



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:148  
Rubrica: \_\_\_\_\_

**ASSUNTO: : DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - DIFAL. EMENDA CONSTITUCIONAL N° 87/2015. CONVÊNIO ICMS N° 93/2015. LEI N° 7.071/2015. NÃO APLICAÇÃO DO DIFAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS INTERESTADUAL.**

**CONSULTA N° 057/2016**

**I – RELATÓRIO**

Trata a presente consulta referente a questionamentos efetuados acerca do recolhimento do diferencial de alíquotas na prestação de serviço de transporte rodoviário interestadual de passageiros, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015, Convênio ICMS nº 93/2015, e a Lei nº 7.071/2015.

Informa o consulente, que possui sede neste estado, e que há filiais nos Estados de São Paulo, Bahia, Minas Gerais, Alagoas e Sergipe.

Afirma não encontrar-se sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto desta consulta, que não está intimada a cumprir obrigação relativa ao fato exposto neste instrumento, e que não questiona fato que já tenha sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que a consulente tenha sido interessada.

A consulente é sociedade empresária que tem por objeto social a prestação de serviços, dentre outros, de transporte rodoviário interestadual, intermunicipal e municipal de passageiros, tendo a atividade de transporte rodoviário de passageiros interestadual como a principal.

Transcreve o inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o inciso II do art. 2º, o art. 4º, a alínea “a” do inciso II do art. 11, o inciso V do art. 12 e o inciso II do art. 13, todos da Lei Complementar nº 87/1996. Além disso, cita os arts. 4º e 14 do Livro I do Decreto nº 27.427/2000 (RICMS RJ).

Expõe a possibilidade do prestador de serviços se apropriar de crédito presumido de 20% do valor do ICMS, conforme autoriza o Convênio ICMS 106/1996.

Em seguida, reproduz os incisos VII e VIII do §2º do inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988, alterado pela EC 87/2015. Da mesma forma o fez com o art.



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:149  
Rubrica: \_\_\_\_\_

99 do Ato das Disposições Transitórias.

Assim, com o advento do Convênio ICMS nº 93/2015 e da Lei nº 7.071/2015, a consulente destaca algumas inadequações das normas supracitadas à prestação de serviços interestadual de transporte de passageiros, de acordo com seu entendimento, conforme os itens de “i” a “iii” constantes das fls. 09/10 deste processo.

Posteriormente, exara seu entendimento, através de quatro itens, sobre a presente consulta, com os principais pontos expostos, resumidamente, a seguir:

1) *“III.a. Da não incidência do diferencial de alíquotas”*

A consulente entende que a sistemática de incidência do ICMS prevista pela EC 87/2015 não se aplica às prestações de serviços de transporte interestadual de passageiros.

Ademais, alega que o art. 155, §2º, inciso VII da CRFB dispõe que haverá a incidência do DIFAL “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado”, e que da mesma forma disciplina a Cláusula primeira do Convênio ICMS 93/2015. Logo, infere que a incidência do imposto pressupõe que o consumidor final esteja localizado em outro estado.

Conforme consta da inicial, “se a legislação elege a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo o início da prestação do serviço de transporte e, neste momento, o consumidor final, que é o titular da passagem, está no local de embarque para início da prestação do serviço, é evidente que o critério de localização do consumidor final é o Estado onde ocorre o fato gerador”.

Informa que o estabelecimento empresarial em questão vende passagens, “de modo presencial, com emissão de documento fiscal, exclusivamente em seus estabelecimentos que podem estar localizados tanto no Estado do Rio de Janeiro, quanto em outros Estados, nos termos em que dispõe o Convênio ICMS 84/2001”.

Afirma que “o consumidor final sempre estará localizado no Estado de origem da prestação do serviço (local de embarque), ou seja, no local em que se deu o início da prestação do serviço, que in casu, é o Estado do Rio de Janeiro”.

