



Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

Superintendência de Tributação

Coordenadoria de Consultas Jurídico - Tributárias

<b>Processo:</b>	<b>SEI 040006/047001/2024</b>
<b>Origem :</b>	<b>AUDFR 64.12/AUDFE 01</b>
<b>Assunto: :</b>	<b>Possibilidade de crédito de ICMS nas aquisições de gás natural para balanceamento de gasodutos por usufrutuário dos benefícios do Convênio ICMS n.º 106/1996</b>
<b>Legislação:</b>	<b>Convênio ICMS 106/1996; Ajuste SINIEF n.º 03/2018</b>
<b>Consulta :</b>	<b>033/26</b>

## 1. RELATÓRIO

A empresa, com sede no município do Rio de Janeiro, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Coordenadoria relativos à possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS, por contribuinte usufrutuário do benefício fiscal previsto no Convênio ICMS n.º 106/1996, nas aquisições de mercadorias não diretamente vinculadas à prestação de serviço de transporte de cargas. Mais especificamente, sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos na aquisição de gás natural, necessário para o balanceamento dos gasodutos utilizados na prestação do serviço.

Constam do administrativo: a petição da consulta, assinada digitalmente por procurador (88900447), os documentos constitutivos (88900450), a procuração concedendo poderes de representação (88900451) e os documentos que comprovam o pagamento da TSE (88900453).

A repartição fiscal de cadastro AUDFR Capital 64.12, em sua manifestação, despacho 119324943, informa que, de acordo com o previsto nos artigos 150 a 152 do Decreto n.º 2.473/1979 e nas verificações efetuadas nos sistemas da SEFAZ, a requerente cumpriu as exigências, estando o processo em condições de ser encaminhado à SUT.

A repartição fiscal AUDFE 01 – Prestação de Serviço de Transportes Intermunicipais e Interestaduais, em sua manifestação, despacho 121836935, informa que a consulente não se encontra sob ação fiscal e a inexistência de autos de infração pendentes de decisão final, cujo fundamento esteja direta ou indiretamente relacionado ao objeto da consulta.

A consulente, em sua petição:

Inicia com a descrição do funcionamento do transporte de gás natural no Brasil, disciplinado pela Lei n.º 14.134/2021 (Lei do Gás) e Resoluções regulatórias da ANP. Afirma que a atividade do transporte de gás natural é exercida por meio da construção e operação de gasodutos de transporte, com a oferta de capacidade

para terceiros movimentarem o gás de sua titularidade, entre os pontos de entrada (injeção) e saída (retirada). Os terceiros titulares são nomeados como “Carregadores” pela regulação da ANP e operam mediante notificação do transportador de acordo com o mecanismo contratual de uso do sistema. E que, dado o monopólio constitucional da prestação de serviços de transporte de gás natural, a atividade é intensamente regulamentada pela ANP, que estabelece, dentre outras, disposições específicas sobre a base de ativos, a oferta de capacidade para o mercado e a composição da remuneração do transportador, cuja receita máxima é limitada pela ANP, tendo sido estipulada a partir de cálculo complexo, que considera, principalmente, os custos e despesas vinculados à prestação do serviço e a remuneração, amortização e depreciação dos investimentos em bens e instalações para o transporte. Considerando a posição monopolista do transportador, a regulação restringe suas aquisições e vendas de gás natural para motivações específicas, dentre as quais, a compra de gás natural para consumo próprio de suas instalações e para a formação de estoque operacional necessário para o balanceamento do gasoduto. Esclarece que, para o bom funcionamento do gasoduto, é necessário um “colchão” de gás natural ocioso na infraestrutura para manter o duto pressurizado, e que, excepcionalmente, esse “colchão” pode ficar acima ou abaixo dos níveis operacionais recomendados, sendo necessárias ações de balanceamento, como a compra ou venda de gás natural para manutenção da pressurização. Esses eventos excepcionais ocorrem quando os Carregadores injetam ou retiram gás além ou abaixo do contratado. Argumenta que esse gás adquirido ou vendido para fins de balanceamento não integra a composição da receita máxima permitida do transportador, pois não implicam em receitas adicionais ou perdas de receita, sendo garantido a neutralidade financeira para o transportador. E ainda, que as operações de venda de gás aos carregadores que causaram o desbalanceamento, necessárias para a manutenção do estoque operacional e reequilibrar a rede, não configuram prestação de serviço de transporte. Esclarece ainda que essas aquisições e vendas de gás natural com fins de balanceamento é fiscalizada diretamente pela ANP, para evitar distorções no mercado, conforme artigo 12 da Resolução ANP n.º 52/2011;

