

Secretaria de Estado de Fazenda  
Subsecretaria de Estado de Receita

**Assunto: : Importação Sob Encomenda: Pagamento do ICMS por Substituição Tributária.**

**Consulta n.º 035/2023**

## **RELATÓRIO.**

A empresa acima qualificada, através do Requerimento ([20992115](#)), inicialmente, descreve as atividades que exerce, conforme abaixo.

- Atividade principal:

- 4763-6/03 - comércio varejista de bicicletas e triciclos; peças e acessórios;

- Atividades secundárias:

- 4541-2/01 - comércio por atacado de motocicletas e motonetas;
- 46.19-2/00 - representantes comerciais e agentes do comércio de mercadorias em geral não especializado;
- 93.29-8/99 - outras atividades de recreação e lazer não especificadas anteriormente;
- 95.29-1/04 - reparação de bicicletas, triciclos e outros veículos não-motorizados.

A seguir relata que realizou importação de uma empresa comercial importadora, situada no Estado do Rio de Janeiro, mediante importação sob encomenda, vinculada no radar da Receita Federal, nos dias 26/06/2021 a 07/07/2021, conforme notas fiscais de compra anexadas no mesmo arquivo Requerimento ([20992115](#)), das seguintes mercadorias e correspondentes NCMs:

8711.60.00 – ciclomotor elétrico de duas rodas;

7318.15.00 – parafusos;

7318.16.00 – porcas;

8507.20.10 – baterias de chumbo ácido.

### **ISTO POSTO, CONSULTA:**

1) Na ocasião da entrada dessas mercadorias, pela nota fiscal de venda da comercial importadora, será devido o ICMS – Substituição Tributária, já que o imposto não veio retido na nota fiscal, uma vez que a responsabilidade do recolhimento seria do adquirente das mercadorias, por se tratar de aquisição de mercadoria importadas sob encomenda?

2) Seria devido o ICMS – Substituição Tributária nas vendas dessas mesmas mercadorias mesmo tendo como destino consumidor final, pessoa física não contribuinte do ICMS? Caso a substituição tributária não seja devida, será devido o ICMS normal?

3) No momento da venda para pessoa jurídica, contribuinte do ICMS, seria devida a substituição tributária?

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas do Contrato Social da empresa que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da consultante, bem

como dos documentos que comprovam o pagamento da TSE, todos incluídos no arquivo Requerimento ([20992115](#)). O processo foi formalizado no SEFAZ/DIVAC e encaminhado à AUDR 6412 que informou, no Despacho de Encaminhamento de Processo [52404947](#): “*não há ação fiscal em curso e/ou autos de infração lavrados conexos à matéria referente ao período 01/01/2018 a 30/04/2023 na Matriz e Filiais*”.

## **ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

No Estado do Rio de Janeiro, para fins do ICMS, a operação de importação por conta e ordem de terceiros está disciplinada no artigo 149 do Anexo XIII da Parte II da Resolução SEFAZ n.º 720/14, abaixo transcrito:

*“Art. 149. Para cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS decorrentes da importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:*

*I - o importador, por ocasião do desembarço aduaneiro, deverá:*

*a) efetuar o pagamento do imposto devido ao Estado do Rio de Janeiro, mediante documento de arrecadação preenchido em nome do adquirente da mercadoria ou do bem importados;*

*b) emitir:*

*1 - Nota Fiscal de entrada, sem destaque do ICMS;*

*2 - Nota Fiscal relativa à saída, sem destaque do ICMS, para fins de acobertar o trânsito até o adquirente, fazendo referência ao documento de arrecadação referido na alínea “a” do inciso I deste artigo.*

*II - o adquirente, por ocasião da entrada da mercadoria ou do bem em seu estabelecimento, deverá emitir documento fiscal incluindo no seu valor, quando cabível, frete, seguro e demais despesas, com destaque do ICMS, se devido, observada a disciplina regulamentar aplicável às entradas decorrentes de importação.*

*§ 1º O trânsito da mercadoria ou do bem até o estabelecimento do adquirente será acompanhado dos seguintes documentos:*

*a) da Nota Fiscal emitida nos termos do item 2 da alínea “b” do inciso I deste artigo;*

*b) do documento de arrecadação referido na alínea “a” do inciso I deste artigo;*

*c) cópia da correspondente Declaração de Importação;*

*d) Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, no caso de operação isenta ou não tributada.*

*§ 2º Para os efeitos deste artigo:*

*I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;*

*II - entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada”.*

O primeiro aspecto a ser esclarecido se refere à aplicabilidade dos procedimentos acima transcritos à modalidade da importação denominada “importação sob encomenda”.

Com esse objetivo, a legislação fluminense, na subalínea d.1.3 do inciso I do artigo 30 da Lei n.º 2.657/96<sup>[1]</sup>, dispõe que quando uma empresa comercial importadora e exportadora/*trading company* é contratada para, em seu nome, importar mercadorias previamente vinculada a ser destinada a terceiros, assumindo a responsabilidade de todo o processo de despacho aduaneiro, o estabelecimento responsável pelo pagamento do ICMS é o destinatário da mercadoria ou bem.

