



PARECER Nº 109/2022

ASSUNTO: PARECER CONSULTIVO

EMENTA: ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – CRÉDITO PRESUMIDO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL PARA DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 - CONVÊNIO ICMS 93/2015.

Do cotejo das normas conveniais (Convênio ICMS 106/96 e Convênio ICMS 93/2015) depreende-se que os créditos presumidos não alcançam a totalidade do ICMS devido na prestação (ICMS devido ao Estado de origem e ICMS-DIFAL devido ao Estado de destino), mas devem ser compensados/deduzidos somente daquela parcela devida ao Estado de origem, não repercutindo diretamente sobre o ICMS-DIFAL. Noutro modo de dizer, o crédito da prestação de serviço deve ser integralmente suportado pelo Estado de origem.

1. RELATÓRIO

Versam os autos sobre solicitação de consulta acerca da interpretação e da aplicação da legislação de regência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A consulente é pessoa jurídica sediada nesta Unidade da Federação e exerce como principal atividade empresarial o transporte rodoviário de cargas (CNAE 49.30-2-02).

A consulta expõe-se, resumidamente, nos termos a seguir:

(...) No exercício de suas atividades, especificamente nas prestações de serviço de transporte rodoviário interestadual destinado a consumidor final não contribuinte do ICMS, a Consulente se encontra sujeita às disposições estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 que alterou o art. 155, inciso VII da CR/88 e foi recepcionado pela Lei nº 7.000/01 por meio da Lei nº 10.446/15:

(...)

Depreende-se da leitura dos artigos acima transcritos que, na prestação de serviço de transporte interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, a Consulente, na condição de prestadora do serviço, deverá utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação, aplicar a alíquota interestadual para calcular o imposto devido ao Estado



de origem e recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o ICMS total e o imposto devido à unidade de origem, conhecido como "ICMS-DIFAL".

Além disso, a Consulente é optante pelo crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o valor total do ICMS devido na prestação conforme disposto no Convênio ICMS nº 106/96:

(...)

O Convênio ICMS nº 106/96 foi internalizado pelo Estado do Espírito Santo por meio do Decreto n.º 1.252-R que alterou o Decreto n.º 1090-R - RICMS/ES até 30/04/2016 e reinstituído na legislação capixaba através do Convênio ICMS nº 128/2018 que passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019, conforme descrito abaixo:

(...)

Para a correta observância ao princípio da não-cumulatividade, restaram dúvidas quanto à possibilidade e a forma de se realizar o aproveitamento do crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o ICMS total da operação devido na prestação do serviço de transporte interestadual destinado a consumidor final não contribuinte.

Isto porque, de acordo com o Convênio nº 106/96 e RICMS/ES, a Consulente possui crédito presumido de 20% sobre o VALOR TOTAL do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte disciplinadas pela EC 87/2015, ou seja, a Consulente entende, portanto, que poderá aproveitar o crédito presumido de 20% tanto sobre o valor pago a título de ICMS-OP (devido ao Estado de Origem), como a título de ICMS-DIFAL (devido aos Estados de Origem e de Destino até 2018, e somente ao Estado de Destino a partir de 2019).

A fim de melhor evidenciar a dúvida ora submetida a esta Agência da Receita Estadual, a Consulente apresenta abaixo o seguinte modelo ilustrativo, contemplando uma mesma prestação de serviço de transporte em três períodos distintos (antes da EC 87/2015 - até 12/2015; durante o período de transição - 2016 a 2018; e após a transição - 2019 em diante):

(...)

Com a vigência da EC 87/2015, a Consulente observa que a manutenção da carga tributária original pressupõe o aproveitamento do crédito presumido sobre a totalidade do DIFAL, devendo o crédito relativo à parcela devida ao Estado de Destino ser abatida diretamente sobre o valor do ICMS-DIFAL-Destino:

(...)

Outra alternativa à manutenção da Carga Tributária original seria a apropriação integral do Crédito Presumido relativo ao DIFAL (Origem e Destino):

(...)

O mesmo se observa após o período de transição (2019 em diante), conforme simulações abaixo:



EC 87/2015 - 2019 - Hipótese 01		EC 87/2015 - 2019 - Hipótese 02	
Valor da Prestação	1.000,00	Valor da Prestação	1.000,00
BC ICMS (0,82%)	1.219,51	BC ICMS (0,82%)	1.219,51
Alíquota	0,12	Alíquota	0,12
Valor do ICMS-Origem	146,34	Valor do ICMS-Origem	146,34
Crédito Presumido	29,27	Valor do ICMS-DIFAL	73,17
ICMS-Origem a Pagar	117,07	Valor do ICMS Total	219,51
Valor do ICMS-DIFAL	73,17	Crédito Presumido	43,90
Crédito Presumido	14,63	ICMS-Origem a Pagar	102,44
ICMS-DIFAL a Pagar	58,54	ICMS-DIFAL a Pagar	73,17
ICMS TOTAL	175,61	ICMS TOTAL	175,61

Ante o cenário acima exposto, a segunda dúvida da Consultante consiste em esclarecer a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido em relação ao ICMS-DIFAL devido aos Estados de Destino, e, em caso afirmativo, sobre o procedimento adequado ao seu aproveitamento.

