



INDUSTRIALIZAÇÃO - TRATAMENTO FISCAL

SUMÁRIO

1.	Introdução
2.	Conceitos
2.1.	Industrialização
2.2.	Estabelecimento industrial
2.3.	Equiparados a industrial
2.4.	Insumos
3.	Aspectos relativos à Tributação do ICMS e do IPI
3.1.	Suspensão do ICMS e do IPI
3.2.	Diferimento do ICMS
3.3.	Condições para aplicação da suspensão e do diferimento do ICMS
3.4.	Renúncia à suspensão e ao diferimento do ICMS e do IPI - Possibilidade
3.5.	Insumos empregados no processo industrial - Alíquota aplicável do ICMS
4.	Industrialização de Mercadoria Destinada à Subsequente Saída - Procedimentos Fiscais
4.1.	Remessa para industrialização
4.2.	Retorno de industrialização
5.	Mercadoria Destinada a Uso, Consumo ou Ativo Imobilizado do Encomendante
5.1.	Destinada a uso ou consumo do encomendante
5.2.	Destinada ao ativo do encomendante
6.	Industrializador - Profissional Autônomo ou Avulso
6.1.	Remessa para industrialização para profissional autônomo ou avulso
6.2.	Retorno de industrialização executada por profissional autônomo ou avulso
7.	Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) - Quadro Prático
8.	Aspectos relativos à Tributação do ISS e do IPI
8.1.	Incidência concomitante do ISS e do ICMS - Impossibilidade
8.2.	Incidência concomitante de ISS e de IPI - Possibilidade
9.	Considerações quanto às Operações Interestaduais
9.1.	Diferimento do ICMS - Inaplicabilidade
9.2.	Sucata de metais e com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral
10.	Operações Triangulares
10.1.	Industrialização por mais de um estabelecimento - Art. 405 do RICMS/00
10.2.	Remessa de insumos do fornecedor para o industrializador por conta e ordem do autor da encomenda - Art. 406 do RICMS/00
10.3.	Remessa do produto industrializado a estabelecimento de terceiro - Art. 408 do RICMS/00 - Procedimentos fiscais

1. Introdução

Por necessidades próprias ou até mesmo para alcançar preços melhores em um mercado extremamente competitivo, a empresa busca novas alternativas a fim de baratear seus custos e por consequência elevar seus

lucros. Atualmente, uma das alternativas mais praticadas pelos contribuintes é a industrialização de mercadorias por conta de terceiros, também denominada “industrialização por encomenda”.

Assim, quando um contribuinte remeter matérias-primas, materiais intermediários ou materiais de embalagem (insumos) para um estabelecimento industrial, a fim de que este os submeta a processo de industrialização por sua encomenda, devendo o produto acabado, resultante do referido processo industrial, ser enviado em retorno ao encomendante, caracteriza-se operação de industrialização por encomenda.

O presente trabalho visa, especificamente, dispor sobre o tratamento fiscal aplicável na operação de industrialização por encomenda, com fundamento nos arts. 402 a 408 do RICMS-SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, nos arts. 42, VI e VII, 415 a 419 do Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, e na Portaria CAT nº 22/07.

2. Conceitos

2.1. Industrialização

Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (inciso I do art. 4º do RICMS/00 e art. 4º do RIPI/02):

a) a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova, ou seja, transformação;

b) a que importe em modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto, ou seja, beneficiamento;

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ou seja, montagem;

d) a que importe em alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem aplicada destinar-se apenas ao transporte da mercadoria, ou seja, acondicionamento ou reacondicionamento;

e) a que, executada sobre o produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização, ou seja, renovação ou recondicionamento.

2.2. Estabelecimento industrial

Estabelecimento industrial para fins de incidência do IPI é aquele que realiza quaisquer das operações de industrialização nas modalidades descritas no subitem anterior de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, conforme disposto no art. 8º do RIPI/02.

2.3. Equiparados a industrial

São considerados estabelecimentos equiparados a industrial aqueles que apesar de não realizarem quaisquer das operações de industrialização indicadas no subitem 2.1 a quem a legislação impõe os mesmos direitos e obrigações atribuídos aos estabelecimentos industriais, assim se submetem ao cumprimento de todas as obrigações pertinentes à legislação do IPI.

As hipóteses em que o estabelecimento se equipara a industrial estão relacionadas no art. 9º do RIPI/02, e podem ser detalhadamente examinadas na matéria publicada no Manual de Procedimentos Cenofisco nº 31/09, sob o título “IPI - Estabelecimento Industrial e os Equiparados a Industrial - Tratamento Fiscal”.

2.4. Insumos

Na lição do ilustre doutrinador Aliomar Baleeiro, in *Direito Tributário Brasileiro, Forense*: Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214, a expressão “insumo” é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final. (...). “Insumos são os ingredientes da produção, mas há

quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção".

Nessa linha, encontra-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto submetido ao processo de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros.

Entre outros, temos, a título de exemplo, os insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda, etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos (item 3.1 da Decisão Normativa CAT nº 1/01).

3. Aspectos relativos à Tributação do ICMS e do IPI

3.1. Suspensão do ICMS e do IPI

Suspender o imposto significa postergar o momento da sua cobrança, sem que se altere o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a expressão 'suspensão' nomeia postergação do lançamento do imposto para etapa ulterior do processo de circulação de mercadoria pelo mesmo contribuinte. Observe, entretanto, que se trata de operações regularmente tributadas pelo imposto.

No tocante às operações de industrialização, especificamente, temos o lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este seja promovida a subsequente saída dos mesmos produtos (art. 402 do RICMS/00).

No que tange à legislação do IPI, as Matérias-Primas (MP), os Produtos Intermediários (PI) e os Materiais de Embalagem (ME) destinados à industrialização, poderão sair com suspensão do imposto, desde que os produtos industrializados retornem ao estabelecimento remetente daqueles insumos (art. 42, VI, do RIPI/02).

Também serão alcançados pela suspensão do IPI os produtos que, industrializados na forma do disposto no parágrafo anterior e em cuja operação o executor da industrialização não tenha empregado produtos de sua própria fabricação ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e por este destinados (art. 42, VII, do RIPI/02):

- a) a comércio; ou
- b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem à saída de produto tributado.

3.2. Diferimento do ICMS

Diferir o imposto é o mesmo que postergar o momento de sua cobrança, no entanto, atribui-se a terceiro a responsabilidade pelo seu recolhimento, ou seja, o diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior de circulação da mercadoria a ser definida no dispositivo legal que o estabelece. Diante disso, observa-se que a operação amparada pelo diferimento do imposto é tributada normalmente.

Para as operações de industrialização, na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, conforme previsto no art. 402 do RICMS/00, quando o estabelecimento autor da encomenda e o industrializador se localizarem neste Estado, o lançamento do ICMS incidente sobre a parcela relativa aos serviços prestados fica diferido para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, por este for promovida sua subsequente saída (art. 1º da Portaria CAT nº 22/07).

O diferimento do imposto referido no parágrafo anterior não se aplica às hipóteses a seguir indicadas, caso em que o estabelecimento que tiver procedido à industrialização deverá calcular e recolher o imposto sobre o valor acrescido, que consiste no somatório do valor dos materiais empregados no processo industrial, abrangendo inclusive a energia elétrica utilizada, e do valor da mão de obra cobrada do encomendante:

a) encomenda feita por não contribuinte do imposto, por estabelecimento rural de produtor e por estabelecimento optante pelo SIMPLES Nacional;

b) industrialização de sucata de metais.

3.3. Condições para aplicação da suspensão e do diferimento do ICMS

3.3.1. Retorno fora do prazo - Exigência do imposto

Constitui condição para aplicação da suspensão e do diferimento do ICMS de que tratam os subitens 3.1 e 3.2, respectivamente, o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, dentro do prazo de 180 dias contado da data da saída da mercadoria do estabelecimento autor da encomenda, prorrogável, a critério do Fisco, por igual período, e admitida, ainda, excepcionalmente, uma segunda prorrogação, por mais 180 dias (art. 409 do RICMS/00 e art. 2º da Portaria CAT nº 22/07).

