

Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

**ICMS. Substituição tributária. Alíquota. Carroceria e chassi de  
Assunto: : caminhão. Industrialização por encomenda. Industrialização por  
conta e ordem. NCM/SH  
Consulta nº 048 /2020**

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de consulta formulada pela requerente acima qualificada, que possui como objeto questionamentos acerca de procedimentos tributários a serem respeitados quando do recebimento, de terceiros, de chassis para que a mesma proceda à montagem destes à carroceria, resultando em um novo produto final.

Informa na inicial que é pessoa jurídica de direito privado com atividade econômica principal – CNAE 29.30-1/01 – Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões, fabricando e instalando carrocerias em chassis de caminhão. Adita que seus produtos são vendidos dentro e fora do Estado do Rio de Janeiro.

Enfoca que a presente “*consulta tem por objetivo esclarecer o tratamento tributário a ser utilizado nas operações de comercialização de carrocerias instaladas ou não em chassi de caminhão*”. Para isso, afirma que as carrocerias fabricadas por ela são vendidas tanto na forma separada, quanto na forma já montada ao chassi de caminhão. Evidencia que o produto final da industrialização realizada pela consulente é o caminhão acabado (chassi com cabine + carroceria).

Assim sendo, descreve duas operações: “Remessa e retorno de industrialização”; e “remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente”.

Na primeira, relata que o fabricante do chassi encomenda a carroceria (da consulente), e realiza a remessa do mesmo para que a consulente efetue a montagem (chassi + carroceria). Utiliza a NCM e CFOP descritos e acredita que o ICMS nessa operação está suspenso. Em seguida, a consulente fabrica a carroceria com insumos próprios e monta no chassi enviado, utilizando as NCMs informadas. Por fim, afirma que emite uma nota fiscal de “retorno de industrialização por encomenda” do chassi com motor e cabina, e efetua a venda da carroceria instalada no caminhão para a empresa que remeteu o chassi, com as NCMs e CFOPs mencionados. Acredita que na operação de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda o ICMS é suspenso, e na venda do produto final há não incidência de ICMS-ST.

Já na segunda operação, informa que o fabricante do chassi fatura o caminhão diretamente para a concessionária (seu cliente), e remete à consulente para industrialização por conta e ordem do adquirente, registrando com as NCMs e

CFOPs descritos. Posteriormente, a consulente produz a carroceria com a utilização de insumos próprios e acopla ao chassi enviado. Aduz que, neste caso, emite uma nota fiscal para a concessionária com o “retorno de industrialização por encomenda” relativo ao chassi (motor + cabine), com a NCM e CFOP informados. Entende que no CFOP utilizado o ICMS está suspenso. Por último, emite uma NF de venda à concessionária da carroceria acoplada no chassi. Infere que não há incidência do ICMS-ST nesta operação.

Demonstrado isto, apresenta sua fundamentação legal. Aduz o Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI – RIPI) e o respectivo conceito de industrialização nele presente, asseverando que o processo executado pela consulente trata-se de industrialização, pois *“há a obtenção de produto novo, sendo este o caminhão completo (caminhão com carroceria acoplado) havendo, portanto, a modificação do funcionamento do item inicialmente existente (chassi do caminhão), assim como - principalmente – a modificação de sua utilização e aparência”*. Adiciona, ainda, que este produto novo, resultante da industrialização, possui uma classificação fiscal diferente dos demais (utilizados na industrialização).

Menciona o Parecer Normativo CST nº 206/70, transcrevendo parte deste documento. Em seguida, informa decisão do órgão julgador da SEFAZ/RJ, citando a ementa desse julgado, e concluindo que o órgão entendeu *“que o processo de montagem em que se somam chassi e carroceria origina um novo produto. Este novo produto caminhão com carroceria acoplada tem classificação fiscal (NCM) específica que não está enquadrada no rol dos itens sujeitos à tributação do ICMS-ST”*. Acrescenta também a Consulta nº 11/2002 de Santa Catarina.

Finalmente, coloca seu entendimento acerca das operações por ela praticadas e objeto desta consulta, nos seguintes termos:

*“- Suspensão do ICMS nas remessas e retorno para industrialização por encomenda do chassi com motor e cabine – conforme art. 52 do RICMS/RJ;*

*- Tributação do ICMS incidente sobre o valor do produto (carroceria), utilizado no processo de industrialização da ... tendo como fato gerador a saída do caminhão acabado considerando-se alíquota geral de 18%, aplicável às saídas internas, e para as saídas interestaduais 7% (às regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e estado do Espírito Santo), 12% (demais regiões e 4% (mercadoria com conteúdo de importação superior a 40% - conforme arts. 4º e 14 do RICMS/RJ;*