Note-se que o mesmo raciocínio se aplica nas hipóteses em que o Estado do Espírito Santo figure como sujeito ativo do ICMS-DIFAL na condição de Estado de Destino, ou seja, a apuração deste DIFAL poderá observar o desconto do crédito presumido de 20%? Caso afirmativo, como deverá ser promovido este abatimento? Diretamente na GNRE ou DUA?

Em qualquer das hipóteses acima, a Consultante entende ser fundamental a preservação da neutralidade das inovações promovidas pela EC 87/2015, sob pena de indevido aumento de carga tributária e indesejável oneração das prestações de serviço de transporte no Estado do Espírito Santo.

Por fim, arremata com os seguintes questionamentos:

- 1) a Consultante, na condição de prestadora de serviço de transporte estabelecida no Estado do Espírito Santo, poderá aproveitar o Crédito Presumido de 20% sobre o valor do ICMS - DIFAL devido à UF de destino da prestação?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à pergunta anterior, como será realizado o aproveitamento deste crédito (escrituração em "outros créditos" ou abatimento via GNRE)?
- 3) Na hipótese contrária, em que o Estado do Espírito Santo figurar como sujeito ativo do ICMS-DIFAL na condição de Estado de Destino (prestador do serviço de transporte interestadual estiver situado em outra UF e destinatário consumidor final não contribuinte estiver situado no Estado do Espírito Santo), o ICMS-DIFAL devido ao Espírito Santo poderá ser apurado mediante o abatimento do crédito presumido de 20% sobre o respectivo valor?



4) Em caso de resposta afirmativa ao quesito anterior, como deverá ser promovido este abatimento? O valor do crédito presumido poderá ser descontado diretamente na GNRE/DUA, aplicando-se por analogia o §3º do Convênio ICMS 106/1996?

A consulente aduz, ainda, que não se encontra sob ação fiscal relativamente ao objeto da consulta.

É o breve relatório.

2. APRECIÇÃO

2.1 PRELIMINAR

Preliminarmente, constatamos que se encontram satisfeitas as exigências previstas nos artigos 102 e 105 da Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001.

Neste sentido, cabe esclarecer que este parecer produzirá os efeitos previstos nos artigos 106 e 110 do diploma legal evidenciado.

2.2 MÉRITO

A presente consulta submete, na forma da legislação aplicável, dúvidas sobre o alcance de normas conveniais atinentes a crédito presumido, mormente no que concerne ao ICMS devido por diferencial de alíquotas.

Antes de adentrarmos ao exame detido do caso concreto, cumpre-nos recuperar o tratamento normativo do tema.

Por expressa disposição constitucional o imposto devido nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não, deve ser repartido entre o Estado de origem e o de destino, cabendo a este o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna no destino e a interestadual:



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:

...

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Grifos nossos).

O tratamento normativo da matéria se encontra, ainda, nos dispositivos abaixo transcritos da Lei nº 7.000/2001:

Art. 2.º O imposto incide sobre:

...

§ 1.º O imposto incide também sobre:

...

IV - a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria, oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou a ativo fixo;

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

XIII - da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria, oriunda de outro Estado, ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou a ativo fixo;



Art. 11. A base de cálculo do imposto é:

...

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XIV do art. 3.º, o valor da operação ou da prestação no Estado de origem.

...

§ 3.º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Art. 21. Nas hipóteses dos incisos IV e V do § 1.º do art. 2.º, **a alíquota do imposto será o percentual que resultar da diferença entre a alíquota interna deste Estado, aplicável à operação ou à prestação, e aquela aplicada no Estado de origem da mercadoria ou serviço para operação ou prestação interestadual.**

Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, é devido o imposto:

I - se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecida ou concedida sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;

II - se houver destaque do imposto a mais no documento fiscal, inclusive em razão de ter sido adotada indevidamente a alíquota interna, caso em que será levado em conta o valor corretamente calculado pela alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais. (Grifos nossos).

