



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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:148
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

ASSUNTO: : CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES INTERESTADUAL PARA CONSUMIDOR NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EMISSÃO DE GNRE.

CONSULTA Nº 051/2016

I – RELATÓRIO

Trata a presente consulta de requisição formulada de questionamentos efetuados acerca do recolhimento do diferencial de alíquotas estadual por meio da GNRE em cada operação, considerando as determinações constantes do Convênio ICMS 93/2015, no caso de prestação de serviços interestaduais de transporte de valores para consumidor final não contribuinte.

Informa o consulente, na inicial, que possui filiais neste Estado, com seguintes inscrições: 85.440.616 (Cabo Frio), 83.869.194 (Volta Redonda), 83.263.393 (Campos dos Goytacazes), 83.799.366 (São Cristóvão). Desta forma, acrescenta que tanto a matriz quanto as filiais, as quais estão abrangidas pelos presentes questionamentos, são empresas prestadoras de serviço de transporte de valores, e, com isso, realizam transportes interestaduais tanto para contribuintes do ICMS, quanto para não contribuintes.

Afirma não se encontrar sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto desta consulta, e que não está intimada a cumprir obrigação relativa ao fato exposto neste instrumento.

Menciona as Cláusulas Primeira, Segunda (inciso II, alínea c) e Quarta do Convênio ICMS 93/15. Assim, entende que está sujeita ao recolhimento do diferencial de alíquotas com base na GNRE por ocasião do início de cada prestação de serviços. Em seguida, alega que *“as consulentes não têm como cumprir as obrigações introduzidas no referido convênio”*.

Aduz que antes do advento do Convênio ICMS 93/2015, na prestação em epígrafe, o recolhimento nessas operações segue a sistemática usual (o pagamento do ICMS devido exclusivamente ao Estado de origem), contudo, com a entrada em vigor desse normativo, os



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:149
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

estabelecimentos estarão sujeitos às novas regras estabelecidas pelo mesmo.

Segundo o interessado: *“a partir de 1º de janeiro de 2016, além do diferencial que passa a ser devido, as consulentes deverão recolher uma quantidade significativamente maiores de GNREs, se considerarmos a média dos últimos três meses de operações realizadas por apenas cinco filiais da empresa, em tese sujeitas aos termos do Convênio nº 93/2015”*.

Em seguida, expõe que as consulentes *“não têm como emitir as GNREs no início da prestação, pois, nesse momento, não se sabe qual será a base de cálculo do imposto”*. Explica que, o transporte de valores não é como as demais modalidades de transporte, em que o preço do serviço pode ser previamente pactuado. Ou seja, pela natureza do serviço prestado pela interessada, não tem como definir, antes de iniciado o serviço, o valor a ser transportado e tampouco a respectiva base de cálculo dos tributos. Logo, informa a consulente que somente toma conhecimento do montante a ser transportado no momento da coleta, e que até este momento, preenche apenas a Guia de Transporte de Valores – GTV.

Adita o contribuinte, que neste contexto, para realização de suas atividades, emite os seguintes documentos fiscais: GTV, extrato de faturamento e Nota Fiscal Modelo 7.

Por fim, reforça seu entendimento no sentido de que não têm condições de apurar e recolher o diferencial de alíquotas com base em GNREs emitidas no início de cada transporte realizado, considerando que o preço do serviço (base de cálculo) é sabido somente após a prestação. Contudo, com a entrada em vigor do Convênio ICMS 93/2015, este não excepciona a prestação de serviços de transporte de valores.

Isto posto, solicita esclarecimento se as consulentes estão sujeitas às regras contidas no Convênio ICMS 93/2015, efetuando os seguintes questionamentos:

- 1- *“No caso do transporte de valores, em que a base de cálculo do imposto não é conhecida no início da prestação de serviços, a empresa deve recolher o diferencial de alíquota estadual por meio da GNRE, a cada início de operação.*
 - a) *Se positiva a resposta anterior, como as consulentes deverão apurar a base de cálculo do imposto?*



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:150
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

- b) Se negativa a resposta, as consulente deverão recolher diferencial de alíquota juntamente com a apuração mensal? Quais as orientações devem seguir para o preenchimento da guia de recolhimento e demais obrigações acessórias? Ou o diferencial de alíquota, nos termos do Convênio ICMS 93/2015, não será devido no caso de transporte de valores?*
- 2- *Considerando a resposta ao item 1 acima, é necessário ou não, que o documento de arrecadação (GNRE) acompanhe a prestação de serviço? Se não, as consulentes deverão tomar alguma providência a fim de tal documento não seja exigido?*
- 3- *As consulentes devem adotar algum outro procedimento aqui não mencionado ou inserir qualquer informação específica em suas notas fiscais.”*

Em seguida, acostou aos autos procuração e cópia do documento de identificação (fls.12/13), cópia do contrato social (fls.14/40), cópia do DARJ com o respectivo comprovante de pagamento referente à Taxa de Serviços Estaduais (fl. 41).