Salvo prorrogação autorizada pelo Fisco, decorrido o prazo indicado no parágrafo anterior sem que ocorra o retorno da mercadoria ou dos produtos industrializados, será exigido o imposto devido por ocasião da saída, sujeitando o autor da encomenda ao recolhimento espontâneo com os devidos acréscimos legais exigidos na legislação (art. 410 do RICMS/00 e parágrafo único do art. 2º da Portaria CAT nº 22/07).

No caso de inobservância do prazo citado anteriormente, sem que ocorra a devida prorrogação expressamente autorizada pelo Fisco, o encomendante deverá emitir nota fiscal complementar para efeito de pagamento do imposto, relativo ao documento original (art. 182, IV, do RICMS/00).

Nota Cenofisco:

O procedimento para emissão de nota fiscal complementar do imposto, bem como sua respectiva escrituração fiscal no livro fiscal correspondente, poderá ser analisado no Manual de Procedimentos Cenofisco nº 27/09, sob o título "ICMS - Nota Fiscal Complementar - Imposto Destacado a Menor".

Nesse caso, o estabelecimento industrializador, por ocasião do retorno do produto industrializado ao encomendante, deverá calcular o valor do imposto, considerando como base de cálculo o valor total da operação, ou seja, o valor dos insumos recebidos para industrialização, somado ao valor dos materiais aplicados e o valor da mão de obra empregada no referido processo industrial.

Nota Cenofisco:

Para efeito do parágrafo anterior, os "materiais aplicados" no processo industrial referem-se tão somente aos insumos (as matérias-primas inclusive a energia elétrica, os produtos intermediários e os materiais de embalagem) efetivamente empregados no processo industrial.

A consultoria tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em manifestação por meio da Resposta à Consulta nº 1.034/00, cuja íntegra reproduzimos a seguir, define 'energia elétrica' como mercadoria sujeita ao ICMS e que, entre outras utilizações, ao ser consumida no processo industrial, caracteriza o que se denomina insumo industrial e, portanto, deve ser incluída no valor total das mercadorias empregadas no respectivo processo produtivo:

"Resposta à Consulta nº 1.034/2000, de 23 de maio de 2001.

Execução de serviço de industrialização sob encomenda - Aplicação de mão-de-obra e matéria prima - Energia elétrica consumida no processo produtivo - Insumo de produção - Incidência do imposto.

1. A Consulente informa ter como atividade a fabricação de bicicletas, bem como suas partes e peças, e relata receber insumos industriais de contribuinte localizado neste Estado de São Paulo para industrialização.

1.1 Descreve os procedimentos fiscais referentes a essa operação, assinalando que recebe os referidos insumos com a suspensão prevista no artigo 382 do RICMS/91 e que os produtos industrializados devem retornar ao estabelecimento encomendante dentro dos 180 dias previstos na legislação.

1.2 Ao promover o retorno, a Consulente (estabelecimento executor da encomenda) emite nota fiscal com natureza da operação 'Retorno de Industrialização' - CFOP 513/594, onde consta 'o valor das mercadorias recebidas para industrialização e o valor total cobrado do encomendante'.

1.3 A Consulente anota, ainda, que 'em relação ao material recebido haverá suspensão do ICMS conforme dispõe o Art. 382 do RICMS/SP Dec 33118/91'. E que, em relação ao valor cobrado do encomendante, o imposto referente à aplicação de mão-de-obra fica diferido (artigo 383 do RICMS/1991) e o imposto incidente sobre a aplicação de matéria prima abrange o valor referente à energia elétrica consumida no processo produtivo (artigos 46 e 47 do RICMS/1991).

2. Isso posto, indaga se está correta a afirmação de que a energia elétrica consumida no processo de industrialização é considerada insumo industrial e, portanto, 'haverá incidência do ICMS sobre a mesma quando da emissão da nota fiscal de Retorno de Industrialização', conforme dispõem os artigos 46 e 47 do RICMS/1991, a Decisão Normativa CAT 01/1991 e a Resposta à Consulta 368, de 02 de agosto de 2000, divulgada no site do Posto Fiscal Eletrônico (<http://pfe.fazenda.sp.gov.br/>).

2.1 Indaga, ainda, se o ICMS referente à matéria-prima aplicada no processo produtivo, destacado na nota fiscal referente ao retorno do produto industrializado, poderá ser creditado pelo encomendante se esse produto se destinar a uma subsequente saída (comercialização), tendo em vista o princípio da não-cumulatividade do imposto (artigo 56 do RICMS/1991).

3. Como é do conhecimento da Consulente, o tratamento tributário aplicável à remessa de mercadoria para industrialização por encomenda (artigo 402 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490/2000; artigo 382 do RICMS/1991) prevê a suspensão do lançamento do imposto incidente na remessa ao estabelecimento industrializador e no seu respectivo retorno, até o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento autor da encomenda. Ressalvado o lançamento do imposto sobre o valor acrescido (artigo 402, § 2º do RICMS/2000; artigo 46 do RICMS/1991), a referida suspensão compreende a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao autor da encomenda (artigo 402, §1º, RICMS/2000). v4. Na saída dos produtos industrializados promovida pela Consulente (estabelecimento industrializador) em retorno ao estabelecimento encomendante, o ICMS incide sobre o valor total cobrado - valor acrescido, nele incluídos o valor dos serviços prestados e o das mercadorias empregadas no processo de industrialização (artigo 402, §§ 2º e 3º, do RICMS/2000; artigos 46 e 47 do RICMS/1991).

5. Na hipótese analisada, como o estabelecimento autor da encomenda e o industrializador estão localizados neste Estado, o lançamento do imposto incidente sobre o valor dos serviços prestados (mão-de-obra) fica diferido para o momento em que o encomendante (contribuinte do imposto) promover a subsequente saída da mercadoria (comercialização).

6. Assim, ao promover a saída do produto industrializado, em retorno ao estabelecimento encomendante, em operação interna, a Consulente debitar-se-á do ICMS correspondente aos insumos que empregou no respectivo processo de industrialização (artigo 402, §§ 2º e 3º, combinado com o artigo 403, ambos do RICMS/2000; artigo 383 do RICMS/1991). A energia elétrica, como mercadoria sujeita ao ICMS e que, entre outras utilizações, ao ser consumida no processo industrial, caracteriza o que se denomina insumo industrial, deve ser incluída no valor total das mercadorias empregadas pela Consulente no referido processo produtivo.

6.1 O imposto, a esse título destacado no respectivo documento fiscal (artigos 403 e 404 do RICMS/2000; artigos 383 e 384 do RICMS/1991), enseja ao estabelecimento encomendante o direito ao crédito, quando cabível, observado o disposto nos artigos 59 a 61 do RICMS/2000 (56 a 58 do RICMS/1991).

6.2 Oportuno esclarecer que, o valor da energia elétrica consumida na industrialização sob encomenda e englobado no valor total referente às mercadorias empregadas pela executante, sobre o qual incide o ICMS, não se relaciona, para a encomendante, com as hipóteses de crédito do imposto referentes à entrada direta de energia elétrica no seu estabelecimento.

Esta última situação, no que se refere ao crédito do imposto, a partir de 1º de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2002, está sujeita à observância das regras contidas no artigo 1º das Disposições Transitórias do

RICMS/2000 (até 31/12/2000 valem as disposições contidas no RICMS/1991 e as considerações pertinentes da Decisão Normativa CAT 01/1991, citada pela Consultente).

Elaise Ellen Leopoldi, Consultora Tributária.

De acordo.

Cirineu do Nascimento Rodrigues, Diretor da Consultoria Tributária”.

Nota Cenofisco:

Convém esclarecer que, embora a Resposta à Consulta nº 1.034/00 tenha como base o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 33.118/91, a orientação nela contida permanece em vigor, considerando-se os dispositivos legais do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, atualmente em vigor.

3.4. Renúncia à suspensão e ao diferimento do ICMS e do IPI - Possibilidade

Por meio da Resposta à Consulta nº 572/01, a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda expressa o entendimento no sentido de que a operação de remessa para industrialização tanto poderá ser com suspensão do lançamento do imposto, nos termos do art. 402 do RICMS/00, como também com tributação, em caso de renúncia à suspensão. Na hipótese de renúncia, esta deverá ser feita pelo estabelecimento remetente com expressa concordância do estabelecimento destinatário, além de ser encaminhada comunicação ao Posto Fiscal de vinculação dos estabelecimentos intervenientes nas operações (remetente e destinatário/industrializador).