A título ilustrativo, sabendo-se que a alíquota interestadual nas operações e prestações realizadas a partir do Estado do Espírito Santo é de 12%, numa dada prestação de serviço de transporte a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado, por exemplo, no Estado do Rio de Janeiro (destinatário), cuja alíquota interna é de 18%, caberá ao Espírito Santo o percentual de 12% do imposto devido e, ao Estado do Rio de Janeiro (destinatário), pelas regras vigentes, trazidas com o advento da EC nº 87/15, será devida a totalidade do imposto resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS-DIFAL), a saber, 6%.

Ocorre que, consoante relatado pela consultante, esta é optante por crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o valor total do ICMS devido na prestação conforme disposto



no Convênio ICMS 106/96, ao qual o Estado do Espírito Santo aderiu, a partir de 01, de janeiro de 2019, por meio do Convênio ICMS nº 128/2018, e disciplina a matéria nos seguintes termos:

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. (Grifo nosso).

Nessa quadra, e em face do princípio da não cumulatividade, a consulente aduz ter dúvidas quanto à possibilidade e a forma de se realizar o aproveitamento do crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o ICMS devido na prestação do serviço de transporte interestadual.

Isso porque, segundo ela, o crédito presumido de 20% incidiria tanto sobre o valor pago a título de ICMS devido ao Estado de origem, como a título de ICMS-DIFAL, desde 2019 devido somente ao Estado de destino.

Conforme já transcrito, nos termos do art. 155, VIII, da Constituição Federal, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; ou
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Nesse diapasão, considerando que as prestações destinam-se a consumidor final não contribuinte do imposto, não restam dúvidas que cabe à consulente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido.

Noutra senda, no que concerne ao correto aproveitamento do crédito presumido, devem ser observadas as diretrizes fixadas no Convênio ICMS 93/2015, *verbis*:



Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

(...)

Cláusula terceira O **crédito** relativo às operações e prestações anteriores **deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem**, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96. (Grifos nossos).

Do cotejo das normas conveniais (Convênio ICMS 106/96 e Convênio ICMS 93/2015) suso, depreende-se, pois, que os créditos **não alcançam**, *a priori*, a totalidade do ICMS devido na prestação (ICMS devido ao Estado de origem e ICMS-DIFAL devido ao Estado de destino), mas devem ser compensados/deduzidos somente daquela parcela devida ao Estado de origem, não repercutindo diretamente sobre o ICMS-DIFAL. Noutro modo de dizer, o crédito da prestação de serviço deve ser integralmente suportado pelo Estado de origem.

À luz do exposto, podemos analisar as duas hipóteses exemplificativas trazidas pela consulente.

EC 87/2015 - 2019 - Hipótese 01		EC 87/2015 - 2019 - Hipótese 02	
Valor da Prestação	1.000,00	Valor da Prestação	1.000,00
BC ICMS (0,82%)	1.219,51	BC ICMS (0,82%)	1.219,51
Alíquota	0,12	Alíquota	0,12
Valor do ICMS-Origem	146,34	Valor do ICMS-Origem	146,34
Crédito Presumido	29,27	Valor do ICMS-DIFAL	73,17
ICMS-Origem a Pagar	117,07	Valor do ICMS Total	219,51
Valor do ICMS-DIFAL	73,17	Crédito Presumido	43,90
Crédito Presumido	14,63	ICMS-Origem a Pagar	102,44
ICMS-DIFAL a Pagar	58,54	ICMS-DIFAL a Pagar	73,17
ICMS TOTAL	175,61	ICMS TOTAL	175,61

A “Hipótese 01”, em nosso entender, vai na contramão das conclusões apresentadas uma vez que admite que o percentual correspondente ao crédito presumido (20%) seja aplicado também sobre o valor do ICMS-DIFAL, e não apenas sobre o ICMS devido ao Estado de origem.

Por sua vez, a “Hipótese 02” incorre em desacerto semelhante, uma vez que o valor do ICMS-DIFAL foi somado ao valor do ICMS devido ao Estado de origem, sendo em seguida aplicado o percentual de 20% sobre todo montante. Assim, muito embora a sequência do



cálculo tenha sido alterada em relação à “Hipótese 01”, não houve qualquer mudança quanto à carga tributária final da prestação.