Afirma que atua no transporte de gás natural por meio de gasodutos, sendo proprietária e gestora de importante malha que conecta os estados do sudeste, garantindo o fornecimento de gás para a região mais industrializada do país. E ainda, que é optante do regime de tributação previsto no Convênio ICMS n.º 106/1996, que concede crédito de ICMS correspondente a 20% do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte, em substituição ao sistema regular de apuração. Tece considerações sobre a simplificação de tal regime de apuração para as transportadoras e afirma que, atualmente, não se apropria de créditos de ICMS, conforme previsão do regime de apuração do benefício fiscal. Argumenta que há situações nas quais seus clientes contratantes (Carregadores) injetam ou retiram volumes de gás natural distintos daqueles originalmente contratados, resultando um desbalanceamento da malha de transporte. Esclarece que, nos casos em que os Carregadores não conseguem solucionar o desequilíbrio (mediante compra ou venda de gás diretamente de outros Carregadores, sendo este o modelo mais comum de regularização, denominado balanceamento primário), a própria transportadora (consulente) deve atuar para corrigir o balanceamento, assegurando a estabilidade e segurança do gasoduto (modelo denominado balanceamento residual);

Nas situações em que precisa atuar, a transportadora pode solucionar o desequilíbrio mediante a venda de gás natural para o Carregador que injetou gás a menor (ou retirou gás a maior) ou mediante a compra de gás do Carregador que injetou a maior (ou retirou a menor). Afirma que já possui contratos de compra e venda do gás natural com os Carregadores, para correção de eventuais desequilíbrios. Nos casos em que vende gás natural de seu estoque para determinado Carregador, pode adquirir de outro, para repor seu estoque de gás para balanceamento. Ressalta que a venda de gás natural pelas transportadoras constitui atividade excepcional, autorizada pela legislação regulatória, exclusivamente para a correção do desequilíbrio da malha, pois essa legislação veda expressamente que as empresas transportadoras atuem como meras comercializadoras de gás natural. Afirma que a venda de gás para balanceamento não representa uma atividade geradora de receita e não se encontra no âmbito de sua liberalidade, sendo exercida apenas de forma residual, por necessidade intrínseca à atividade de transporte (por dutos), sendo submetida a uma fiscalização rígida da ANP, inclusive para assegurar que as transportadoras não estejam concorrendo com

outros agentes comercializadores da cadeia. Em suma, as operações de compra e venda de gás realizadas pela consulente tem como objetivo exclusivo a correção dos eventuais desequilíbrios da rede de gasodutos;

Nesse contexto, as operações de compra e venda de gás configurariam fatos geradores do ICMS e seriam tributadas, sujeitando a transportadora ao recolhimento do imposto devido. Tendo em vista que o Convênio ICMS n.º 106/1996 concede crédito outorgado de 20% sobre o ICMS-Transporte, como forma de simplificar a apuração dos débitos e créditos associados ao fato gerador da prestação do serviço de transporte, *“tem-se que a venda de Gás para Balanceamento pela Consulente não está amparada por tal regime, devendo ser sujeita ao regime comum de tributação”*. Dessa forma, as vendas de gás para balanceamento, realizadas pela consulente para os Carregadores localizados no Estado do Rio de Janeiro (operações internas), estão sujeitas ao ICMS com carga tributária de 12%, tendo em vista a redução de base de cálculo prevista no artigo 47 do Livro IV do RICMS/RJ – Decreto n.º 27.427/2000. Considerando a tributação sobre a venda do gás, afirma que a consulta tem como objeto a confirmação de seu entendimento sobre a possibilidade de apropriação dos créditos de ICMS das operações de aquisição de gás, pois tais operações estariam fora do escopo de aplicação da sistemática de tributação prevista no Convênio ICMS n.º 106/1996, e ainda, que a vedação a outros créditos (prevista no Convênio) não se aplicaria à aquisição de gás para balanceamento, que estaria sujeita às regras gerais de creditamento da legislação;

