



**Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 48

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 N° 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



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 49

(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



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 50

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;

[...]



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 51

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.....

[...]

§ 2º 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



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 52

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 reproduzida no § 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



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 53

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 ferroviário não se inserindo na definição de estabelecimento industrial constante do inciso IV do art. 3º do Livro XVII do RICMS/00¹.

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

¹ Art. 3º 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;



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/033/1138/2016
Data: 18/11/15 – Fls.: 54

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 dispendo de forma contrária.

CCJT, em 8 de janeiro de 2016