Desta forma, o presente foi encaminhado à IFE 01 para intimar a consulente a cumprir a diligência proposta em fls. 92/95.

Posteriormente, a mesma juntou ao processo, conforme fls. 96/134, a devida procuração com documento de identificação, alteração do contrato social, assim como petição cumprindo o que foi requisitado por esta coordenação, com as seguintes informações:

- 1- Os destinatários das prestações de serviços, objeto da presente consulta, são contribuintes do ICMS ou não?

Resposta: *“Embora parte dos clientes da Brink’s seja contribuinte do ICMS e parte não, os destinatários da presente consulta são apenas os não contribuintes.”*

- 2- Se a operação, objeto da presente consulta, tem como origem o Rio de Janeiro e destino qualquer outro estado? Ou se a operação em epígrafe tem como origem qualquer outro estado com destino ao Estado do Rio de Janeiro? Favor esclarecer se as prestações ocorridas são efetuadas ou não por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) Estado do Rio de Janeiro.



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:151
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

Reposta: *“A Brink’s tem operações que possuem tanto o Rio de Janeiro como origem, hipótese em que recolhemos o ICMS devido em guia GNRE para o estado, como tem operações cujo destino é o Estado do Rio de Janeiro, as quais são objeto desta consulta. As operações com destino ao Rio de Janeiro até o momento ocorridas tiveram como origem São Paulo, Vitória, Maceió, Goiânia e Juiz de Fora, estabelecimentos não inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Rio de Janeiro.”*

- 3- Esclarecer quais estabelecimentos estão inscritos no CAD-ICMS no Rio de Janeiro, e quais são os estabelecimentos que realizam as prestações objeto da presente consulta.

Resposta: *“A Brink’s possui quatro filiais no estado do Rio de Janeiro. Os estabelecimentos inscritos no CAD-ICMS são somente os que estão localizados no próprio estado do Rio de Janeiro...”*

“Hoje, a Brink’s não possui inscrição de substituto tributário no Estado do Rio de Janeiro, para as filiais que possuem operações com os contribuintes e não contribuintes cariocas.

As filiais que tiveram operações com não contribuintes, baseado no que prevê a EC 87/2015 foram: São Paulo, Vitória, Maceió, Goiânia e Juiz de Fora.”

Ao final, ressalta que a presente consulta foi prejudicada com o advento do Convênio 152/15, que alterou o Convênio 93/15. Informa que *“foi introduzida a Cláusula Terceira-A, que previu para a obrigatoriedade do recolhimento do diferencial de alíquota somente para os casos em que notas fiscais eletrônicas são emitidas, o que não é o caso da consulente, que permanece sujeita à NF modelo 7 e GTV em papel.”*

II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto na Resolução SEFAZ 45/07, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade



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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:152
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

fiscalizadora ou julgadora.

Consta, ainda, declaração da IFE 01, informando que “*não foram encontrados autos de infração contra o estabelecimento consulente (CNPJ: 60.860.087/0001-07). Registre-se, entretanto, que em relação ao estabelecimento da empresa com o CNPJ: 60.860.087/0003-60, existe o auto de infração nº 03.238458-8 cujo crédito tributário não está definitivamente constituído, mas, s.m.j., não possui fundamento relacionado à dívida suscitada.*”

Desta forma, passamos a discorrer acerca do que foi requerido em fls.03/10. Preliminarmente, cumpre destacar que:

- 1) Nos termos do inciso IX¹ do art. 3º da Lei nº 2.657/96, que o fato gerador do ICMS ocorre no início de execução do serviço de transporte interestadual de qualquer natureza;
- 2) Conforme *caput* do art. 15 da Lei nº 2.657/96, “*contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritos como fato gerador do imposto, observado o disposto no § 2º deste artigo.*” Este mesmo artigo, em seu inciso IX, inclui como contribuinte o prestador de serviços de transporte interestadual;
- 3) O art. 30 da mesma lei considera, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, como o local da prestação aquele em que tenha início a prestação de serviços de transporte;
- 4) A base de cálculo na prestação de serviço de transporte interestadual é o preço do serviço. No presente caso, importante observar que na prestação sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, de acordo com art. 10² da Lei nº 2.657/96.

