos nossos)

O mesmo se aplica aos casos de não incidência do imposto. O *caput* do art. 40 e o inciso II preveem a não incidência do imposto em operação e prestação que destinem mercadoria ou serviço ao exterior, englobando, nesse caso, tanto a operação de circulação de mercadoria quanto a prestação de serviço.

“Art. 40. **O imposto não incide sobre operação e prestação**:

[...]

II - **que destine ao exterior mercadoria ou serviço**;”

Todavia, o mesmo não ocorre com o § 2º do art. 40, a menção “...às operações de que trata o inciso II...”, existente no § 2º, tem por objetivo estabelecer que a equiparação ocorre em relação à operação de exportação e alcança apenas a saída de mercadoria, conforme expressamente previsto, não havendo qualquer menção à prestação de serviço a ela relacionada.

“Art. 40................................................................................................................................

[...]

§ 2.º **Equipara-se às operações** de que trata o inciso II deste artigo a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; e

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.” (grifos nossos)

Acresça-se a isso a existência de Códigos Fiscais de Operações e de Prestações (CFOP) próprios para a saída de mercadorias remetidas com fim específico de exportação a trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente (grupos 5.500 e 6.500), o mesmo não ocorrendo com a prestação de serviço de transporte em que há previsão de um único código para exportação direta, “*7.358 - Prestação de serviço de transporte (Classificam-se neste código as prestações de serviços de transporte destinado a estabelecimento no exterior).*”

**III – RESPOSTA**

Feitos os esclarecimentos acima, passamos a responder objetivamente ao questionamento apresentado:

1) Não está correto o entendimento da consulente. A equiparação à exportação prevista no § 2º do art. 40 da Lei nº 2.657/96, reproduzida no § 2º do art. 3º do Livro III do Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000 (RICMS/00), aplica-se apenas às operações de circulação de mercadorias não alcançando a prestação de serviço de transporte. Dessa forma, **a prestação de serviço de transporte de mercadorias remetidas com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro é normalmente tributada.** O saldo credor porventura apurado e que esteja relacionado a essas operações não é considerado como saldo credor decorrente de operações de exportação, não podendo ser utilizado ou transferido conforme as disposições do Título II do Livro III do RICMS/00.

2) A pergunta não está clara. Os saldos credores passíveis de utilização e transferência são os decorrentes de operações ou prestações destinadas ao exterior, **na prestação de serviço de transporte somente quando se tratar de exportação direta**, de acordo com o Título II do Livro III do RICMS/00 e o saldo credor acumulado por estabelecimento industrial em decorrência das operações ou prestações relacionadas no art. 13 do Título III do mesmo livro.

3) Não. Esse entendimento seria válido **apenas** se a consulente acumulasse créditos em decorrência da prestação de serviço de transporte destinado a estabelecimento no exterior, não se lhe aplicando a equiparação prevista originalmente no parágrafo único do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 e reproduzidano § 2º do art. 40 da Lei nº 2.657/96 e no § 2º do art. 3º do Livro III do RICMS/00. Portanto, qualquer acúmulo de créditos em decorrência da prestação de serviço de transporte de mercadorias remetidas com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro não poderá ser objeto de utilização ou transferência conforme o Livro III do RICMS/00. É importante frisar que o *caput* do art. 25 da LC 87/96 trata da compensação de saldos credores e devedores entre os diversos estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo no Estado. O § 1º do citado artigo se refere ao saldo credor acumulado de exportação, regulamentado pelo Título II do Livro III do RICMS/00, o § 2º atribui à lei estadual a possibilidade de legislar sobre os demais saldos credores e posteriormente a Lei nº 2.657/96, art. 38, § 2º, delegou essa competência ao Poder Executivo, o que resultou no Título III do Livro III do RICMS/00, que dispõe sobre o saldo credor acumulado por estabelecimento industrial em decorrência das hipóteses elencadas no art. 13 do mencionado título.

4) Não. A Resolução SEF nº 6.474/2002, que fixa normas para a utilização de saldos credores

acumulados para compensação com o ICMS devido em operações de importação, se aplica ao saldo credor acumulado de exportação e ao saldo credor acumulado por estabelecimento industrial, ambos previstos nos Títulos II e III do RICMS/00. Reforçando o que já foi dito nos itens anteriores, na prestação de serviço de transporte não há equiparação à exportação quando a prestação do serviço não for destinada a estabelecimento no exterior, sendo o serviço tributado normalmente.

5) Não. Os saldos credores que têm regulamentada sua utilização e transferência são os decorrentes de operações de exportação e os acumulados em estabelecimento industrial, nas hipóteses previstas na legislação, de acordo com os Títulos II e III do RICMS/00. Como já afirmado anteriormente, a operação de transporte de mercadorias de terceiros para armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, com o fim de exportação, **não se equipara à exportação**, que é normalmente tributada. Sendo a consulente concessionária de serviço público de transporte ferroviário de cargas, por óbvio, tb não pode se valer das disposições do Título III do mesmo livro, que dispõe a respeito do saldo credor acumulado por estabelecimento industrial.

6) Não. Ainda que o saldo credor acumulado estivesse inserido entre os regulamentados pelo Livro III do RICMS/00, a consulente presta serviço de transporte ferroviária não se inserindo na definição de estabelecimento industrial constante do inciso IV do art. 3º do Livro XVII do RICMS/00[[1]](#footnote-1).

Por todo o exposto, é entendimento desta Superintendência de Tributação que a prestação de serviço de transporte de mercadorias de terceiros para armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, com o fim de exportação não se equipara à operação de exportação, não estando abrangida pelas disposições do § 2º do art. 40 da Lei nº 2.657/96 e, portanto, o saldo credor acumulado em decorrência dessas prestações não pode ser objeto de utilização ou transferência conforme regulamentado no Livro III do RICMS/00.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

CCJT, em 8 de janeiro de 2016

1. **Art. 3.º** Para os efeitos do disposto neste regulamento, considera-se:........IV - industrial, o estabelecimento que realize operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial; [↑](#footnote-ref-1)