Compreendemos que não se pode perder de vista o disposto na cláusula terceira do Convênio ICMS 93/2015, expressa ao firmar que **o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.**

Aplicando o impositivo convenial ao caso apresentado, poderíamos situá-lo da seguinte forma, que denominaremos “Hipótese 03”:

Hipótese 03	
Valor da prestação	1.000,00
BC ICMS (0,82%)	1.219,51
ICMS-Estado de origem (12%) devido	146,34
Crédito presumido (20% sobre ICMS-Estado de origem)	29,27
ICMS-Estado de origem a pagar	117,07
ICMS-DIFAL (6%) devido e a pagar	73,17
ICMS TOTAL	190,24

Provavelmente por antever essa possibilidade, a consultante aduz ser “fundamental a preservação da neutralidade das inovações promovidas pela EC 87/2015, sob pena de indevido aumento de carga tributária e indesejável oneração das prestações de serviço de transporte no Estado do Espírito Santo”.

Deve-se refutar tal condição haja vista que: (a) não advém de previsão dos diplomas constitucionais, conveniais e legais já evidenciados; (b) a concessão de incentivos fiscais e a interpretação do seu sentido e alcance devem observância à legalidade estrita; e (c) a sistemática amparada em crédito presumido de 20% pode ser adotada **opcionalmente**. Assim, se a prestadora entender mais vantajoso proceder de acordo com as regras ordinárias de apuração e compensação do imposto, não há óbices em alterar sua forma de operação, respeitados os preceptivos legais cabíveis.

Por fim, considerando que a prestadora de serviço de transporte é estabelecida no Estado do Espírito Santo, o crédito presumido deverá ser aproveitado normalmente na escrita fiscal, observado o disposto no art. 107, XXXVII, do RICMS-ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002:



Art. 107. Fica concedido crédito presumido:

...

XXXVII - de vinte por cento do valor do imposto devido na prestação, ao prestador de serviço de transporte, nos termos do Convênio ICMS nº 106/96, observado o seguinte: (art. 49-A, § 2º, da Lei nº 7.000, de 2001)

a) aos estabelecimentos beneficiários, fica vedada a utilização de quaisquer outros créditos;

b) O benefício previsto neste inciso não se aplica às empresas:

1. prestadoras de serviço de transporte aéreo;
2. prestadoras de transporte, nos termos do Convênio ICMS nº 51/19.

3. CONCLUSÃO

Feitas essas considerações, passemos ao exame das indagações da consulente:

A Consulente, na condição de prestadora de serviço de transporte estabelecida no Estado do Espírito Santo, poderá aproveitar o Crédito Presumido de 20% sobre o valor do ICMS - DIFAL devido à UF de destino da prestação?

Resposta: Não. Conforme inteligência da cláusula terceira do Convênio ICMS 93/2015, o crédito, inclusive o presumido, relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.

Em caso de resposta afirmativa à pergunta anterior, como será realizado o aproveitamento deste crédito (escrituração em "outros créditos" ou abatimento via GNRE)?

Resposta: Prejudicada.

Na hipótese contrária, em que o Estado do Espírito Santo figurar como sujeito ativo do ICMS-DIFAL na condição de Estado de Destino (prestador do serviço de transporte interestadual estiver situado em outra UF e destinatário consumidor final não contribuinte



estiver situado no Estado do Espírito Santo), o ICMS-DIFAL devido ao Espírito Santo poderá ser apurado mediante o abatimento do crédito presumido de 20% sobre o respectivo valor?

Resposta: Não. Conforme inteligência da cláusula terceira do Convênio ICMS 93/2015, o crédito, inclusive o presumido, relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem. O interessado deve observar se a unidade federada de origem participa deste convênio. A título de exemplo, no momento da análise do caso por meio deste parecer, o Rio de Janeiro estava autorizado a revogar tal benefício fiscal.

Em caso de resposta afirmativa ao quesito anterior, como deverá ser promovido este abatimento? O valor do crédito presumido poderá ser descontado diretamente na GNRE/DUA, aplicando-se por analogia o §3º do Convênio ICMS 106/1996?

Resposta: Prejudicada.

Se a consulente já vem adotando o entendimento constante neste Parecer Consultivo, que o mantenha com o fito de evidenciar conformidade com as disposições legais e regulamentares.

Caso contrário, que o adote, no prazo de dez dias, contados do seu recebimento, em atendimento ao que dispõe o art. 107, da Lei nº 7.000/2001.

É o parecer.

Vitória/ES, 13/06/2022.

(Documento assinado digitalmente)

JONATHAS DE OLIVEIRA CERQUEIRA

Supervisor de Orientação Tributária

De acordo. Encaminhe-se à Gerência Tributária.



(Documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE DE CASTRO PEREIRA

Subgerente de Julgamento de Processos e Orientação Tributária

Aprovo o **Parecer nº 109/2022**. Comunique-se ao interessado a solução da presente consulta. Ato contínuo, que seja remetida uma cópia à Gerência Fiscal, em atendimento ao disposto no art. 857 do RICMS-ES.

(Documento assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO

Gerente Tributário