Cita, conforme abaixo reproduzido, os dispositivos legais que fundamentam seu questionamento:

*Cláusula primeira, §1º do Convênio ICMS nº 106/1996 – Dispõe sobre a sistemática de crédito outorgado de 20% do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte e a vedação ao direito de crédito.*

*Artigo 155, §2º, I da Constituição Federal - Dispõe sobre o regime da não cumulatividade do ICMS, que viabiliza a compensação do ICMS devido com os créditos detidos pelo contribuinte.*

*Artigo 25, Livro I do RICMS/RJ - Reproduz na legislação interna do Estado do Rio de Janeiro o princípio da não cumulatividade para fins do aproveitamento de créditos de ICMS.*

Apresenta a sua interpretação, no sentido de que a vedação ao crédito estabelecida pelo Convênio ICMS n.º 106/1996 se refere, exclusivamente, aos créditos das aquisições de bens ou serviços que estejam relacionados com a prestação de serviço de transporte – ICMS-Transporte, não incluindo os bens e serviços relacionados a fatos geradores de ICMS associados à circulação de mercadorias, ICMS Mercadoria. Alega que o crédito outorgado do Convênio somente pode ser registrado em relação ao ICMS devido na prestação do serviço de transporte, e que outras atividades executadas pelo transportador, que estejam no âmbito de incidência do ICMS-Mercadoria, devem estar sujeitas à tributação regular do imposto;

Reapresenta seu entendimento, nos itens 36 e 37 da petição, conforme abaixo reproduzido:

*36. Dessa forma, a Consulente entende que, especificamente em relação à aquisição de Gás para Balanceamento, o qual enseja subsequentes fatos geradores onerados pelo ICMS-Mercadoria, é autorizado o aproveitamento de créditos de ICMS nos termos da legislação comum do imposto, notadamente tendo em vista que tais operações não ensejam o registro de créditos outorgados nos termos do Convênio ICMS nº 106/1996.*

37. *Desta forma, na interpretação da Consulente, a vedação ao aproveitamento de créditos prevista no Convênio ICMS nº 106/1996 deve ser interpretada à luz do contexto do crédito outorgado concedido:*

*i. As aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS associados à prestação de serviço de transporte (ICMS-Transporte), **viabilizam créditos outorgados e não ensejam direito de crédito pelo regime da não cumulatividade;** e*

*ii. As aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS associados à venda de Gás para Balanceamento (ICMS-Mercadoria), **não viabilizam créditos outorgados, mas ensejam direito de crédito pelo regime da não cumulatividade.***

Afirma que observará os seguintes critérios (para controle das operações relacionadas ao balanceamento):

Segregação do registro e controle do volume de gás para balanceamento do gás natural injetado na malha para a prestação de serviço de transporte ou adquirido como combustível (para consumo da malha), de modo a identificar sua natureza específica. Esclarece que o Ajuste SINIEF n.º 03/2018, que disciplina as operações e prestação com gás natural já estabelece que o recebimento de gás natural para transporte e a aquisição de gás natural a ser utilizado para a malha de transporte (Gás para Uso do Sistema – GUS) devem ser lastreados em documentos fiscais próprios e específicos para tanto, para viabilizar o registro e o controle dos volumes de gás natural conforme a sua destinação;

