



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**  
**Secretaria de Estado da Tributação**  
**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

**Consulta Tributária - Decisão nº: 13/2014**

**Consulente:** Transportadora Santa Fé LTDA  
**IE:** 20.030.885-8  
**Protocolo:** 39.156/2014-1  
**Data:** 19/02/2014  
**Assunto:** Utilização de crédito tributário por transportadoras de cargas

**TRANSPORTES RODOVIÁRIO DE CARGAS. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS E OUTROS INSUMOS.**

*1. Nas aquisições interestaduais das mercadorias relacionadas no art. 155, § 2º inciso "X" alínea "b", não há aproveitamento de crédito fiscal. Instituto da imunidade tributária.*

*2. Nas operações internas de aquisição dessas mesmas mercadorias, sujeitas à substituição tributária, e consideradas como insumos indispensáveis aos veículos transportadores, o aproveitamento do crédito fiscal se dará na mesma proporção entre as receitas com prestações iniciadas no RN em relação às receitas totais.*

**1. Identificação da Consulente**

Transportadora Santa Fé LTDA, estabelecimento de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de cargas, estabelecida na Av. Tenente Cordeiro, 1182, bairro de Boa Esperança, município de Parnamirim, neste Estado, CNPJ 08.388.118/0001-40, apresenta CONSULTA TRIBUTÁRIA.

**2. Descrição da Consulta**

A consulta está pontual e objetivamente formulada, cujo conteúdo restringe-se em solicitar desta Secretaria esclarecimentos acerca dois tópicos, resumidamente abaixo descritos:

*Transportadora Santa Fé - Consulta Tributária nº 13/2014 - Julgador Fiscal: Carlos Linneu T. F. da Costa - AFTE 3*

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

(a) A empresa deseja esclarecimentos acerca de direito ao crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Os produtos citados são sujeitos à substituição tributária e nas notas fiscais de aquisição não há destaque do ICMS, desconhecendo a empresa, a magnitude da alíquota de crédito fiscal.

(b) Art. 109-A, inciso I, alínea "d". A empresa não compreende a aplicação e a proporção citada no § 8º, incisos III e IV (sic).

### **3. Admissibilidade da Consulta**

A consulta está formulada consoante o Decreto 13.796/98, especificamente os arts. 134 a 155, de forma que está plenamente admitida para efeito de apreciação.

### **4. Decisão**

A matéria suscitada pelo contribuinte está presente na legislação tributária estadual bem como na Constituição Federal. Será reproduzida e comentada, no intuito de atender-se à consulta de esclarecimento.

#### **RICMS – Decreto 13.640/97:**

*Art. 109-A. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o imposto anteriormente cobrado em operações de que tenham resultado a entrada, real ou simbólica, de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso, consumo, ativo permanente, recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, salvo disposição em contrário:*

*I- relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*d) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciadas neste Estado, quando estritamente necessários à prestação do serviço, observadas as disposições contidas no § 8º deste artigo e no § 2º do art. 862.*

*§ 8º Para apropriação do crédito fiscal relativo a combustíveis, lubrificantes e demais produtos especificados na alínea "d" do inciso I do caput deste artigo, observar-se-á o seguinte:*

*I- não poderá utilizar-se dos créditos relativos às entradas dos referidos materiais ou insumos o contribuinte que optar pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;*

*II- o prestador de serviços de transporte deverá elaborar um demonstrativo da efetiva utilização daqueles produtos em prestações de serviços tributadas, quando iniciadas no território deste Estado, que permanecerá à disposição do fisco;*

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

III- o contribuinte adotará por parâmetro para apropriação ou estorno do crédito a proporção do valor das prestações iniciadas no território deste Estado em relação ao total da receita decorrente dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal executados pela empresa;

IV- o contribuinte estornará o crédito fiscal relativo aos insumos empregados na prestação de serviços iniciados fora do território deste Estado utilizando o quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos" do Registro de Apuração do ICMS.

Art. 862. Na saída de produtos cujo imposto já tenha sido pago por substituição tributária, com destino a outro Estado, a Nota Fiscal é emitida com destaque do ICMS referente à operação normal, salvo disposição em contrário.