De outra parte, cumpre ressaltar que o diferimento não pode ser renunciado por transferir responsabilidade pelo pagamento do imposto, cuja aplicação se submete a normas que lhe são específicas e gera consequência tributária totalmente diferenciada da suspensão.

Especificamente no que respeita à industrialização por encomenda, lembramos que a aplicação do diferimento a que se refere a Portaria CAT nº 22/07 encontra-se vinculada a encomenda feita ao amparo da suspensão do imposto. Assim sendo, uma vez renunciada a suspensão do lançamento do imposto na remessa de insumos para industrialização, o respectivo retorno dos produtos resultantes do referido processo deverá ser normalmente tributado pelo imposto, cuja base de cálculo corresponderá ao valor dos insumos recebidos para industrialização, acrescido do valor cobrado do encomendante (mão de obra + material aplicado), não se aplicando portanto o diferimento do ICMS sobre o valor da mão de obra previsto na Portaria CAT nº 22/07.

Para melhor entendimento do exposto anteriormente, reproduzimos, a seguir, a íntegra da Resposta à Consulta nº 572/01:

“Resposta à Consulta nº 572/2001, de 28 de agosto de 2001.

Industrialização - Renúncia tão somente ao diferimento previsto no artigo 403 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00: Impossibilidade.

1. Expõe a Consultente que realiza industrialização por encomenda de terceiros, nos termos dos artigos 402 e seguintes do RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490/00. Diante do exposto, indaga da possibilidade de renunciar, tão somente, ao diferimento do imposto expresso no artigo 403 do RICMS/00 e destacar o ICMS sobre o valor da mão-de-obra, uma vez que, conforme declara, não aplica “materiais” na industrialização.

2. Disciplina o artigo 402 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, que o lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos.

3. Tendo em vista que, na sistemática do ICMS, a expressão ‘suspensão’ nomeia postergação do lançamento do imposto para etapa ulterior do processo de circulação de mercadoria pelo mesmo contribuinte, a operação de remessa para industrialização tanto poderá ser com suspensão do lançamento do imposto, nos termos do artigo 402 do RICMS/00, como também com tributação, em caso de renúncia à suspensão. Na hipótese de renúncia, esta deverá ser feita pelo estabelecimento remetente com expressa concordância do

estabelecimento destinatário (Consulente), além de ser encaminhada comunicação ao Posto Fiscal de vinculação dos estabelecimentos intervenientes nas operações (remetente e destinatário-industrializador).

4. Cabe-nos, esclarecer que, uma vez renunciada à suspensão do lançamento do imposto na remessa dos produtos para industrialização, a operação de retorno dos produtos industrializados deverá ser normalmente tributada pelo imposto, não se aplicando assim as normas contidas no artigo 403 do mesmo diploma legal.

5. Assim, pelas normas expostas, é impossível se aplicar apenas 'parte' da legislação de uma operação de remessa e retorno para industrialização, quando a sistemática ora tratada está baseada num todo, sendo proibido, portanto, a Consulente renunciar apenas ao diferimento do imposto. A renúncia há de ser total (suspensão e diferimento) na forma atrás delineada.

Sérgio Bezerra de Melo, Consultor Tributário.

De acordo.

Cirineu do Nascimento Rodrigues, Diretor da Consultoria Tributária ”.

Nota Cenofisco:

O art. 403 do RICMS/00 vigorou até 31/07/2007, tendo em vista a revogação do referido dispositivo legal por meio do Decreto nº 51.520/07, a partir de então, o diferimento do imposto mencionado na Resposta à Consulta nº 572/01, passou a ser disciplinado na Portaria CAT nº 22/07.

Na esfera federal, também é facultado o lançamento do IPI na nota fiscal de remessa para industrialização, conforme preceitua o art. 42, VI, do RIPI/02, mencionado no subitem 3.1.

3.5. Insumos empregados no processo industrial - Alíquota aplicável do ICMS

A Decisão Normativa CAT nº 2/03, em vigor a partir de 22/02/2003, estabelece que no retorno dos produtos industrializados sob encomenda aplica-se sobre a base de cálculo do ICMS a alíquota relativa ao insumo aplicado no processo industrial e não a alíquota relativa ao produto acabado.

Essa decisão ao nosso entender é a mais sensata, haja vista que o executor da industrialização ao aplicar um insumo de sua propriedade está a praticar na verdade uma “venda” de um produto, que em decorrência do serviço encomendado será por ele agregado aos materiais remetidos pelo encomendante, tendo como intuito a obtenção de um produto acabado resultante da industrialização.

Cumpre-nos esclarecer que antes da vigência da referida Decisão Normativa, a Consultoria Tributária manifestava entendimento no sentido de que o executor da industrialização, ao retornar o produto acabado resultante do respectivo processo industrial, deveria aplicar a alíquota correspondente ao produto acabado, e não aquela relativa ao insumo aplicado.

4. Industrialização de Mercadoria Destinada à Subsequente Saída - Procedimentos Fiscais

4.1. Remessa para industrialização

A remessa para industrialização de mercadorias que após o seu efetivo retorno dos produtos industrializados ao autor da encomenda, por este seja promovida subsequente saída dos mesmos produtos, será acobertada por nota fiscal emitida no CFOP 5.901/6.901, conforme o caso, na qual, além dos demais requisitos, constarão: como natureza de operação “Remessa para industrialização”.

A operação referida no parágrafo anterior fica amparada pela suspensão do imposto estabelecida no art. 402 do RICMS/00 e no inciso VI do art. 42 do RIPI/02, desde que atendidas as condições indicadas no subitem 3.3.

4.1.1. Nota fiscal de remessa - Exemplo

Como exemplo do exposto no subitem anterior, vamos admitir a hipótese de emissão de nota fiscal relativa a remessa de tecidos de malha (insumos) para determinado estabelecimento industrializador para fabricação de camisas de malha, para serem comercializadas posteriormente pelo autor da encomenda.

Resenha Fiscal

Vamos observar a nota fiscal demonstrada a seguir:

NOTA FISCAL		N° 000001								
<input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA		<input type="checkbox"/> ENTRADA								
EMITENTE:			1ª VIA							
Nome / Razão Social: KC Confeções Ltda			Bairro/Distrito: Jd. Imperial							
Endereço: Rua das Orquideas, 91			UF: SP							
Município: São Paulo			CEP: 01010-000							
Fone/Fax:			DESTINATÁRIO/ REMETENTE							
		CNPJ xx.xxx.xxx/xxxx-xx								
NATUREZA DA OPERAÇÃO	CFOP	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO	INSCRIÇÃO ESTADUAL							
Remessa para industrialização	5.901		xxx.xxx.xxx.xxx							
			DATA LIMITE PARA EMIÇÃO 00.00.00							
DESTINATÁRIO REMETENTE										
NOME / RAZÃO SOCIAL		CNPJ / CPF								
CM Confeções Ind. e Com. Ltda										
ENDEREÇO		BAIRRO / DISTRITO	CEP							
Rua Jardim Sul, 44		Centro	02020-000							
MUNICÍPIO	FONE / FAX	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL							
São Paulo		SP								
DADOS DO PRODUTO										
CÓD PROD	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIF FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPI
								ICMS	IPI	
	Tecidos de malha	6002.40.10	050	MTS	100	20.00	2.000.00			
CÁLCULO DO IMPOSTO										
BASE DE CÁLCULO	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	TOTAL DOS PRODUTOS						
				2.000,00						
VALOR DO FRETE	VALOR SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA						
				2.000,00						
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS										
NOME / RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA 1 EMITENTE <input type="checkbox"/> 2 DESTINATÁRIO <input type="checkbox"/>	PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ / CPF				
ENDEREÇO			MUNICÍPIO		UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL				
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO					
DADOS ADICIONAIS			RESERVADO AO FISCO		N° DE CONTROLE DO FORMULÁRIO					
Suspensão do ICMS – art. 402 do RICMS/00 Suspensão do IPI – art. 42, VI, do RIPI/02										
DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR										
RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO						NOTA FISCAL				
DATA DO RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR					N° 000001				

4.1.2. Escrituração fiscal

A nota fiscal nº 000001, de 02/03/2010, relativa à operação de remessa para industrialização será escriturada, nas colunas próprias do Livro Registro de Saídas do autor da encomenda e do Livro Registro de Entradas do estabelecimento industrializador, na forma exemplificada a seguir:

a) Pelo autor da encomenda:

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS													
Documento Fiscal		VALOR CONTÁBIL		ICMS - VALORES FISCAIS					IPI - VALORES FISCAIS				OBSERV
Espécie	Número			COM DÉBITO			SEM DÉBITO		COM DÉBITO		SEM DÉBITO		
		CFOP	VL CONT	BC	ALÍQ	ICMS	ISEN / NT	OUTR	BC	IPI	ISEN	OUTR	
NF	000001	5.901	2.000,00	-	-	-	-	2.000,00	-	-	-	2.000,00	

b) Pelo industrializador:

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS													
Documento Fiscal		VALOR CONTÁBIL		ICMS - VALORES FISCAIS					IPI - VALORES FISCAIS				OBSERV
Espécie	Número			COM DÉBITO			SEM DÉBITO		COM DÉBITO		SEM DÉBITO		
		CFOP	VL CONT	BC	ALÍQ	ICMS	ISEN / NT	OUTR	BC	IPI	ISEN	OUTR	
NF	000001	1.901	2.000,00	-	-	-	-	2.000,00	-	-	-	2.000,00	

4.2. Retorno de industrialização

O retorno dos produtos industrializados, remetidos para industrialização na forma indicada no subitem 4.1, ao estabelecimento do encomendante, será acobertado por uma única nota fiscal, devendo para tanto o referido documento comportar os CFOPs 5.902/5.124 ou 6.902/6.124, conforme o caso, concomitantemente, na qual, além dos demais requisitos, constarão: como natureza de operação "Retorno de industrialização".

O Fisco Paulista já se manifestou reiteradas vezes por meio das Respostas à Consulta nºs 298/06, 493/04 e da Decisão Normativa CAT nº 2/03, para esclarecer que não cabe emissão de uma nota fiscal para documentar separadamente o retorno dos insumos enviados pelo autor da encomenda e outra para a cobrança do valor acrescido, e sim utilização de uma única nota fiscal para esse fim, contendo os CFOPs identificativos da operação, conforme preceitua o § 19 do art. 127 do RICMS/00.

Para melhor elucidação do exposto anteriormente, destacamos a Resposta à Consulta nº 298/06, cuja íntegra reproduzimos a seguir:

"Resposta à Consulta Tributária nº 298/2006, de 17 de maio de 2006.

ICMS - Industrialização por conta de terceiro - Emissão de documento fiscal pelo autor da encomenda e pelo industrializador.

1.A Consulente, que entre outras, exerce a atividade de 'fabricação, venda, locação, manutenção e reparo de máquinas, equipamentos, para as indústrias de bebidas e indústrias alimentícias', informa que remete matérias-primas (tais como 'barra de aço, chapa de aço, base de alumínio, pino de comando para transportador etc.')

para industrialização ('usinagem, polimento, acabamento etc.') em estabelecimento de terceiro, e questiona:

1. Em relação à remessa de insumos para beneficiamento, é correto emitirmos Nota Fiscal só com o valor de custo, sem a inclusão do imposto (ICMS)?

2. E quanto à totalização da Nota Fiscal de Retorno, é correto somarmos o valor dos insumos empregados no campo do documento fiscal (Valor Total da Nota)? Mas, tributando apenas o montante dos insumos empregados? Ou devemos apenas informar o valor dos insumos remetidos no campo do documento fiscal (Dados Adicionais/Informações Complementares)?

2. Apreende-se, do exposto, que os produtos resultantes da industrialização efetuada pelo estabelecimento contratado pela Consulente retornam ao seu estabelecimento prontos para serem comercializados ou para serem empregados na fabricação dos produtos que posteriormente comercializará.

3. Em conformidade com o artigo 402, caput e item 2 do § 1º, do RICMS/00, observado o disposto nos artigos 409 e 410 desse regulamento, a remessa dos insumos e o retorno dos produtos industrializados podem ser efetuados com suspensão do imposto, ou seja, com postergação do lançamento do imposto incidente para etapa ulterior do processo de circulação de mercadoria pelo próprio contribuinte autor da encomenda.

4. Disciplina o artigo 404 do RICMS/00 que na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, que a tiver remetido nas condições previstas no artigo 402, o estabelecimento industrializador deverá:

I - emitir Nota Fiscal que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da Nota Fiscal que acompanhou a mercadoria recebida em seu estabelecimento;

b) o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda;

II - efetuar, na Nota Fiscal que emitir, relativamente ao valor total cobrado do autor da encomenda, o destaque do valor do imposto, ressalvada a aplicação do disposto no artigo 403.

5. Nos termos do mencionado artigo 403, tratando-se de autor da encomenda e industrializador paulistas, ao valor acrescido correspondente:

Aos serviços prestados, observado o disposto nos citados artigos 409 e 410, aplica-se o diferimento;

Às mercadorias empregadas (pertencentes ao industrializador) no processo industrial, a tributação é normal (recomenda-se a leitura da Decisão Normativa CAT nº 2/03).

6. Respondendo diretamente, temos que:

Uma vez que a operação de remessa para industrialização é tributada pelo ICMS, porém, com seu lançamento suspenso, o montante desse imposto deve estar integrado ao valor das mercadorias;

No retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento autor da encomenda o valor dos insumos recebidos e incorporados ao produto final, que deve ser igual ao valor dos insumos recebidos para industrialização, deve constar na Nota Fiscal emitida no retorno da industrialização, no quadro 'Dados do Produto', com o CFOP 5.902 ou 6.902 - Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda. Desse modo, o valor das mercadorias recebidas para industrialização será computado no valor total da Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento industrializador.

7. Por oportuno, ressaltamos que:

É permitida a inclusão de operações enquadradas em diferentes códigos fiscais numa mesma Nota Fiscal, hipótese em que estes serão indicados no campo 'CFOP' no quadro 'Emitente' e no quadro 'Dados

do Produto', na linha correspondente a cada item após a descrição do produto (§ 19 do artigo 127 do RICMS/00);

As informações referidas na alínea 'a' do inciso I do artigo 404 do RICMS/00 devem constar no campo 'Informações Complementares' do quadro 'Dados Adicionais'.

Vera Lucia Rodrigues Figueiredo - Consultora Tributária.

De acordo.

Gianpaulo Camilo Dringoli - Consultor Tributário Chefe - 1ª ACT.

Guilherme Alvarenga Pacheco - Diretor Adjunto da Consultoria Tributária".

Quanto à legislação do IPI, o entendimento é idêntico à legislação do ICMS, no sentido de que os produtos industrializados em retorno ao estabelecimento do autor da encomenda seja acobertado por uma única nota fiscal, conforme disposto na Solução de Consulta nº 184/08, cuja íntegra reproduzimos a seguir:

"Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Solução de Consulta nº 184, de 09 de Julho de 2008 (DOU de 04/08/2008)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: O estabelecimento industrial, quando do retorno dos produtos industrializados por encomenda, deverá emitir uma única nota fiscal, que deverá reportar-se à classificação fiscal do produto final, resultante da industrialização realizada, além dos demais procedimentos exigidos no RIPI/2002 para a emissão de notas fiscais. O lançamento do IPI na operação de retorno será calculado pela aplicação da alíquota que corresponder ao produto final, além da menção aos dados dos documentos fiscais que acompanharam os insumos remetidos pelo encomendante e aplicados na industrialização efetuada.

Dispositivos Legais: art. 9º do RIPI, inciso IV; artigo 323; artigo 339, I, "I", VII; artigo 415, inciso II; PN CST 378/71; PN CST 186/71".

4.2.1. Nota fiscal de retorno - Exemplo

Conforme examinamos anteriormente, o retorno da mercadoria resultante do processo de industrialização deverá ser acobertado por uma única nota fiscal, comportando os CFOPs 5.902/5.124 e 6.902/6.124, observada a tributação a seguir:

a) suspensão do ICMS, conforme disposto no art. 402 do RICMS/00, para os valores correspondentes aos insumos recebidos para industrialização do autor da encomenda;

b) diferimento do ICMS, conforme disposto na Portaria CAT nº 22/07, para o valor correspondente à mão de obra cobrada pelo industrializador;

c) destaque do ICMS, sobre o valor correspondente aos materiais empregados pelo industrializador no processo de industrialização;

d) suspensão do IPI, conforme disposto no inciso VII do art. 42 do RIPI/02.