*- Não sujeição ao ICMS-ST na saída de caminhão completo (caminhão com carroceria), visto que o produto final fabricado e montado pela consulente (classificação no NCM 8704.22) não está arrolado no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ;*

*No caso do chassi com carroceria acoplada classificado na NCM 8704.21, embora a NCM conste no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ, entende a consulente que não se aplica o ICMS-ST pois o produto faturado pela mesma, carroceria acoplada no chassi, não atende os requisitos para a incidência do ICMS*

*substituição tributária, ou seja, a NCM + descrição do produto não constam no rol de mercadorias sujeitas ao ICMS ST”.*

Isto posto, consulta:

*“1) Está correto o entendimento da consulente quanto ao fluxo fiscal (CFOPs e notas fiscais) nas duas hipóteses (A e B) acima apresentadas?*

*2) Está correto o entendimento da consulente quanto ao enquadramento do produto e tributação deste na operação realizada nas duas hipóteses (A e B) apresentadas acima?*

*3) Está correto o entendimento da consulente que não se aplica o ICMS Substituição tributária nas operações de venda de carrocerias instaladas em chassi de caminhões, uma vez que a NCM e descrição do produto final (Carroceria acoplada em chassi de caminhão – NCM 8704.21 ou 8704.22) não estão arrolados no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ e não atendem os requisitos para aplicação do ICMS Substituição Tributária?”*

Conforme documento 1632871, esta coordenadoria solicitou diligência para que, em suma, fossem cumpridas as seguintes diligências: Manifestação da AFE 12 quanto à existência ou não de auto de infração relacionado à matéria em análise; e manifestação da consulente no sentido de esclarecer se *“nas hipóteses apresentadas na consulta, há operações de venda para o exterior (exportação)?”*.

Pois bem, no documento 1835701 a Auditoria Fiscal manifestou-se no seguinte sentido: *“- Foram encontradas no sistema apenas duas ações fiscais geradas para a Consulente, a saber: RAF 517.xxx-xx em 24/01/2019, no programa de Análise da Conformidade dos Procedimentos com a resposta da Consulta, sendo que o mesmo foi devolvido sem fiscalização na data 01/07/2019 e RAF 527.xxx-xx cujo objeto é a presente informação fiscal;*

*- não há auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte até a presente data”*.

Posteriormente, a CCJT retornou o processo à AFE, tendo em vista o não cumprimento da totalidade da diligência requerida, como se pode observar através do documento 4143438, nos seguintes termos: *“A diligência então requisitada possui o escopo de esclarecer se a operação em epígrafe (envolvendo exportação), mencionada na inicial desta consulta, está ou não amparada pelo Protocolo ICMS 19/97. Ou seja, em paralelo ao que foi solicitado acima, e para que seja dada a devida resposta, é imprescindível que a consulente confirme se obtém o credenciamento, e se observa todos os mandamentos do Protocolo ICMS 19/97, além de acrescentar demais informações relacionadas ao tema que julgar necessárias”*.

Neste ponto, imprescindível ressaltar que houve um equívoco de digitação no pedido de diligência, que nada obsta o devido entendimento da presente. Portanto, onde se lê *“Protocolo ICMS 19/97”*, leia-se *“Protocolo ICMS 19/96”*. Note-se que é indiscutível a intenção de mencionar o Protocolo ICMS 19/96 que possui total

relação com o assunto tratado neste processo, e não o Protocolo ICMS 19/97 que não possui NENHUMA RELAÇÃO com o tema em epígrafe.

Em que pese o acima relato, a consultante se manifestou, em resposta à diligência, informando que “*não realiza operações de venda para o exterior (exportações)*”.

Enfim, o presente processo encontra-se instruído, principalmente, com a petição inicial (documento 1494571), ato constitutivo (documento 1494578), documento com ilustração das mercadorias envolvidas na operação objeto desta consulta (documento 1494580), DARJ da Taxa de Serviços Estaduais Fazendários referente à consulta jurídico-tributária e respectivos DIPs e comprovante de pagamento (documento 1494583), pedido de diligência desta coordenadoria (documentos 1632871/1635314 e 4143438/4162646), assim como o cumprimento da mesma pela AFE 12 (documentos 1649638/1835701 e 4428049/4958682/5085127).