Logo, conclui que “nas prestações de serviços de transporte de passageiros, o



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:150  
Rubrica: \_\_\_\_\_

*consumidor final sempre estará localizado no Estado em que haverá início a prestação do serviço, momento de ocorrência do fato gerador do imposto, estando-se diante de uma operação em questão é interna, não ensejando a cobrança do DIFAL”.*

2) **“III.b. Da impossibilidade de apuração e recolhimento do DIFAL”**

Alega que, ainda que se admita a cobrança do DIFAL no caso em epígrafe, a legislação nacional e fluminense são omissas quanto à forma de apuração e recolhimento do DIFAL.

Expõe que “*sem certeza quanto ao Estado de domicílio do passageiro, não há meios de se calcular o DIFAL, considerando que não se saberá a qual Estado deverá ser feito o recolhimento e em que alíquota*”.

3) **“III.c. Da impossibilidade de cumprimento das obrigações acessórias”**

Declara que não há previsão legal em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, que passarão a ser fiscalizadas a partir de 30 de junho de 2016, nos termos dos Convênios ICMS 93/2015 e 152/2015.

Termina este item afirmando que, “*diante da ausência de fundamento legal para o cumprimento das obrigações acessórias, resta clara a impossibilidade de apuração e recolhimento do DIFAL, na exclusiva hipótese de se admitir sua incidência na prestação de serviço de transporte de passageiros*”.

4) **“III.d. Das conclusões preliminares”**

Conclui que: O DIFAL não se aplica às prestações de serviços de transporte interestadual de passageiros; a legislação é omissa quanto à forma de apuração e recolhimento do DIFAL, bem como em relação ao cumprimento das obrigações acessórias.

Isto posto, consulta:

(i) *“Considerando que não se está diante de uma operação interestadual, mas de uma operação interna, uma vez que o consumidor final, titular das passagens, sempre estará localizado no Estado de origem da prestação de serviço, momento de ocorrência do fato gerador do imposto, está correto o entendimento da consulente no sentido de que se está diante de uma operação interna sem exigência do DIFAL?”*



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:151  
Rubrica: \_\_\_\_\_

- (ii) *Na hipótese da resposta ao item “i” supra ser negativa, nas prestações de serviços de transporte de passageiros com início em Estado diverso daquele em que o estabelecimento que realizou a venda e emitiu o cupom fiscal, por meio de equipamento ECF, esteja localizado, há que se concluir que o previsto no Convênio ICMS 84/2001 continuará a ser aplicado?*
- (iii) *Na hipótese da resposta ao item “i” supra ser negativa, para efeito de cálculo do DIFAL, qual o Estado será considerado como de destino, aquele de destino do consumidor final ou aquele de domicílio do consumidor final?*
- (iv) *A partir da resposta ao item “iii” supra, como deverá ocorrer a apuração e recolhimento do DIFAL?*
- (v) *A partir da resposta ao item “iii” supra, o crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido na prestação, conforme autoriza o Convênio ICMS 106/1996, se aplica em relação a apuração e recolhimento do DIFAL?*
- (vi) *A partir da resposta ao item “iii” supra, havendo previsão na legislação do Estado de destino sobre a possibilidade de aplicação de redução de base de cálculo ou benefício fiscal, como deverá ocorrer a apuração e recolhimento do DIFAL em relação à proporção devida ao Estado de Espírito Santo?*
- (vii) *No caso de a resposta ao item “iii”, acima, indicar que o Estado de destino é o domicílio do consumidor final, poderá haver preços diferentes das passagens de ônibus para o mesmo destino?*
- (viii) *Na hipótese de a resposta ao item “i” supra ser negativa, como a consulente deverá cumprir com as obrigações acessórias especificamente em relação:*
- (b) *ao sistema de EFD ou SPED-fiscal, para a inclusão de dados referentes ao cálculo do DIFAL e seu respectiva partilha entre os Estados de origem e destino, tanto em relação às informações coletadas a partir do equipamento ECF, quanto em relação às informações extraídas do sistema de Bilhetes de Passagem Rodoviárias, modelo 13?*
- (c) *ao equipamento ECF para inclusão do valor cobrado a título de DIFAL, de forma que os contribuintes finais do serviço de transporte não serão informados sobre o ICMS repassado ao preço das passagens?*