Como exemplo, vamos admitir a hipótese do retorno de camisas de malha, resultante do processo industrial, remetidas para industrialização por meio da nota fiscal nº 000001, de 02/03/2010, demonstrada no subitem 4.1.1.

Resenha Fiscal

NOTA FISCAL								N° 000002		
<input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA										
EMITENTE:								1ª VIA		
Nome / Razão Social: CM Confeções Ind. e Com. Ltda								Bairro/Distrito: Centro		
Endereço: Rua Jardim Sul, 44						UF: SP		CEP: 02020-000		
Município: São Paulo								DESTINATÁRIO/REMETENTE		
Fone/Fax:										
						CNPJ				
						xx.xxx.xxx/xxx-xx				
NATUREZA DA OPERAÇÃO		CFOP	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		INSCRIÇÃO ESTADUAL		DATA LIMITE PARA EMISSÃO			
Retorno de industrialização		5.902/5.124			xxx.xxx.xxx.xxx		00.00.00			
DESTINATÁRIO REMETENTE										
NOME / RAZÃO SOCIAL						CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO		
KC Confeções Ltda										
ENDEREÇO				BAIRRO / DISTRITO		CEP		DATA DA SAÍDA / ENTRADA		
Rua das Orquideas, 91				Jd. Imperial		01010-000		22/03/2010		
MUNICÍPIO			FONE / FAX		UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA		
São Paulo					SP			22/03/2010		
DADOS DO PRODUTO										
CÓD PROD	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIF FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPI
								ICMS	IPI	
	Camisas de malha	6105.10.00								
	Materiais aplicados (CFOP 5.124)		000			200,00	200,00	18%		
	Mão de obra (CFOP 5.124)		051			600,00	600,00	-		
	Insumos recebidos (CFOP 5.902)		050			2.000,00	2.000,00	-		
CÁLCULO DO IMPOSTO										
BASE DE CÁLCULO		VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO		TOTAL DOS PRODUTOS			
200,00		36,00					2.800,00			
VALOR DO FRETE		VALOR SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA			
					-		2.800,00			
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS										
NOME / RAZÃO SOCIAL					FRETE POR CONTA	PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ / CPF		
					1 EMITENTE <input type="checkbox"/>					
					2 DESTINATÁRIO <input type="checkbox"/>					
ENDEREÇO					MUNICÍPIO		UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL		
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO			
DADOS ADICIONAIS										
Recebimento de insumos através da NF nº 000001, de 02/03/2010 - Suspensão do ICMS - Art. 402 do RICMS/00. Mão de obra - Diferimento do ICMS - Portaria CAT nº 22/07 Suspensão do IPI - art. 42, VII, do RIPI/02 (insumos recebidos + valor cobrado)					RESERVADO AO FISCO			N° DE CONTROLE DO FORMULÁRIO		
DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR										
RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO								NOTA FISCAL		
DATA DO RECEBIMENTO		IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR						N° 000002		

4.2.2. Escrituração fiscal

A nota fiscal nº 000002, de 22/03/2010, relativa ao retorno de industrialização, será escriturada nas colunas próprias do Livro Registro de Saídas do estabelecimento industrializador e do Livro Registro de Entradas do autor da encomenda, na forma exemplificada a seguir:

a) Pelo industrializador:

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS													
Documento Fiscal		VALOR CONTÁBIL		ICMS - VALORES FISCAIS					IPI - VALORES FISCAIS				OBSERV
Espécie	Número			COM DÉBITO			SEM DÉBITO		COM DÉBITO		SEM DÉBITO		
		CFOP	VL CONT	BC	ALÍQ	ICMS	ISEN / NT	OUTR	BC	IPI	ISEN	OUTR	
NF	000002	5.902	2.000,00	-	-	-	-	2.000,00	-	-	-	2.000,00	
NF	000002	5.124	800,00	200,00	18%	36,00	-	600,00	-	-	-	800,00	

b) Pelo autor da encomenda:

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS													
Documento Fiscal		VALOR CONTÁBIL		ICMS - VALORES FISCAIS					IPI - VALORES FISCAIS				OBSERV
Espécie	Número			COM DÉBITO			SEM DÉBITO		COM DÉBITO		SEM DÉBITO		
		CFOP	VL CONT	BC	ALÍQ	ICMS	ISEN / NT	OUTR	BC	IPI	ISEN	OUTR	
NF	000002	1.902	2.000,00	-	-	-	-	2.000,00	-	-	-	2.000,00	
NF	000002	1.124	800,00	200,00	18%	36,00	-	600,00	-	-	-	800,00	

5. Mercadoria Destinada a Uso, Consumo ou Ativo Imobilizado do Encomendante

5.1. Destinada a uso ou consumo do encomendante

A legislação regulamentar do ICMS, ao conferir o benefício da suspensão a uma operação de circulação de mercadorias, tem por objetivo beneficiar os contribuintes envolvidos, evitando o comprometimento de seu capital de giro, ou seja, a suspensão do imposto caracteriza uma medida de controle fiscal que tem por objetivo preservar eventuais créditos tributários em razão de ocorrências específicas, até que se verifique uma operação que, de fato, justifique o pagamento do imposto.

Evita-se, assim, despender recursos financeiros para o recolhimento de um imposto que posteriormente será absorvido como crédito, sem nenhuma repercussão positiva para os cofres públicos. No caso, o imposto fica suspenso até que ocorra uma condição legalmente estipulada, o que, como regra, se dá em razão de uma posterior saída do produto do estabelecimento encomendante em razão de uma operação regularmente tributada.

A expressão do legislador paulista ao regular a aplicação da suspensão do imposto nas operações de industrialização por encomenda, determinando que o pagamento do imposto suspenso se efetive quando da saída dos produtos industrializados promovida pelo respectivo encomendante, tem sido objeto de controvérsias quanto à possibilidade de aplicação do benefício às encomendas feitas por contribuinte que se encontre na condição de usuário final. Sob tais circunstâncias, rotineiramente os contribuintes, por medida de cautela, optam pela não aplicação da suspensão, instituto que, como vimos, é renunciável.

Muito embora a matéria já tenha sido objeto de análise e manifestação da Fazenda do Estado, como veremos adiante, entendemos pela oportunidade de tecer aqui algumas considerações ao nosso ver necessárias a um melhor entendimento.

A utilização da suspensão nas operações de remessa e retorno dos insumos (5.901/6.901 e 5.902/6.902), além de resguardar o capital dos contribuintes, conforme comentado anteriormente, garante o

Fisco quanto ao imposto devido no caso de ocorrer desvio das condições que ensejaram o favor fiscal, voltando a ser exigível o imposto, de modo a evitar qualquer dano ao erário.

O legislador ao dispor expressamente no art. 402 do RICMS/00 que nas remessas para industrialização o imposto fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos, não impõe que a aplicação da suspensão esteja vinculada tão somente a produtos que devam, necessariamente, ser objeto de circulação posterior, mas tão somente que a tributação dos produtos correspondente aos insumos somente será devida caso venham a ser objeto de posterior saída do estabelecimento.

Podemos assim concluir que a suspensão do ICMS prevista no art. 402 do RICMS/00 alcança também as remessas de insumos a serem empregados na industrialização de material de uso ou consumo do encomendante.

Nesse caso, no retorno dos produtos industrializados, o estabelecimento industrializador deverá destacar o ICMS sobre o valor total cobrado pela operação, isto é, sobre o valor dos materiais aplicados no respectivo processo industrial acrescido do valor da mão de obra. Os insumos recebidos para industrialização pelo encomendante retornará, igualmente, com suspensão do imposto.

Importa esclarecer, todavia, que no caso de industrialização de bens destinados a uso, consumo ou ativo é vedada a utilização dos créditos dos insumos que, caso tenham sido apropriados, deverão ser estornados.

Em que pese o exposto, e reconhecendo as discussões que o tema desperta, lembramos que o contribuinte, em sendo de seu interesse, poderá submeter a operação de remessa de insumos para industrialização de bens destinados a seu próprio uso a tributação regular, hipótese em que no retorno dos bens industrializados ao autor da encomenda o imposto será calculado e pago pelo estabelecimento industrial sobre o valor cobrado do autor da encomenda e sobre o valor dos materiais recebidos para utilização no processo, sem prejuízo fiscal.