## **ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

Preliminarmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pela Resolução SEFAZ nº 48/2019, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Ademais, esclarecemos que o objetivo das soluções de consulta tributária é elucidar questões objetivas formuladas pelos consultantes acerca da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consultante, assim como as informações e verificações de competência da autoridade fiscal, sem questionar suas exatidões. As soluções de consulta não convalidam tratamentos tributários, regimes, termos de adesão, cálculos, pagamentos alegados pelo consultante, interpretações, benefícios, informações, ações ou omissões aduzidas na consulta. Cabe, ainda, destacar que não compete à SUT a verificação quanto à devida confirmação de entrada em receita do imposto e/ou da Taxa referente à consulta jurídico-tributária prevista na legislação, sendo requisito formal de verificação, no momento da instrução processual, por parte da repartição responsável pela abertura do presente. Da mesma forma, não compete à CCJT analisar matéria que esteja sendo objeto de impugnação (de auto de infração) por parte do contribuinte.

Desta forma, passemos a análise da matéria objeto da presente consulta.

Em princípio, imprescindível informar que, com base na manifestação da consultante (em resposta à diligência), adotaremos algumas premissas: 1) As operações objeto desta consulta não estão relacionadas às previstas no Protocolo ICMS 19/96. Ou seja, **as operações ora analisadas não estarão envolvidas com operações de exportações/importações** (conforme informações prestadas pela consultante). Assim, nos limitaremos a esclarecer as dúvidas atinentes, exclusivamente, às operações interestaduais e internas; 2) **É de responsabilidade**

**do contribuinte indicar a correta classificação do produto na NCM/SH, em caso de dúvida, este deve se dirigir ao órgão consultivo da Receita Federal.** A legislação tributária estadual apenas usa a NCM para identificação mais precisa da mercadoria submetida ao respectivo tratamento tributário; 3) Com relação aos **CFOPs**, estes **deverão ser interpretados pelo contribuinte de acordo com as notas explicativas constantes do Anexo ao Convênio SINIEF snº/70, com a redação do Ajuste SINIEF 7/01;** e 4) A questão submetida a esta coordenadoria restringe-se ao tratamento tributário da saída de carrocerias, fabricadas pela consulente sob encomenda, montadas sobre chassis fornecidos pelo autor da encomenda, abstraindo outras possibilidades.

Dessa maneira, cumpre-nos salientar o conceito de industrialização, previsto no art. 3º do Livro XVII do RICMS, abaixo transcrito, qual seja qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo. Destaque-se que dentre as possibilidades de industrialização, temos a montagem que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma.

*Art. 3º - Para os efeitos do disposto neste regulamento, considera-se:*

*[...]*

**III - industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:**

*1. a que, exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);*

*2. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*3. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);*

*4. a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine, apenas, ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);*

*5. a que, exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento);*

*IV - industrial, o estabelecimento que realize operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial;*

*[...]*

*Parágrafo único - São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização referida no inciso III, o processo utilizado para obtenção do produto, a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

No caso em tela, note-se que a consulente (industrializador) transforma chassis, recebido de terceiros, em caminhões. Do processo de industrialização resulta um produto novo (caminhões), diverso daquele que entrou ou daqueles que se agregaram ao produto final. Em outras palavras, a operação industrial, tal como descrita, importa na obtenção de uma espécie nova, sendo indiscutível que ao

término da operação há perda da identidade original das partes que compõem o produto final. As modificações impostas pelo processo de industrialização são de tal ordem que alteram (descaracterizam) a essência dos bens que compõem o produto final.

Dito isto, nas duas hipóteses apresentadas na inicial pela consulente temos a industrialização por encomenda caracterizada pela remessa de matéria-prima por contribuinte do ICMS a estabelecimento industrial (diverso) para confecção de mercadoria destinada à revenda. Nesse caso, a saída do produto final industrializado (caminhão) é fato gerador do ICMS, conforme disposto no inciso II[1] do artigo 3.º da Lei nº 2.657/96. Nesta operação, a industrialização por encomenda deve ser tributada pela alíquota prevista para o produto final (caminhão). Além disso, podemos afirmar, baseado no inciso II do art. 4º da Lei nº 2.657/96, que a base de cálculo “*é o valor acrescido relativo à industrialização, abrangendo mão-de-obra, insumos aplicados e despesas cobradas do encomendante*”.

Adicionalmente, observe, também, que é contribuinte do ICMS, nos termos do inciso II do § 1º do art. 15 da Lei nº 2.657/96 “*o industrializador, no retorno da mercadoria ao estabelecimento do encomendante*”. Neste ponto, vale contrapor que o estabelecimento encomendante é considerado o industrial para efeitos de pagamento do imposto relativo à substituição tributária.