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:152  
Rubrica: \_\_\_\_\_

*(d) à emissão de Bilhetes de Passagem Rodoviária, modelo 13, uma vez que não há previsão da utilização, conforme estabelece a cláusula terceira-A do Convênio ICMS 93/2015, incluída pelo Convênio ICMS 152/2015?*

*(e) ao sistema de emissão de Bilhete de Passagem Rodoviária, modelo 13, para inclusão do valor cobrado a título de DIFAL, de forma que os consumidores finais do serviço de transporte não serão informados sobre o ICMS repassado ao preço das passagens?*

*(f) ao quanto previsto no Convênio ICMS 84/2001?*

*(g) ao sistema de EFD para informar a participação dos Municípios em relação ao ICMS recolhido a título de DIFAL, considerando a exigência pelo Anexo VII da Resolução SEFAZ 720/2014?*

*(ix) Na hipótese de a resposta ao item “i” supra ser negativa, como deverá a consulente realizar o cancelamento de venda de passagens, seja em razão da desistência, seja em razão da alteração de data (remarcação de passagem), uma vez que não há previsão legal do procedimento de cancelamento da operação?”.*

A consulente juntou aos autos cópia da identificação do signatário (fl.20), da procura (fls.21/25), ata da reunião do Conselho de Administração e da Assembleia Geral Extraordinária, com a respectiva ata (fls. 26/29), estatuto social consolidado (fl. 30/43) e o DARJ com respectivo comprovante de transação bancária referente à Taxa de Serviços Estaduais Fazendários (fls.44/45).

## **II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

Inicialmente, 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 fiscalizadora ou julgadora.

Desta forma, passamos a discorrer acerca do que foi requerido em fls.03/19. Preliminarmente, cumpre destacar que:



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:153  
Rubrica: \_\_\_\_\_

- 1) Nos termos do inciso IX<sup>1</sup> 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, ou seja, o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte é devido à unidade da Federação onde ocorrer o início da prestação do serviço;
- 4) A base de cálculo na prestação de serviço de transporte interestadual é o preço do serviço.

Desta forma, imprescindível esclarecer que, na prestação de serviço de transporte, o destinatário do serviço é o contratante, ou seja, o tomador do serviço que é a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente, nos termos do inciso III<sup>2</sup> do art. 75A do Livro IX do Decreto nº 27.427/2000.

Destarte, considerando que o fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte interestadual de passageiros ocorre no início de sua execução (inciso IX do art. 3º da Lei nº 2.657/96, supracitado), e que o tomador de serviço, consumidor final e não contribuinte, titular das passagens (a quem o serviço será prestado), estará localizado no

---

<sup>1</sup> Art. 3º - O fato gerador do imposto ocorre:

[...]

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

<sup>2</sup>Art. 75A - Para efeito das disposições deste Livro, considera-se:

[...]

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:154  
Rubrica: \_\_\_\_\_

Estado do Rio de Janeiro no momento do fato gerador, esta prestação não está enquadrada nas hipóteses de incidência do diferencial de alíquotas.

Ratificando o entendimento exarado acima, tratando-se de prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros, o ICMS será devido ao estado onde ocorrer o fato gerador, ou seja, no local em que se inicia a execução do serviço. Portanto, neste momento, a consulente não deve considerar, para fins de pagamento do imposto, o local onde é comprado o bilhete de passagem ou o domicílio do contratante, pois, como se sabe, as passagens podem ser compradas de diversas maneiras, inclusive pela internet, por exemplo, possibilitando a aquisição em unidades federadas distintas.