Quanto ao IPI, o retorno de industrialização de mercadorias destinadas a uso ou consumo se fará com a tributação do imposto sobre o valor total cobrado do encomendante, acrescido do valor dos insumos recebidos para industrialização, tendo em vista a operação não alcançar a suspensão do imposto prevista no art. 42, VII, do RIPI/02, conforme mencionado no subitem 3.1.

Observa ademais que, por se tratar de mercadoria destinada a uso ou consumo do encomendante, na base de cálculo do ICMS aplicável no retorno de industrialização deverá ser incluído o valor do IPI (art. 37, § 1º, item 3 do RICMS/00).

5.2. Destinada ao ativo do encomendante

A remessa de insumos para serem empregados na industrialização de produtos que serão destinados ao ativo imobilizado do autor da encomenda, ampara-se também com a suspensão do ICMS prevista no art. 402 do RICMS/00, pelos motivos já expostos no subitem anterior, conforme disposto na Resposta à Consulta da Secretaria da Fazenda nº 370/06, cuja íntegra reproduzimos a seguir:

“Resposta à Consulta Tributária nº 370/2006, de 24 de julho de 2006

ICMS - Industrialização por conta de terceiro - Fabricação de partes e peças relativas a máquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado do autor da encomenda - Remessa da matéria-prima para industrialização e o seu subsequente retorno ao abrigo da suspensão do imposto - Possibilidade.

1. A consulta está assim formalizada:

‘A Consultante tem como parte de sua atividade a industrialização de partes e peças destinadas à substituição de peças desgastadas no processo de industrialização, complementação e aperfeiçoamento de maquinários constantes do ativo imobilizado, os quais estão envolvidos na produção, que são utilizados para a fabricação de mercadorias para venda, recebendo do ‘autor da encomenda’ matéria-prima (no caso aço) com suspensão do ICMS conforme art. 402 do RICMS/2000.

Considerando os artigos 403 e 428 do RICMS/2000, quando do retorno da mercadoria industrializada ao estabelecimento encomendante, na hipótese de não subsequente saída, haverá a interrupção do diferimento e da suspensão do ICMS sobre as remessas e sobre seu valor acrescido.

Tem-se no caso exemplificado acima a situação de industrialização de partes e peças que não resultarão em posterior circulação, mas que atuam diretamente na execução de produtos com fins comerciais, isto posto, indagamos sobre o entendimento do fisco em relação à aplicação da legislação vigente referente à industrialização desses tipos de peças, uma vez que fazem parte inerente do processo de produção, se poderemos considerar essa operação com o direito a suspensão e ao diferimento do ICMS.

(...)'.

2. Este órgão consultivo, na Resposta à Consulta nº 655/96, de 09/01/2003, que deu origem à Decisão Normativa CAT nº 2/03, concluiu que, se o autor da encomenda for usuário final da mercadoria industrializada, isto é, se não submetê-la a subsequente saída, o industrializador deveria tributar o valor total cobrado do autor da encomenda, ou seja, que não poderia aplicar o diferimento do imposto incidente sobre o valor acrescido correspondente aos serviços prestados, previsto no artigo 403 do RICMS/2000.

3. Com a aplicação de tal entendimento à situação exposta na presente consulta, a Consulente:

3.1. pode receber a matéria-prima (aço) remetida pelo autor da encomenda e promover o seu subsequente retorno com suspensão do imposto, nos termos do artigo 402, caput e item 2 do § 1º, do RICMS/2000;

3.2. calculará e recolherá o imposto sobre o valor total cobrado pela industrialização das partes e peças, conforme definido no § 3º do artigo 402 do RICMS/2000, não se aplicando o diferimento de que trata o artigo 403 desse regulamento.

Vera Lucia Rodrigues Figueiredo - Consultora Tributária.

De acordo. Maria Alice Formigoni - Consultora Tributária Chefe Substituta - 1ª ACT.

Gianpaulo Camilo Dringoli - Diretor Adjunto da Consultoria Tributária - Substituto".

Nota Cenofisco:

O diferimento do imposto, mencionado na Resposta à Consulta nº 572/01, até 31/01/2007, era previsto no art. 403 do RICMS/00, a partir de então, passou a ser disciplinado na Portaria CAT nº 22/07.

A base de cálculo do ICMS a ser utilizada pelo industrializador no retorno dos produtos industrializados ao autor da encomenda corresponderá ao valor do material aplicado no processo industrial, somado ao valor da mão de obra cobrada.

Os insumos recebidos para industrialização do encomendante retornará, igualmente, com suspensão do imposto.

Importa ressaltar que nas hipóteses em que o bem já pertencer ao ativo imobilizado do encomendante e for remetido para industrialização em estabelecimento de terceiro, a operação ficará amparada por não incidência do ICMS, prevista no art. 7º, XIV, do RICMS/00, sendo o respectivo retorno tributado pelo valor cobrado do encomendante (insumos aplicados + mão de obra). O valor do bem recebido para industrialização do encomendante retornará, da mesma forma, ou seja, com a não incidência do imposto.

6. Industrializador - Profissional Autônomo ou Avulso

Todos os procedimentos abordados no presente trabalho são previstos na legislação do ICMS e do IPI e, por consequência, presumem operações de remessa e retorno de industrialização praticadas entre contribuintes devidamente inscritos.

Entretanto, quando, em caráter pessoal, profissional autônomo ou avulso executar operações de industrialização por conta e ordem de terceiros, de produtos destinados a posterior comercialização ou industrialização, será observado o exposto adiante.

Os profissionais autônomos ou avulsos ficam dispensados da obrigatoriedade de inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de São Paulo, conforme dispõe o inciso I do art. 23 do RICMS/00.

6.1. Remessa para industrialização para profissional autônomo ou avulso

Para promover a remessa para industrialização, quando o industrializador for profissional autônomo ou avulso, o autor da encomenda deverá emitir nota fiscal, no CFOP 5.901, com suspensão do ICMS e do IPI, fundamentando-se no art. 402 do RICMS/00 e no art. 42, VI, do RIPI/02, fazendo constar os dados de identificação do profissional autônomo ou avulso e a circunstância da operação.

6.2. Retorno de industrialização executada por profissional autônomo ou avulso

O executor da encomenda é dispensado de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de São Paulo e, por consequência, não é obrigado à emissão de documentos fiscais.

Desse modo, caberá ao estabelecimento autor da encomenda emitir a nota fiscal relativa à entrada, nos CFOPs 1.902/1.124, conforme preceitua o art. 136, I, "b" do RICMS/00 para registro da operação de retorno de industrialização. Esse documento servirá para acobertar a retirada da mercadoria industrializada nas dependências do profissional autônomo ou avulso, caso o encomendante assumo o encargo no seu transporte.

A referida operação fica amparada pela suspensão do ICMS e do IPI, conforme previsto no art. 402 do RICMS/00 e no inciso VII do art. 42 do RIPI/02, respectivamente. O valor da mão de obra cobrada pelo profissional autônomo ou avulso fica amparada pelo diferimento do imposto, conforme disposto na Portaria CAT nº 22/07.

7. Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) - Quadro Prático

Demonstraremos a seguir, na forma de quadro prático, os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) utilizados nas operações de remessa e retorno de industrialização, constante no Anexo V do RICMS/00:

a) Remessa para industrialização:

Remessa para industrialização			Entrada para industrialização		
Remetente	CFOP	Operação	Destinatário	CFOP	Operação
Autor da encomenda	5.901/6.901	Remessa para industrialização por encomenda	Estabelecimento industrializador	1.901/2.901	Entrada para industrialização por encomenda

b) Retorno de industrialização:

Remessa para industrialização			Entrada para industrialização		
Remetente	CFOP	Operação	Destinatário	CFOP	Operação
Estabelecimento industrializador	5.902/6.902	Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda	Autor da encomenda	1.902/2.902	Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda
	5.124/6.124	Industrialização efetuada para outra empresa		1.124/2.124	Industrialização efetuada por outra empresa Notas Cenofisco: 1ª) Quando a industrialização efetuada se referir a bens do ativo imobilizado do encomendante, a entrada deverá ser classificada no CFOP 1.551/2.551, "Compra de bem para o ativo imobilizado". 2ª) Quando a industrialização efetuada se referir a materiais destinados ao uso ou consumo do encomendante, a entrada deverá ser classificada no CFOP 1.556/2.556, "Compra de material para uso ou consumo".
	5.903/6.903	Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo		1.903/2.903	Entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo

c) Operações triangulares:

Remessa para industrialização			Entrada		
Remetente	CFOP	Operação	Destinatário	CFOP	Operação
Fornecedor	5.924/6.924	Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente	Estabelecimento industrializador	1.924/2.924	Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente
	5.122/5.123 ou 6.122/6.123	Venda de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento adquirente	Estabelecimento adquirente e autor da encomenda	1.122/2.122	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente
Autor da encomenda (adquirente)	5.901/6.901	Remessa para industrialização por encomenda	Estabelecimento industrializador	Anexar esse documento à nota fiscal emitida pelo fornecedor nos CFOPs 5.924/6.924	

Retorno de industrialização			Entrada		
Remetente	CFOP	Operação	Destinatário	CFOP	Operação
Estabelecimento industrializador	5.925/6.925	Retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente	Autor da encomenda	1.925/2.925	Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente
	5.125/6.125	Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria		1.125/2.125	Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria Notas Cenofisco: 1ª) Quando a industrialização efetuada se referir a bens do ativo imobilizado do encomendante, a entrada deverá ser classificada no CFOP 1.551/2.551, "Compra de bem para o ativo imobilizado". 2ª) Quando a industrialização efetuada se referir a materiais destinados ao uso ou consumo do encomendante, a entrada deverá ser classificada no CFOP 1.556/2.556, "Compra de material para uso ou consumo".

8. Aspectos relativos à Tributação do ISS e do IPI

8.1. Incidência concomitante do ISS e do ICMS - Impossibilidade

A Lei Complementar nº 116/03, em seu art. 1º, estabeleceu como fato gerador do ISS a efetiva prestação de serviços constantes na sua lista anexa. Observa-se, entretanto, a disposição do § 2º do referido artigo, que dispõe: "Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias".

Em harmonia com o disposto na lei já referida, a Lei Complementar nº 87/96, que disciplina a competência atribuída aos Estados para instituir e regulamentar o ICMS, em seu art. 2º, incisos IV e V, estabelece que ocorre a incidência do ICMS:

a) no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; e

b) no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de competência dos Municípios, mas que, por disposição expressa em lei complementar, sujeitam-se ao imposto de competência estadual.

Do exposto, forçoso concluir que, como regra, a incidência do ICMS sobre uma determinada operação exclui a do ISS.

Entretanto, estabelecer com clareza se uma atividade se encontra sujeita à incidência de um ou de outro imposto, em alguns casos requer uma análise mais criteriosa. Tomemos por exemplo as atividades descritas no item 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, reproduzido a seguir, que rotineiramente gera dúvidas ao contribuinte quanto à sua tributação pelo ISS ou pelo ICMS:

“14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”.

Podemos verificar que as atividades anteriormente identificadas como prestação de serviços sujeitos ao ISS guardam correlação com atividades reconhecidas como industriais expressamente arroladas no art. 4º do Regulamento do ICMS e que são sujeitas à incidência do ICMS, por envolverem circulação de mercadorias.

Assiste ao contribuinte, portanto, definir o campo de incidência que se impõe às operações ou prestações a que der causa, a partir de uma análise que envolve as circunstâncias sob as quais as mesmas se apresentam. Assim, enquanto a incidência do ISS, por sua natureza, vincula serviços prestados a usuário final, as ações a que são submetidos os bens destinados a posterior comercialização ou industrialização devem ser reconhecidas como etapa do processo produtivo que resulta na obtenção de mercadorias, considerada a acepção técnica do termo, cuja circulação encontra-se no campo de incidência do ICMS.

Melhor esclarecendo, quando a mercadoria submetida ao processo de beneficiamento, recondicionamento, ou qualquer dos processos constantes do referido item 14.05 da Lista de Serviços, não for destinada a posterior comercialização ou industrialização, a operação será tratada como prestação de serviços sujeita à tributação do ISS.

Entretanto, se caso tais mercadorias forem destinadas a posterior comercialização ou industrialização pelo remetente, a operação será tratada como industrialização sujeita à tributação do ICMS.

8.2. Incidência concomitante de ISS e de IPI - Possibilidade

A Receita Federal do Brasil tem manifestado seu entendimento quanto à possibilidade de haver tributação concomitante do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de competência federal em operações de industrialização por encomenda.

Embora constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que regula o ISS, o Fisco Federal entende que os serviços que se enquadrarem no conceito de industrialização contido no Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, estão sujeitos também à incidência do IPI.

O inciso III do art. 156 da Constituição Federal de 1988 dispõe que não poderá haver tributação do ISS, se a operação, por sua natureza e forma, estiver no campo de incidência do ICMS, de competência estadual, que se concretiza quando a operação é realizada sob encomenda de usuário final, ou seja, as mercadorias não forem destinadas a comercialização ou industrialização.

Entretanto, a incidência do ISS não exclui a incidência do IPI na mesma operação ou prestação. Nesse sentido tem se manifestado reiteradamente a Secretaria da Receita Federal por meio de diversas Soluções de Consulta e Pareceres Normativos, dentre as quais as que reproduzimos a seguir:

“Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Solução de Consulta nº 174, de 02 de Maio de 2007 - (DOU de 14/06/07) - 8ª Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: Atividade Gráfica. Impressos. Industrialização. Identificação com Serviço. Sujeição ao ISS. Irrelevância. Incidência do IPI. A produção de impressos de material industrial, comercial e publicitário caracteriza-se como industrialização, salvo se se tratar de impressão por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o

trabalho profissional. Se configurada como operação industrial, o produto resultante estará sujeito a incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento industrial. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 156, inciso III; LC nº 116, de 2003, art. 1º e § 2º; Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/02, art. 4º, art. 5º, inciso V, art. 7º inciso II, e art. 34, inciso II; PN CST nº 83, de 1977.

Cláudio Ferreira Valladão - Chefe”

“Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Solução de Consulta nº 38, de 20 de Abril de 2009 - (DOU de 15/05/09)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: Incidência Concomitante de IPI e ISS. Possibilidade. Inexiste impedimento à incidência concomitante de IPI e de ISS sobre uma mesma operação.

Dispositivos legais: PN CST nº 253/1970, PN CST nº 127/1971 e PN CST nº 83/1977.

Sandro Luiz de Aguiar - Chefe da Divisão”

“Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Parecer Normativo CST nº 83 de 1977 (DOU 23/12/1977)

O fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, ex vi do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI.

Imposto sobre Produtos Industrializados

4.01.00.00 - Incidência

1. Embora o PN nº 253/70 já tenha, ainda que em passant, disposto sobre a matéria, persiste dúvida quanto à incidência ou não do IPI sobre produtos resultantes de processos de industrialização que se possam identificar com os relacionados na ‘Lista de Serviços’ anexa ao diploma legal que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

2. Segue-se a transcrição dos dispositivos legais em torno dos quais tem assento a referida indagação.

‘Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968

Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.’

(Este último parágrafo está com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969).

3. Conforme Aliomar Baleeiro, in 'Direito Tributário Brasileiro', 1ª edição, página 265, 'o Decreto-Lei nº 406, na ementa, assumiu expressamente o caráter de diploma de normas gerais de direito tributário e, nessa posição, reservou ao Estado os serviços não previstos na lista, quando envolvem fornecimento de mercadorias'.

3.1. Dispõe a norma transcrita, após definir o fato gerador do ISS, especificamente sobre conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência referentes àquele tributo e ao ICM. Diante disto, somente se poderia admitir implicações daquela disposição em outras espécies de tributos, sobretudo federais, que constassem expressamente do texto legal.

4. Portanto, a locução constante do § 1º 'apenas ao imposto previsto neste artigo', significa unicamente não incidência do ICM, enquanto que a do § 2º, 'ao imposto de circulação de mercadorias', esclarece a não sujeição ao ISS.

5. Conseqüentemente, o fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, ex vi do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI."

9. Considerações quanto às Operações Interestaduais

As operações de industrialização por encomenda, bem como as denominadas 'triangulares', são disciplinadas no âmbito do CONFAZ, por meio do Convênio SINIEF s/nº, de 15/12/1970, razão pela qual alcançam tanto as operações internas quanto as interestaduais.