Feita essa explanação preliminar, passemos a analisar as duas hipóteses, núcleo do p.p., “*hipótese A) Remessa e retorno de industrialização*” e “*hipótese B) Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente*”. Ambas tratam de industrialização por encomenda. Ratificamos que, conforme a premissa 2, abordaremos as NCMs de acordo com as informações fornecidas na inicial (sem verificar a exatidão das mesmas, pois este órgão não é competente para tal), já que cabe ao contribuinte, conforme o caso concreto, indicar a correta classificação do produto na NCM/SH (e em caso de dúvida, este deve se dirigir ao órgão consultivo da Receita Federal).

Na primeira hipótese, a consulente recebe o chassi da encomendante do caminhão (e fabricante do chassi) para montagem da carroceria (produzida pela consulente) e formação do produto encomendado. A mesma utiliza adequadamente o CFOP 1.901 (“*entrada para industrialização por encomenda*”). Reforçamos que classificam-se neste código as entradas de insumos recebidos para industrialização por encomenda de outra empresa ou de outro estabelecimento da mesma empresa.

Lembramos que a operação de saída e o respectivo retorno de mercadoria destinada a industrialização (chassi) gozam de suspensão do ICMS, devendo os envolvidos na operação combinar os seguintes normativos: Os CFOPs constantes do Anexo ao Convênio ICMS SNº/70; o art. 52, inciso I e arts. 53 e 54[2], do Livro I do RICMS-RJ/00; arts. 43 a 45[3] do Anexo XIII, Parte II, da Resolução SEFAZ nº 720/14, abaixo transcritos:

Art. 43 - Na operação amparada por suspensão do imposto, o estabelecimento remetente deverá emitir NFe, na qual sejam mencionadas a circunstância e o respectivo dispositivo legal que a ampare.

§ 1º - O destinatário da mercadoria deverá emitir NFe, por ocasião de seu retorno para o estabelecimento remetente, na qual deverá constar referência ao documento fiscal correspondente à remessa inicial.

§ 2º - Se o destinatário não estiver obrigado à emissão de documento fiscal, o retorno da mercadoria será acobertado pelo DANFE referente à NFe original, devendo ser emitida NFe de entrada pelo estabelecimento remetente original.

Art. 45 - Na hipótese de ocorrer a transmissão da propriedade da mercadoria sem que essa tenha retornado ao estabelecimento de origem, deverá ser emitida NFe de retorno simbólico, além de serem observados os procedimentos previstos no artigo 44 deste Anexo.

Assim, no retorno da mercadoria industrializada (chassi + caminhão) ao estabelecimento encomendante, deve ser emitida NF-e:

. Com relação à mercadoria final (caminhão): CFOP 5.124 ou 6.124, conforme o caso (“industrialização efetuada para outra empresa - Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial”), com destaque do ICMS relativo à industrialização. A base de cálculo será o valor acrescido (valor adicionado) relativo à industrialização, abrangendo mão-de-obra, material aplicado e despesas cobradas do encomendante. No caso de a mercadoria esteja sujeita ao regime de substituição tributária, a retenção far-se-á na saída do estabelecimento autor da encomenda (considerado industrial). Tanto a mercadoria industrializada (valor da industrialização), quanto o retorno simbólico do chassi devem constar da mesma Nota Fiscal para o encomendante.

. Com relação ao retorno simbólico de mercadoria recebida para industrialização (chassi): CFOP 5.902 ou 6.902, conforme o caso (“*retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*” - Classificam-se neste código as remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos para industrialização e incorporados ao produto final, por encomenda de outra empresa ou de outro estabelecimento da mesma empresa. O valor dos insumos nesta operação deverá ser igual ao valor dos insumos recebidos para industrialização”).

Essa NF-e deve ser emitida pelo estabelecimento que efetiva a industrialização em retorno ao encomendante, devendo informar o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor da mercadoria empregada na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda. Lembramos que, a consulente, ao receber o chassi do encomendante, realiza efetivamente um processo industrial, agregando-lhe mercadorias e serviços de forma a resultar numa mercadoria nova, diversa da que entrou e das que lhe foram agregadas. Esta operação não se confunde com venda de mercadorias, possuindo um tratamento tributário próprio.

Portanto, o valor total da nota fiscal deve corresponder ao somatório dos insumos (CFOP 5.902 ou 6.902) que retornam com suspensão do imposto e o valor adicionado pelo remetente (CFOP 5.124 ou 6.124), abrangendo mão-de-obra,

insumos aplicados e despesas cobradas do encomendante, sobre o qual incide o ICMS, nos termos do inciso II do art. 3º e inciso II do art. 4º, ambos da Lei nº 2.657/96. No campo "dados adicionais" da NF-e deve ser consignado o dispositivo do RICMS/00 (art. 52 do Livro I do RICMS/00) que fundamenta a suspensão do ICMS relativo ao retorno dos insumos.