Neste caso, o contribuinte deverá emitir a Nota Fiscal Complementar, que é o documento fiscal emitido para acrescentar dados e valores antes não informados no

¹ Art. 3º - O fato gerador do imposto ocorre:
[...]

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

² Art. 10 - Na prestação sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço.



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:153
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

documento fiscal original, de acordo com §1^o3 do art. 70 do Livro VI do Decreto nº 27.427/2000.

Posto isto, importante ratificarmos que a matéria objeto desta consulta trata-se de prestação de serviço de transporte de valores interestadual (origem: São Paulo, Vitória, Maceió, Goiânia e Juiz de Fora) efetuada por estabelecimentos não inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) do Rio de Janeiro, com destinatário não contribuinte localizado neste estado, conforme informações prestadas pela consulente em suas petições.

Considerando o exposto acima, note-se que a Resolução nº 720/14 em seu capítulo XXIV do Anexo XIII da Parte II trata exclusivamente das empresas que realizam transporte de valores.

Infere-se, através da leitura do art. 107 do Anexo XIII da Parte II da Resolução nº 720/14, que somente as empresas, inscritas no CAD-ICMS, que realizam transporte de valores nas condições previstas na Lei nº 7.102/83, e no Decreto Federal nº 89.056/83, poderão emitir quinzenal ou mensalmente, sempre dentro do mês de prestação de serviço, a correspondente Nota Fiscal de Serviço de Transporte englobando as prestações de serviço realizadas no período.

Ademais, o art. 108 do mesmo normativo determina que o transporte de valores deve ser acompanhado da Guia de Transporte de Valores (GTV), conforme modelo constante do Anexo único do Ajuste SINIEF 20/89, aprovado por AIDF, que servirá como suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento, respeitando as indicações constantes dos incisos deste artigo. Enfatiza-se que a GTV será emitida antes do início da prestação do serviço.

Adicionalmente, o Título II do Livro IX do Decreto nº 27.427/00 (RICMS RJ) trata especificamente da Nota Fiscal de serviço de transporte. Está disposto em seu art.4º, inciso II que a Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7 será emitida pelo transportador de valores, para englobar, em relação a cada tomador de serviço, as prestações realizadas, desde

³ Art. 70 - Nas hipóteses previstas na legislação ou quando autorizado pelo Fisco, poderão ser emitidas Nota Fiscal Complementar e de Ajuste.

§1º- Entende-se por Nota Fiscal Complementar aquela emitida para acrescentar dados e valores antes não informados no documento fiscal original.



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:154
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

que dentro do período de apuração do imposto. Imprescindível destacar o art. 7º do Livro IX, que assim dispõe:

Art. 7º - A Nota Fiscal de Serviço de Transporte será emitida antes do início da prestação do serviço.

§ 1º - É obrigatória a emissão de uma nota fiscal, por veículo, para cada viagem contratada.

[...]

§ 4º - No transporte de valores, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte será emitida no final do período de apuração, englobando as prestações de serviço nele realizadas, devendo as empresas transportadoras de valores manter em seu poder, para exibição ao fisco, Extrato de Faturamento correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte emitida, que conterá no mínimo:

I - o número da Nota Fiscal de Serviço de Transporte a qual ela se refere;

II - o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no CGC, do estabelecimento emitente;

III - o local e a data de emissão;

IV - o nome do tomador dos serviços;

V - o(s) número(s) da(s) guia(s) de transporte de valores;

VI - o local de coleta (origem) e entrega (destino) de cada valor transportado;

VII - o valor transportado em cada serviço;

VIII - a data da prestação de cada serviço;

IX - o valor total transportado na quinzena ou mês; e

X - o valor total cobrado pelos serviços na quinzena ou mês com todos os seus acréscimos.

§ 5º - A Guia de Transporte de Valores (GTV), a que se refere o inciso V do § 4º deste artigo, servirá como suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento, devendo ser emitida observando-se o disposto em ato do Secretário de Estado de Fazenda.

Além disso, observe que o Convênio SINIEF 6/89 instituiu a aplicação para utilização da Nota Fiscal de Serviços de Transporte, modelo 7, em seu art. 1º, inciso II. No mesmo sentido, expõe o inciso VII do art. 5 do livro VI do RICMS RJ. Observe que o art. 10 deste convênio foi explícito ao tratar de transporte de valores:

Art. 10 - A Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, será utilizada:

[...]