§ 2º O estabelecimento que adquirir mercadoria em operação interna para utilização como matéria-prima ou insumo, cujo imposto já tenha sido pago por substituição tributária, por terceiro, terá direito a crédito presumido equivalente à aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo utilizada para efeito da retenção do ICMS substituto, nos termos da legislação vigente, salvo determinação expressa em contrário.

§ 3º O estabelecimento que adquirir mercadoria em operação para utilização como matéria-prima ou insumo, cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária, fica autorizado, salvo disposição expressa em contrário, a creditar-se do ICMS da operação própria e do retido por substituição.

#### **Assentamentos Gerais:**

(a) Os estabelecimentos de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal poderão creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos.

(b) Não são alcançados pelo aproveitamento e utilização do referido crédito fiscal as aquisições das mercadorias mencionadas que não sejam indispensáveis aos veículos transportadores. As mercadorias em tela são consideradas como insumos exatamente em função da indispensabilidade ao serviço de transporte.

(c) Os estabelecimentos que tenham optado pelo sistema de crédito presumido não poderão utilizar o crédito fiscal das aquisições de qualquer espécie de insumos, não se configurando, portanto, no caso em consulta, posto que a consulente apura normalmente a conta corrente do ICMS.

(d) As aquisições de insumos efetuadas pelo estabelecimento poderão ocorrer em duas situações diferentes: compras efetuadas no território do RN e compras dos insumos realizadas fora do território do estado. As consequências são diferentes e aqui pontuadas separadamente.

#### **Aquisições internas**

(a) Somente as aquisições internas é que geram o direito ao crédito fiscal, o qual será calculado pelo contribuinte, vez que as notas fiscais das compras dos insumos vêm sem o destaque do ICMS, recolhido antecedentemente por substituição tributária.

(b) O cálculo torna-se necessário em razão de que, nas prestações de serviços de transporte, o ICMS é de direito, assegurado ao Estado-membro onde foi iniciada a prestação do serviço de transporte, fato que demanda a segregação de ambas as parcelas de crédito fiscal, dado que há operações que se iniciam no RN e operações iniciadas em outros estados da federação.

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

(c) O fator de proporcionalidade da parte do crédito referente a operações iniciadas no RN é calculado na forma como é explicado a seguir.

- (c.1) O contribuinte confecciona planilha auxiliar, relacionando e totalizando todas as receitas auferidas no período, aqui denominadas de "y", subtotalizando as receitas de prestações iniciadas no RN, aqui denominadas de "x". Facilitará a escrituração fiscal se na mesma planilha houver colunas destinadas aos respectivos créditos fiscais.
- (c.2) Calcula-se o fator de proporcionalidade dividindo "x" por "y", o qual será multiplicado sobre os créditos fiscais totais do período, cujo resultado constitui-se no montante do crédito fiscal aproveitável no estado e incluída na apuração local do ICMS.
- (c.3) O contribuinte estornará o crédito fiscal relativo aos insumos empregados na prestação de serviços iniciados fora do território deste Estado utilizando o quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos" do Registro de Apuração do ICMS.

### **Aquisições interestaduais**

(a) O princípio da não-cumulatividade não alcança o ICMS nas operações interestaduais que destinem para outros estados os insumos mencionados nesta consulta. O princípio foi subvertido pelo mandamento constitucional do art. 155, § 2º inciso "X" alínea "b".

### **Constituição Federal:**

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;(grifos nosso)*

*X - não incidirá:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o*

*Carvalho*

*aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

**b)** Consoante a regência do dispositivo, o ICMS não incidirá sobre saídas interestaduais de lubrificantes, combustíveis ou gasosos e em assim sendo, não há viabilidade jurídica para o seu aproveitamento como crédito fiscal na operação seguinte, conforme outro comando constitucional enunciado no art. 155, §2º, inciso II, alíneas "a" e "b". Em outras palavras, os insumos objetos da consulta gozam de imunidade tributária nas operações de saídas interestaduais.

É a resposta à Consulta Tributária. Nos termos do art. 148 § 3º do Decreto 13.796/98, bem como em decorrência da necessidade de que o resultado desta consulta tributária represente a orientação oficial desta Secretaria – art. 134 do Decreto 13.796/98 – sugiro o seu encaminhamento ao Sr. Secretário de Tributação. Sendo acolhida, remeta-se cópia para o domicílio tributário do contribuinte.

Natal, 09 de junho de 2014



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

AFTE 3 – mat. 154.381-4