Já na segunda hipótese (*“hipótese B) Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente”*) deve ser observadas as normas dos artigos 41 e 42[4] do Anexo XIII, Parte II, da Resolução SEFAZ nº 720/14. Ademais, na hipótese de ocorrer a transmissão da propriedade da mercadoria sem que essa tenha retornado fisicamente ao estabelecimento encomendante, deverá ser emitida NF-e de retorno simbólico nos termos do art. 45[5] do Anexo XIII da Parte II da Resolução nº 720/14:

Art. 45 - Na hipótese de ocorrer a transmissão da propriedade da mercadoria sem que essa tenha retornado ao estabelecimento de origem, deverá ser emitida NFe de retorno simbólico, além de serem observados os procedimentos previstos no artigo 44 deste Anexo.

Essa situação apresentada na inicial, trata-se de uma venda de mercadoria industrializada por encomenda em estabelecimento de terceiro, sem retorno ao estabelecimento encomendante, isto é, cuja saída se dará diretamente do estabelecimento industrializador para o adquirente sem transitar pelo vendedor.

Assim, a operação de envio do chassi à consulente para industrialização e produção de uma mercadoria nova (caminhão) também está amparada pela suspensão do ICMS, nos termos do artigo 52, inciso I, do Livro I do RICMS/00. Alega o consulente que o CFOP utilizado é o 1.924 (*“entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente”*). Alertamos que o contribuinte deverá observar, conforme o caso concreto que, classificam-se neste código as entradas de insumos recebidos para serem industrializados por conta e ordem do adquirente, nas hipóteses em que os insumos não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente dos mesmos.

Após a produção da carroceria com a respectiva industrialização por encomenda (montagem chassi + caminhão), a consulente deve emitir uma NF-e para a encomendante referente ao retorno simbólico de mercadoria remetida para industrialização (chassi) com o CFOP 5.925 ou 6.925, conforme o caso (*“Retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente”*). Lembramos que classificam-se neste código as remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos, por conta e ordem do adquirente, para industrialização e incorporados ao produto final, nas hipóteses em que os insumos não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente. O valor dos insumos nesta operação deverá ser igual ao valor dos insumos recebidos para industrialização.

Neste ponto, importante ressaltar que a fabricante do chassi fatura o caminhão diretamente para a concessionária, conforme a consultante afirma na inicial. Logo, a fabricante do chassi deve emitir uma NF-e à concessionária com destaque do ICMS, na tributação normal aplicável ao caso.

Assim sendo, como consequência, a consultante deve emitir a respectiva NF-e (sem destaque do ICMS) fazendo constar dos dados e informações constantes da NF-e mencionada no parágrafo anterior, com CFOP 5.949 ou 6.949 (“outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado - Classificam-se neste código as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores.”).

Feito os comentários acerca dos fluxos apresentados na petição, passemos à afirmação da consultante no sentido de que não há sujeição do ICMS-ST na saída do caminhão completo (chassi e cabine + carroceria), visto que o produto final fabricado e montado pela consultante (NCM 8704.22) não está arrolado no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ. Pois bem, sabe-se que estão sujeitas ao regime de substituição tributária as mercadorias listadas no Anexo I do Livro II do Decreto nº 27.427/00 (RICMS). E para fins de enquadramento no regime de substituição tributária, devem ser consideradas cumulativamente a classificação fiscal na NCM/SH, o CEST e a descrição da mercadoria. Quanto ao código da NCM a ser utilizado deverá ser correspondente ao produto final, que não é a carroceria e sim o veículo pronto (chassi/cabine + carroceria).

Note-se que o destino a ser dado ao produto final é crucial para definir o tratamento tributário. A consultante estará obrigada a reter o imposto relativo às operações subsequentes, na condição de substituta tributária, apenas se os veículos resultantes da montagem da carroceria sobre os chassis forem destinados à revenda.

Dito isto, note-se que das NCMs 8704.22.10, 8704.22.20, 8704.22.30, 8704.22.90, citadas na inicial, não estão previstas no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ, mas a NCM 8704.21 (também mencionada) está, conforme tabela extraída do ato, abaixo demonstrada. Ressalte-se que, como a consultante não discriminou a NCM completa (apenas 8704.21), deverá observar, conforme o caso concreto, se as mercadorias em epígrafe estão enquadradas na previsão infra:

<b>Subitem</b>	<b>CEST</b>	<b>NCM/SH</b>	<b>Descrição da Mercadoria</b>
14.14	25.014.00	8704.21.10	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, chassis com motor diesel ou semidiesel e cabina, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas

14.15	25.015.0 0	8704.21.2 0	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, com motor diesel ou semidiesel, com caixa basculante, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas
14.16	25.016.0 0	8704.21.3 0	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, frigoríficos ou isotérmicos, com motor diesel ou semidiesel, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas
14.17	25.017.0 0	8704.21.9 0	Outros veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, com motor diesel ou semidiesel, exceto carro-forte para transporte de valores e caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas

Almejando facilitar a pesquisa, trago as mercadorias analisadas, retiradas da tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI):

NCM	DESCRIÇÃO
87.04	Veículos automóveis para transporte de mercadorias.
8704.2	Outros, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel):
8704.21	De peso em carga máxima (bruto*) não superior a 5 toneladas
8704.21.10	Chassis com motor e cabina. Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes
8704.21.20	Com caixa basculante. Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes
8704.21.30	Frigoríficos ou isotérmicos. Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes
8704.21.90	Outros. Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes. Ex 02 - Carro-forte para transporte de valores
8704.22	De peso em carga máxima (bruto*) superior a 5 toneladas, mas não superior a 20 toneladas
8704.22.10	Chassis com motor e cabina
8704.22.20	Com caixa basculante
8704.22.30	Frigoríficos ou isotérmicos
8704.22.90	Outros

Assim, considerando as premissas explicitadas no início da análise e fundamentação, principalmente a de que é de responsabilidade do contribuinte indicar a correta classificação do produto na NCM/SH, em caso de dúvida, este deve se dirigir ao órgão consultivo da Receita Federal, a legislação tributária estadual apenas usa a NCM para identificação mais

precisa da mercadoria submetida ao respectivo tratamento tributário. Caberá ao contribuinte verificar, conforme ao caso concreto, o enquadramento ao regime de substituição tributária, observando cumulativamente a classificação fiscal na NCM/SH, o CEST e a descrição da mercadoria. Informamos que, conforme quadro acima, algumas mercadorias não se encontram amparadas pelo regime de ST neste estado, contudo, outras se encontram previstas. Nestas mercadorias abrangidas pelo regime de substituição tributária, a consulente deverá observar o que se segue.

A regra geral de substituição tributária determina a sua não aplicação nas remessas de mercadorias destinadas à industrialização, conforme o disposto no artigo 38, inciso III<sup>[1]</sup>, do Livro II do RICMS-RJ/00.

Ademais, para o deslinde da questão em pauta deve-se ter em mente que, quando a responsabilidade pela retenção do ICMS é atribuída ao industrial, o objetivo do legislador não é propriamente o de vincular a aplicação da norma ao exercício de determinada atividade. O intuito é o de que a retenção do imposto seja feita na operação que inicia o ciclo de comercialização da mercadoria submetida ao referido regime. Como, ordinariamente, é o industrial que inicia esse ciclo de comercialização, a ele, em tais casos, é atribuída a condição de “contribuinte substituto”. Porém, no caso de uma industrialização se realizar por conta e ordem de terceiros, tal premissa não ocorre, conforme já mencionado acima. Como a consulente que realizou a industrialização não é a proprietária da mercadoria fabricada, a operação de saída por ela realizada ainda não caracteriza o início do ciclo de comercialização do produto, mas apenas a entrega ao encomendante de um produto que este mandou industrializar. Tanto assim que o valor dessa operação sequer corresponde ao preço do produto, mas apenas ao que foi cobrado pela industrialização.

Nesses casos, o ciclo de comercialização da mercadoria só se inicia na saída do produto final do estabelecimento do encomendante. Sendo assim, por realizar a operação inaugural que, supostamente, seria realizada por quem industrializa a mercadoria, o encomendante, especificamente no que concerne à caracterização do sujeito passivo por substituição tributária, se equipara ao industrial.

No caso de industrialização por conta e ordem de terceiros, a operação de remessa do produto final realizada pelo industrial para o encomendante, por se tratar de retorno de mercadoria remetida para industrialização, se faz com destaque do ICMS calculado nos termos do inciso II do artigo 4º da Lei nº 2657/96 — com indicação, no correspondente documento fiscal, do CFOP específico para operações dessa natureza — sem retenção de ICMS por substituição tributária.

Portanto, na hipótese de encomendar a terceiros a industrialização dos produtos de sua marca, a retenção do ICMS relativo às saídas subsequentes do produto final compete à encomendante que, na condição de contribuinte que iniciará o ciclo de comercialização da mercadoria, se configura como contribuinte substituto. E, como tal, deverá efetuar a retenção do imposto na saída da mercadoria de seu estabelecimento, observado, quanto à base de cálculo do imposto retido, o disposto no inciso II do artigo 5º do Livro II do RICMS-RJ/00, in verbis:

Art. 5º - A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:

[...]