Adicionalmente, destacamos que o legislador fluminense utiliza os vocábulos “adquirente” (próprio da “importação por conta e ordem de terceiros”) e “encomendante” (próprio da “importação por encomenda”), nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1.861/2018<sup>[2]</sup>, recíproca e indistintamente para se referirem unicamente ao destinatário, pessoa jurídica, contratante da comercial importadora/exportadora, razão pela qual é entendimento desta Coordenadoria de Consultas que os procedimentos estabelecidos no referido artigo 149 são aplicáveis tanto nas operações de “importação por conta e ordem de terceiro” como na “importação por encomenda”.

Outro ponto a ser esclarecido é o momento do pagamento do ICMS em regime de substituição tributária. Pela regra geral, conforme dispõe o § 1º do artigo 2º do Livro II do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 27.427/00, na importação de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, fica o estabelecimento importador o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, a partir da saída da mercadoria de seu estabelecimento.

Entretanto, seguindo a lógica própria das normas estabelecidas na retrocitada subalínea d.1.3 do inciso I do artigo 30 da Lei n.º 2.657/96, em se tratando de “importação por conta e ordem” ou “importação sob encomenda”, a responsabilidade pela retenção do ICMS em regime de substituição tributária é atribuída ao estabelecimento adquirente (pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada), estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, nos termos do inciso II do § 2º do artigo 149 acima transcrito, por ocasião da saída da mercadoria do seu estabelecimento.

Feitas essas considerações passamos objetivamente às perguntas elaboradas.

<sup>[1]</sup> “Art. 30 - Para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, considera-se:

I - local da operação:

[...]

d.1.3 - destinatário da mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele;”.

<sup>[2]</sup> “Art. 2º - Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira **adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica**.

[...]

Art. 3º - Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a **encomendante predeterminado**”.

## **RESPOSTA.**

1) Na “importação por conta e ordem” ou “importação sob encomenda” devem ser adotados os procedimentos estabelecidos no artigo 149 do Anexo XIII da Parte II da Resolução

SEFAZ n.º 720/14, em que o ICMS devido na importação (ICMS – Importação) deve ser pago em nome do adquirente, devendo a comercial importadora emitir nota fiscal sem destaque do ICMS em nome do adquirente (consulente).

A consulente (adquirente) deve proceder de acordo com o inciso II do mesmo artigo 149, e terá direito ao crédito do ICMS pago na importação (ICMS – Importação), observadas as normas dos artigos 35 a 37 da Lei n.º 2.657/96.

O ICMS devido por substituição tributária (ICMS – ST) deve ser pago pelo adquirente (consulente) por ocasião da saída das mercadorias do seu estabelecimento, no prazo previsto no inciso I do artigo 6º da Resolução SEFAZ n.º 537/12 [até o dia 9 (nove) do mês subsequente à saída da mercadoria].

2) O regime de substituição tributária é o instituto jurídico mediante o qual se atribui a determinada pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por outro contribuinte.

Essa responsabilidade pode ser atribuída em relação ao ICMS incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes (“para trás”), concomitantes ou subsequentes (“para frente”).

No caso de importação, conforme demonstrado acima, fica atribuída ao adquirente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativamente às operações subsequentes, ou seja, hipótese de regime de substituição tributária do tipo “pra frente”. Em consequência, na saída de mercadoria destinada a consumidor final, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do ICMS, inexistindo operação subsequente, não se aplica o regime de substituição tributária. Nesse caso, a saída da mercadoria será tributada normalmente em relação a sua operação, devendo a consulente emitir a nota fiscal com destaque do ICMS, quando devido.

3) Sim, conforme respondido nos itens anteriores.

É o entendimento deste relator, à consideração de V.S.<sup>a</sup>, ressaltando o disposto no § 2º do artigo 37 da Resolução SEFAZ n.º 414/22.

Após decisão final fique a consulente 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 disposta de forma contrária.

Encaminhamos o Parecer sobre Pedido de Consulta Tributária [53627516](#), cujo teor manifestamos concordância.

Submetemos à vossa senhoria, para decisão de encaminhamento à Subsecretaria de Estado de Receita, tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22<sup>[1]</sup>

Em seguida, caso aplicável e com apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente (AUDR 6412.), para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154<sup>[2]</sup> do Decreto nº 2473/1979.

<sup>[1]</sup> 2º As decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação, que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.

<sup>[2]</sup> Art. 154. Respondida a consulta, o processo será devolvido à repartição de origem, para que esta cientifique o consulente, intimando-o, quando for o caso, a adotar o

*entendimento da administração e recolher o tributo porventura devido em prazo não inferior a 15 (quinze) dias.*