II - pelos transportadores de valores, para englobar, em relação



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:155
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

a cada tomador de serviço, as prestações realizadas, desde que dentro do período de apuração do imposto;

O diferencial de alíquotas (DIFAL) de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15 e Convênio ICMS nº 93/15, aplica-se "às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada".

Assim, considerando que, na prestação de serviço de transporte, o destinatário do serviço é o contratante, ou seja, o tomador do serviço, e não o destinatário da mercadoria, o diferencial de alíquota da prestação de serviço de transporte de que trata o Convênio ICMS 93/15 somente será devido quando, cumulativamente:

- o tomador do serviço de transporte (contratante) não for contribuinte do ICMS e for domiciliado em unidade federada diversa daquela onde se iniciou a prestação, e
- tratar-se de prestação interestadual (transporte com início e término em diferentes UF).

Dispõe o inciso II da Cláusula segunda do Convênio 93/15 que:

*"Cláusula segunda: Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:
[...]*

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;*
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;*
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b".*

Note-se que o diferencial de alíquotas é devido para o estado em que se localiza o adquirente, no caso de mercadoria, ou o contratante do serviço, no caso de transporte.

Ademais, o contribuinte localizado em outra unidade federada deverá pagar o diferencial de alíquotas de que trata o Convênio ICMS 93/15 devido ao Estado do Rio de Janeiro da seguinte forma:

1 - se inscrito no CAD-ICMS deste Estado: O imposto apurado deve ser pago, por período de apuração, até 15º dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço, por meio do Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais-RJ-Online



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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:156
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

(GNRE-RJ-Online), disponível no Portal de Pagamentos da SEFAZ;

2 - caso não inscrito no CAD-ICMS: o imposto deverá se pago a cada operação ou prestação realizada. O pagamento deverá ser feito por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais-RJ-Online (GNRE-RJ-Online), disponível no Portal de Pagamentos da SEFAZ-RJ, até o momento da saída da mercadoria ou do início da prestação, **devendo acompanhar o trânsito da mercadoria ou o transporte. Na guia de recolhimento deve ser informado o número do respectivo documento fiscal.**

O art. 88 do Convênio SINIEF 6/89 instituiu a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, que será utilizada para recolhimento de tributos devidos a unidade federada diversa da do domicílio do contribuinte.

Informamos que, para emissão da GNRE, acesse o Portal da SEFAZ-RJ, em: “Portal de Pagamentos > ICMS, ITD, Taxas e Outras Receitas > Emitir Documento de Arrecadação: DARJ / GNRE, e selecionar a natureza "Diferencial de Alíquota”.

Ratificando o acima exposto, observe o disposto na Cláusula quarta do Convênio ICMS 93/15:

“Cláusula quarta - O recolhimento do imposto a que se refere a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

§ 1º - O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§ 2º - O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§ 3º - As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º da cláusula quinta.”

Informamos, ainda, que os contribuintes localizados em outro Estado que quiserem



**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-04/033/1217//2015
Data: 14/12/2015 - Fls:157
Rubrica: _____
ID: 4427314-2

se inscrever no CAD-ICMS para efetuar o pagamento do imposto por período de apuração devem observar os seguintes procedimentos: Transmitir DOCAD eletrônico, e enviar, por SEDEX, para a repartição fiscal indicada no protocolo de recebimento do pedido de inscrição estadual os documentos listados no art. 27 do Anexo I da Parte II da Resolução SEFAZ nº 720/14.

III – RESPOSTA

Destarte, passemos as respostas:

1- Sim.

a) Em regra, a base de cálculo na prestação de serviço de transporte interestadual é o preço do serviço. Todavia, foi informado pela consultante que “*o preço do serviço é sabido somente após a prestação*”. Neste caso, nos termos do art. 10⁴ da Lei nº 2.657/96, na prestação sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço. Neste caso, o contribuinte deverá emitir a Nota Fiscal Complementar, que é o documento fiscal emitido para acrescentar dados e valores antes não informados no documento fiscal original, de acordo com §1º do art. 70 do Livro VI do Decreto nº 27.427/2000.

b) Prejudicada.

2- Sim, é necessário que a GNRE acompanhe a prestação de serviços;

3- Informações prestadas no corpo deste parecer.

Fique a consultante 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.

Pelo o exposto, opino pelo retorno dos presentes autos com vistas à IFE 01 – BARREIRAS FISCAIS, para cientificar o interessado.

C.C.J.T., em 25 de maio de 2016.

⁴ Art. 10 - Na prestação sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço.



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-04/033/1217//2015

Data: 14/12/2015 - Fls:158

Rubrica: _____

ID: 4427314-2