Controle da emissão (de documentos fiscais) e das obrigações tributárias referentes à venda de Gás para Balanceamento (ICMS-Mercadoria) e à prestação de serviço de transporte (ICMS- Transporte), para refletir as referidas operações e prestações; e,

Identificação e especificação do CFOP relativo a cada operação de aquisição praticada;

Informa que protocolou consulta tributária ao estado de São Paulo, sobre a mesma matéria, cuja resposta, parcialmente reproduzida, confirmou seu entendimento, de que a restrição aos créditos, prevista no Convênio ICMS n.º 106/1996, contempla, exclusivamente, aqueles relativos às prestações de serviços de transporte, tendo anexado documento de inteiro teor da solução de consulta (88900454). Informa ainda que tal entendimento do estado de São Paulo já vinha sendo adotado em outras consultas com objetos similares. Cita e reproduz parcialmente as respostas das Consultas Tributárias n.º 21863M1/2020 e 14996/2017. Anexa as respostas em inteiro teor (88900455);

Alega que o direito ao crédito (das aquisições de gás para balanceamento) estaria alinhado com o princípio da não cumulatividade do imposto previsto na CF e na legislação fluminense, e que a negativa ao direito ao crédito representaria uma situação típica de cumulatividade, pois a operação de venda de gás para balanceamento não enseja o registro de créditos, por não se comunicar com o fato gerador da prestação de serviço de transporte. Na sua interpretação, não seria razoável admitir vedação ao crédito de ICMS em relação a atividades distintas da prestação de serviço de transporte, dado que as referidas operações estão submetidas à tributação regular do ICMS.

Por fim, apresenta seu questionamento, no item 44 de sua petição, conforme abaixo

reproduzido:

44. *Diante do contexto fático e normativo apresentados, bem como da fundada dúvida acerca da correta interpretação da legislação tributária, a Consulente requer a confirmação do seu entendimento acima destacado de que:*

*A vedação ao registro de créditos prevista no § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 106/1996 se aplica somente às aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS vinculados à prestação de serviços de transporte (ICMS-Transporte), de modo que as aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS vinculados a operações de saída de mercadorias (ICMS-Mercadoria), como a aquisição de Gás para Balanceamento, não se encontram na referida limitação, devendo ser observadas as regras gerais de créditos do imposto.*

## 2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias, abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo a verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à COOCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consulente.

É entendimento desta COOCJT, com fulcro no disposto no artigo 111 do CTN, que a legislação tributária relacionada a benefícios fiscais deve ser interpretada de forma restritiva e literal.

Reproduzimos abaixo os dispositivos relevantes do Convênio ICMS n.º 106/1996:

***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.***

***§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.***

***§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.***

O Convênio ICMS n.º 106/1996 permite ao transportador, opcionalmente, um regime diferenciado de apuração do imposto devido, mediante a concessão de crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido em cada prestação do serviço de transporte realizada. Como condição para usufruto, o §1º da Cláusula 1ª dispõe, expressamente, que não é possível o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Assim sendo, entendemos que a consulente não pode se aproveitar de nenhum outro crédito, seja originado de aquisições para ativo, eventuais comercializações ou para o balanceamento da malha.

Entendemos que a aquisição de gás natural para balanceamento da rede se enquadra como aquisição para uso e consumo, o que por si só, não permitiria o crédito do imposto.

Temos ainda o disposto no Ajuste SINIEF n.º 03/2018, do qual reproduzimos os dispositivos relevantes:

**Cláusula décima terceira** *O estoque dos gasodutos compreende a soma do volume mínimo necessário para iniciar a movimentação do gás natural e do volume utilizado para correção do desequilíbrio acumulado, decorrente da diferença entre os volumes recebidos e entregues na instalação de transporte, durante um determinado período de tempo.*

**Cláusula décima quarta** *O volume mínimo de gás natural necessário para iniciar a movimentação no gasoduto, denominado estoque mínimo, poderá ser entregue pelo contratante ou adquirido pelo prestador de serviço de transporte.*