II - no caso do inciso II do artigo 1º, o preço máximo, ou único, de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou, na falta desse preço, o montante formado pelo valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto, neste valor incluído o valor do IPI, acrescido do frete e carreto, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço,

adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, da margem de valor agregado, relativa às operações ou prestações subsequentes, determinada pela legislação;

---

[1] Art. 38 - O regime de substituição tributária não se aplica:

[...]

III - à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

---

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

[...]

II - na saída de estabelecimento industrializador, em retorno ao do encomendante, ou para outro por ordem deste, de mercadoria submetida a processo de industrialização que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo.

[2] Art. 52 - Sem prejuízo de outras hipóteses expressamente previstas neste regulamento, gozam de suspensão do imposto:

I - a saída e o respectivo retorno de mercadoria destinada a conserto, reparo ou industrialização;

§ 1º - A suspensão a que se refere o inciso I:

1. não se aplica à saída para fora do Estado de sucata e produto primário de origem animal ou vegetal, salvo se a remessa e o retorno se fizerem nos termos de acordo entre o Estado do Rio de Janeiro e demais Estados interessados;

2. é condicionada ao retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da respectiva saída, prorrogável por mais 180 (cento e oitenta) dias, pela repartição fiscal, a requerimento do interessado, admitindo-se, excepcionalmente, uma segunda prorrogação de igual prazo.

Art. 53 - O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a respectiva obrigação.

Art. 54 - Não se verificando a condição ou o requisito que legitima a suspensão, torna-se exigível o imposto com base na data da respectiva saída da mercadoria, corrigido monetariamente e com os acréscimos cabíveis, observado, ainda, o disposto na legislação aplicável.

[3] Art. 44 - Esgotado o prazo de suspensão ou não configurada a condição que a autorize, o contribuinte remetente original, deverá efetuar o pagamento do ICMS exigível nos termos do artigo 54 do Livro I do RICMS/00, e:

I - emitir NFe, com destaque do imposto, mencionando essa circunstância e lançando no campo destinado a documento fiscal referenciado os dados da NFe de remessa original, remetendo o respectivo (sic) DANFE ao destinatário da mercadoria;

II - lançar, no registro próprio destinado à informação do documento fiscal, a NFe de que trata o inciso I do caput deste artigo e referenciar os dados da NFe de remessa original;

III - lançar, a título de "Estorno de Débitos" e de "Outros ICMS Devidos/Débitos Especiais", nos arquivos e documentos associados à escrita fiscal, o valor do ICMS destacado, informando, em ambos os lançamentos, o número da NFe de que trata o inciso I, bem como da NFe de remessa original.

§ 1º - O destinatário da mercadoria poderá se creditar do imposto destacado na NFe a que se refere o inciso I do caput deste artigo, mediante lançamento no RAICMS, a título de "outros créditos".

§ 2º - O pagamento do imposto a que se refere o caput deste artigo deverá ser efetuado no período de apuração em que se verifique a ocorrência da hipótese que justifique a sua exigibilidade, em documento de arrecadação à parte, referenciado à data da respectiva saída da mercadoria, com os acréscimos cabíveis; (redação do artigo 44, §§ 1º e 2º, dada pela Resolução 74/17, ceap de 01/08/17)

§ 3º - A NFe a que se refere o inciso I do caput deste artigo, emitida pelo contribuinte remetente original, não será lançada em qualquer dos campos da Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA-ICMS).

[4] Art. 41 - Nas operações em que um estabelecimento encomende a industrialização de mercadorias, fornecendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de terceiro, os quais, sem

transitar pelo estabelecimento adquirente, sejam entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o seguinte:

I - o estabelecimento fornecedor deve:

a) emitir Nota Fiscal com destaque do imposto, se devido, em nome do estabelecimento adquirente, autor da encomenda, consignando, além dos demais requisitos exigidos:

1. nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do estabelecimento em que os produtos serão entregues;
2. circunstância de que se destinam à industrialização;

b) emitir Nota Fiscal para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do imposto, em nome do estabelecimento industrializador, na qual deverá constar, além dos demais requisitos exigidos:

1. referência à Nota Fiscal de que trata alínea "a" do inciso I do caput deste artigo;
2. nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do adquirente;

II - o estabelecimento industrializador, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, deverá emitir Nota Fiscal, na qual deverá constar, além dos demais requisitos exigidos, as seguintes indicações:

- a) nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do fornecedor;
- b) referência à Nota Fiscal de que trata alínea "b" do inciso I do caput deste artigo no campo "Notas Fiscais referenciadas" da NFe;
- c) valor das mercadorias recebidas para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;
- d) destaque do ICMS, se devido, calculado sobre o valor total cobrado do autor da encomenda.