Com relação às obrigações acessórias, cabe ressaltar que no caso a venda de bilhete de passagem ocorra em outra unidade da Federação, o imposto será devido ao Estado onde se iniciar a prestação do serviço. Para tanto, consideram-se locais de início da prestação de serviço de transporte de passageiros aqueles onde se iniciarem trechos da viagem indicados no bilhete de passagem.

Ademais, necessário que o contribuinte observe, dentre outras obrigações, o disposto no art. 48<sup>3</sup> do Livro VIII do RICMS, no Capítulo VI (“do bilhete de passagem rodoviário”) e o art. 76 do Livro IX do RICMS, abaixo transcrito. Observe, se for o caso, o inciso III<sup>4</sup> do art. 5º do Livro VIII do RICMS RJ.

*Art. 76 - O estabelecimento que prestar serviço de transporte de passageiros, exceto o aerooviário, deve emitir Cupom Fiscal para registro de prestação de serviço de transporte de passageiro por meio de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), observados os prazos e a forma previstos no Livro VIII e o disposto nos Títulos III e IV, do Livro V.*

*Parágrafo único - Até que esteja obrigado ao uso de ECF, o estabelecimento de que trata o caput poderá utilizar Bilhete de Passagem contendo impressas todas as indicações exigidas, a*

<sup>3</sup> Art. 48 - O estabelecimento prestador de serviço de transporte de passageiros, usuário de ECF, deverá utilizar PAF-ECF que atenda aos requisitos técnicos específicos para a atividade de transporte de passageiros, estabelecidos na ER-PAF-ECF a que se refere o § 1º do artigo 2º deste Livro.

<sup>4</sup> Art. 5º - Fica dispensada da obrigatoriedade do uso de ECF:

[...]

III - a prestadora de serviço de transporte de passageiros interestadual, intermunicipal e internacional, quando emitirem NFe, modelo 55, ou documentos fiscais por SEPD para acobertar as operações ou prestações que realizarem;



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:155  
Rubrica: \_\_\_\_\_

*serem emitidas por marcação, mediante perfuração, picotamento ou assinalação, em todas as vias, dos dados relativos à viagem, desde que os nomes das localidades e paradas autorizadas sejam impressos, obedecendo à seqüência das seções permitidas pelos órgãos concedentes.*

Portanto, somente estão dispensadas do uso de ECF as prestadoras de serviço de transporte de passageiros interestadual, intermunicipal e internacional, quando emitirem NFe, modelo 55, ou documentos fiscais por SEPD para acobertar as operações ou prestações que realizarem, conforme inciso III do artigo 5º do Livro VIII do RICMS-RJ/00.

Caso a prestadora de serviço de transporte seja emitente de Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13, por SEPD, poderá utilizar o equipamento ECF concomitantemente com o documento emitido por sistema eletrônico.

Por fim, atente para as disposições do Convênio ICMS 84/01, que estabelece procedimentos a serem observados pelas empresas prestadoras de serviço de transporte de passageiros usuárias de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), nas prestações de serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional.

### **III – RESPOSTA**

Considerando que o fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte interestadual de passageiros ocorre no início de sua execução (inciso IX do art. 3º da Lei nº 2.657/96, supracitado), e que o tomador de serviço, titular das passagens e adquirente pessoa física (a quem o serviço será prestado), estará localizado no Estado do Rio de Janeiro no momento do fato gerador, esta prestação não está enquadrada nas hipóteses de incidência do diferencial de alíquotas. Portanto, há uma prestação de serviço de transporte, destinada ao consumidor final, não contribuinte, porém localizado no mesmo estado em que ocorre o fato gerador do imposto, não incidindo, desta maneira, o diferencial de alíquotas.

Pelo o exposto, opino pelo retorno dos presentes autos com vistas à IFE 01- Barreiras Fiscais, Trânsito de Mercadorias e Transportes, para cientificar o interessado.

S.M.J., este é o parecer.



**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-04/033/558//2016  
Data: 05/05/2016 - Fls:156  
Rubrica: \_\_\_\_\_

C.C.J.T., em 08 de junho de 2016.