**Cláusula décima quinta** *Na hipótese do volume mínimo de gás natural ser entregue pelo contratante do serviço de transporte, este deverá emitir NF-e, sem destaque do imposto, na qual constará, além dos demais requisitos previstos na legislação:*

*I - como destinatário, o estabelecimento do prestador do serviço de transporte no qual se deu a entrada do gás natural no gasoduto;*

*II - como natureza da operação, “Remessa de gás para estoque mínimo”;*

*III - no campo CFOP, o código “5.949” ou “6.949”, conforme o caso, relativo a outras saídas de mercadoria ou prestações de serviço não especificados.*

**Parágrafo único.** *Por ocasião da devolução do volume de gás natural recebido a título de estoque mínimo, o prestador do serviço de transporte emitirá NF-e, sem destaque do imposto, na qual constará, além dos demais requisitos previstos na legislação:*

*I - como destinatário, o estabelecimento do remetente do gás natural;*

*II - como natureza da operação, “Devolução de gás de estoque mínimo”;*

*III - no campo CFOP, o código “5.949” ou “6.949”, conforme o caso, relativo a outras saídas de mercadoria ou prestações de serviço não especificados.*

**Cláusula décima sexta** *Na hipótese do estoque mínimo de gás natural ser adquirido pelos prestadores do serviço de transporte, haverá emissão de NF-e, pelo fornecedor do gás natural, de acordo com a legislação vigente.*

Observamos que o Ajuste dispõe, na Cláusula 14ª, que o volume mínimo de gás natural para iniciar a movimentação do gasoduto (estoque mínimo) pode ser fornecido pelo contratante ou adquirido pelo prestador do serviço. No caso de fornecimento pelo contratante, a NF-e deve ser emitida sem destaque do imposto (Cláusula 15ª). No caso de aquisição pelo prestador, a NF-e deve ser emitida conforme legislação vigente, que entendemos como regularmente tributada. Entretanto, entendemos também que esta aquisição se enquadra como destinada a uso e consumo, para viabilizar a prestação de serviço. Assim sendo, não seria permitido o crédito destacado na NF-e de aquisição. Em uma eventual aquisição posterior de gás natural, para balanceamento da rede, caso concreto do objeto desta consulta tributária, entendemos que podem ser consideradas, por analogia, as disposições do Ajuste.

Ainda que a consulente tenha que, eventualmente, adquirir ou vender gás natural, para o necessário equilíbrio da malha dutoviária, consideramos que tais operações estão sim vinculadas à prestação do serviço de transporte, devendo ser regularmente tributadas.

Por fim, entendemos ainda que, como o benefício fiscal do Convênio ICMS n.º 106/1996, concede um regime diferenciado de apuração do imposto devido, não cabe alegações sobre a não cumulatividade do ICMS.

### 3. RESPOSTA

*Diante do contexto fático e normativo apresentados, bem como da fundada dúvida acerca da correta interpretação da legislação tributária, a Consulente requer a confirmação do seu entendimento acima destacado de que:*

*A vedação ao registro de créditos prevista no § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS n.º 106/1996 se aplica somente às aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS vinculados à prestação de serviços de transporte (ICMS-Transporte), de modo que as aquisições de bens e serviços tributados pelo ICMS vinculados a operações de saída de mercadorias (ICMS-Mercadoria), como a aquisição de Gás para Balanceamento, não se encontram na referida limitação, devendo ser observadas as regras gerais de créditos do imposto.*

**Resposta:** Não está correto o entendimento da consulente. O Convênio ICMS n.º 106/1996 dispõe, expressamente, sobre o não aproveitamento de outros créditos pelas transportadoras optantes do regime diferenciado de apuração do imposto devido ali previsto. Entendemos ainda que a aquisição de gás natural para balanceamento da rede de dutos se enquadra como aquisição destinada a uso e consumo, o que por si só, não permite o crédito de imposto.