Art. 42 - Na hipótese do artigo 41 deste Anexo, se a mercadoria tiver que transitar por mais de um estabelecimento industrializador, antes de ser entregue ao adquirente, autor da encomenda, cada industrializador deve:

I - emitir Nota Fiscal para acompanhar o transporte da mercadoria ao industrializador seguinte, sem destaque do imposto, contendo, além dos requisitos normalmente exigidos:

- a) indicação de que a remessa se destina à industrialização por conta e ordem do adquirente, autor da encomenda, que deve ser qualificado nesta nota;
- b) referência à Nota Fiscal por meio da qual a mercadoria foi recebida em seu estabelecimento;
- c) nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do seu emitente.

II - emitir Nota Fiscal em nome do estabelecimento adquirente, autor da encomenda, contendo, além dos requisitos normalmente exigidos:

- a) referência à Nota Fiscal pela qual a mercadoria foi recebida em seu estabelecimento;
- b) nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, de seu emitente;
- c) referência à Nota Fiscal de que trata o inciso I do caput deste artigo;
- d) valor da encomenda recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;
- e) destaque do ICMS, quando devido, calculado sobre o valor total cobrado do autor da encomenda.

[\[5\]](#)

## RESPOSTA

Considerando todo acima exposto, passemos às respostas:

- 1 e 2) Não, em parte. Observar toda a descrição da operação feita na análise e fundamentação acima;
- 3) Não. Observe que caberá ao contribuinte verificar, conforme ao caso concreto, o enquadramento ao regime de substituição tributária, observando cumulativamente a classificação fiscal na NCM/SH, o CEST e a descrição da mercadoria. Informamos que, conforme quadro abaixo, algumas mercadorias citadas no p.p. não se encontram amparadas pelo regime de ST neste estado, contudo, outras se encontram previstas. Nestas mercadorias abrangidas pelo regime de substituição tributária, a consultante deverá observar o que se segue.

Das NCMs citadas na consulta, estão sujeitas ao regime de substituição tributária:

Subitem	CEST	NCM/SH	Descrição da Mercadoria

14.14	25.014.0 0	8704.21.1 0	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, chassis com motor diesel ou semidiesel e cabina, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas
14.15	25.015.0 0	8704.21.2 0	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, com motor diesel ou semidiesel, com caixa basculante, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas
14.16	25.016.0 0	8704.21.3 0	Veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, frigoríficos ou isotérmicos, com motor diesel ou semidiesel, exceto caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas
14.17	25.017.0 0	8704.21.9 0	Outros veículos automóveis para transporte de mercadorias, de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas, com motor diesel ou semidiesel, exceto carro-forte para transporte de valores e caminhão de peso em carga máxima superior a 3,9 toneladas

Note-se que é contribuinte do ICMS, nos termos do inciso II do § 1º do art. 15 da Lei nº 2.657/96 “o industrializador, no retorno da mercadoria ao estabelecimento do encomendante”. Porém, o estabelecimento encomendante é considerado o industrial para efeitos de pagamento do imposto relativo à substituição tributária.

No caso de a mercadoria esteja sujeita ao regime de substituição tributária, a retenção far-se-á na saída do estabelecimento autor da encomenda (considerado industrial).

Como a consulente que realizou a industrialização não é a proprietária da mercadoria fabricada, a operação de saída por ela realizada ainda não caracteriza o início do ciclo de comercialização do produto, mas apenas a entrega ao encomendante de um produto que este mandou industrializar.

Neste caso de industrialização por conta e ordem de terceiros, a operação de remessa do produto final realizada pelo industrial para o encomendante, por se tratar de retorno de mercadoria remetida para industrialização, se faz com destaque do ICMS calculado nos termos do inciso II do artigo 4º da Lei nº 2657/96 — com indicação, no correspondente documento fiscal, do CFOP específico para operações dessa natureza — sem retenção de ICMS por substituição tributária.

Portanto, na hipótese de encomendar a terceiros a industrialização dos produtos de sua marca, a retenção do ICMS relativo às saídas subsequentes do produto final compete à encomendante que, na condição de contribuinte que iniciará o ciclo de comercialização da mercadoria, se configura como contribuinte substituto. E, como tal, deverá efetuar a retenção do imposto na saída da mercadoria de seu estabelecimento, observado, quanto à base de cálculo do imposto retido, o disposto no inciso II do artigo 5º do Livro II do RICMS-RJ/00.

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 dispondo de forma contrária.

Pelo o exposto, opino pelo retorno dos presentes autos à AUDITORIA-FISCAL ESPECIALIZADA DE VEÍCULOS E MATERIAL VIÁRIO - AFE 12, para cientificar o interessado.