Cumpra-nos esclarecer que Convênios são atos legais específicos celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), devendo ser assinados por todos os representantes de cada um dos entes federativos. Os Convênios dispõem sobre a concessão de benefícios, regimes de tributação, procedimentos fiscais e outros, e devem ser aplicados no âmbito interno de cada Estado e do Distrito Federal e também no âmbito interestadual.

Observamos, ademais, que alguns Estados podem estabelecer critérios diferentes quanto à exigência do cumprimento das obrigações acessórias, como é o caso do Estado de São Paulo, que exige que o fornecedor emita nota fiscal, relativa à "remessa simbólica" em nome do industrializador, nas operações em que o fornecedor promove a entrega dos insumos adquiridos diretamente ao estabelecimento industrializador por conta e ordem do adquirente (art. 406 do RICMS/00), enquanto a maioria dos Estados não submete seus contribuintes a essa exigência.

A suspensão do ICMS, nas operações interestaduais de industrialização por encomenda, encontra amparo no Convênio AE nº 15/74, ao qual todos os Estados assinam e concordam com a suspensão nele estabelecida.

Relativamente ao IPI, sendo este um imposto de competência da União, as disposições constantes do Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, alcançam todo o território nacional.

9.1. Diferimento do ICMS - Inaplicabilidade

Nas operações interestaduais de retorno de industrialização, não será aplicado o diferimento do imposto de que trata a Portaria CAT nº 22/07 sobre o valor da mão de obra, tendo em vista que o referido ato legal alcança somente as operações internas.

Assim, a base de cálculo do imposto, no retorno de industrialização, corresponderá ao somatório do valor do material aplicado no processo industrial e do valor da mão de obra cobrada do encomendante. O valor dos insumos recebidos para industrialização será tributado igualmente a remessa, ou seja, com a suspensão do imposto prevista no art. 402 do RICMS/00.

9.2. Sucata de metais e com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral

A suspensão do ICMS prevista no art. 402 do RICMS/00 não se aplica às operações interestaduais de remessa para industrialização, com sucata de metais e com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral. Somente será aplicada suspensão do ICMS nas operações interestaduais com esses produtos quando houver regime especial concedido com anuência dos Estados envolvidos (art. 402, § 4º, do RICMS/00).

10. Operações Triangulares

A legislação em vigor dispõe sobre outras formas em que as operações de industrialização podem se realizar, das quais destacamos como exemplo a hipótese em que um estabelecimento mandar industrializar mercadoria em estabelecimento de terceiro, mediante o fornecimento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquirido de fornecedor que promove a sua entrega diretamente ao estabelecimento industrializador (art. 406 do RICMS/00).

Nessa operação, há o envolvimento de pelo menos três agentes: o fornecedor, o adquirente e o estabelecimento industrializador. É, nesse sentido, por exemplo, que a operação por suas peculiaridades assume a característica de triangular, modelo este que, dentre outros, proporciona maior agilidade no deslocamento físico das mercadorias submetidas a processos industriais.

Nos itens a seguir, detalharemos os procedimentos específicos aplicáveis nas operações triangulares de industrialização, conforme preceituam os arts. 405, 406 e 408 do RICMS/00.

10.1. Industrialização por mais de um estabelecimento - Art. 405 do RICMS/00

Quando a mercadoria tiver de transitar por mais de um estabelecimento industrializador antes de ser entregue ao autor da encomenda, cada um deles deverá (art. 405 do RICMS/00 e art. 416 do RIPI/02):

a) emitir nota fiscal, no CFOP 5.949/6.949, para acompanhar o transporte da mercadoria com destino ao industrializador seguinte, sem destaque do valor do ICMS e do IPI, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

a.1) indicação de que a remessa se destina à industrialização por conta e ordem do autor da encomenda, que será qualificado nessa nota fiscal;

a.2) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que tiver acompanhado a mercadoria recebida em seu estabelecimento;

b) emitir nota fiscal, nos CFOPs 5.124/5.902 ou 6.124/6.902, conforme o caso, correspondente ao valor acrescido e o valor dos insumos recebidos para industrialização, em nome do estabelecimento autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

b.1) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que tiver acompanhado a mercadoria recebida em seu estabelecimento;

b.2) o número, a série e a data da emissão da nota fiscal referida na letra "a";

b.3) o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o total cobrado do autor da encomenda;

b.4) o destaque do valor do imposto, que será calculado sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, ressalvada a aplicação do disposto na Portaria CAT nº 22/07;

c) o último estabelecimento industrializador envolvido na operação, ao promover a saída da mercadoria em retorno ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, deverá emitir nota fiscal, nos CFOPs 5.124/6.124 (correspondente ao valor acrescido, ou seja, o valor da mão de obra e do material aplicado) e 5.902/6.902 (relativo aos insumos recebidos para industrialização).

No retorno de industrialização, o estabelecimento industrializador observará a tributação concernente à operação realizada, em observância ao já exposto anteriormente.

10.2. Remessa de insumos do fornecedor para o industrializador por conta e ordem do autor da encomenda - Art. 406 do RICMS/00

Quando um estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquirido de fornecedor que promover a sua entrega diretamente ao estabelecimento industrializador, será observado o procedimento descrito a seguir (art. 406 do RICMS/00 e art. 415 do RIPI/02):

a) Pelo estabelecimento fornecedor:

a.1) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, no CFOP 5.122/5.123 ou 6.122/6.123, conforme o caso, na qual, além dos requisitos normalmente exigidos na legislação, constarão o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização, destacando o ICMS e o IPI, se devido;

a.2) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento industrializador, no CFOP 5.924 ou 6.924, conforme o caso, sem o destaque do valor do imposto, para acompanhar o transporte da mercadoria para o estabelecimento industrializador, na qual constarão, além dos demais requisitos, o número, a série, a data da emissão da nota fiscal referida na letra "a.1", o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

b) Pelo estabelecimento adquirente (autor da encomenda):

b.1) emitir nota fiscal, no CFOP 5.901 ou 6.901, conforme o caso, relativa à remessa simbólica em nome do estabelecimento industrializador, sem destaque do ICMS e do IPI, mencionando, além dos demais requisitos, o número, a série e data do documento fiscal emitido nos termos da letra "a.1";

b.2) remeter a nota fiscal indicada na letra "b.1" ao estabelecimento industrializador, que deverá anexá-la à nota fiscal emitida nos termos da letra "a.2" e efetuar anotações pertinentes na coluna "Observações", na linha correspondente ao lançamento no Livro Registro de Entradas.

Nota Cenofisco:

O estabelecimento fornecedor fica dispensado de emissão da nota fiscal de remessa, indicada na letra "a.2", desde que (parágrafo único do art. 406 do RICMS/00):

- 1) a saída das mercadorias com destino ao estabelecimento industrializador seja acompanhada da nota fiscal indicada na letra "b.1";*
- 2) indique, no campo "Informações Complementares" da nota fiscal referida no item anterior, a data da efetiva saída das mercadorias com destino ao industrializador;*
- 3) faça indicação, na nota fiscal a que se refere a letra "a.1", da circunstância de que a remessa da mercadoria ao industrializador foi efetuada com a nota fiscal prevista na alínea "b.1, mencionando-se, ainda, os seus dados identificativos.*

c) Pelo estabelecimento industrializador:

c.1) emitir nota fiscal relativa ao "Retorno de Industrialização" em nome do autor da encomenda, nos CFOPs 5.125/5.925 ou 6.125/6.925, conforme o caso, na qual, além dos demais requisitos, constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do fornecedor, o número, a série, quando adotada, e a data da emissão da nota fiscal referida na letra "a.2", bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o total cobrado do autor da encomenda;

c.2) efetuar, na referida nota fiscal, o destaque do valor do imposto, se devido, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, ressalvada a aplicação do disposto na Portaria CAT nº 22/07, que dispõe sobre a aplicação do diferimento do ICMS sobre o valor da mão de obra, conforme se verifica no subitem 3.2.

10.3. Remessa do produto industrializado a estabelecimento de terceiro - Art. 408 do RICMS/00 - Procedimentos fiscais

Na operação em que, estando os estabelecimentos autor da encomenda e o industrializador localizados neste Estado, a remessa dos produtos for efetuada pelo industrializador, por conta e ordem do autor da encomenda, diretamente a estabelecimento que os tiver adquirido, será observado o procedimento descrito no art. 408 do RICMS/00 e no art. 417 do RIPI/02.

Melhor esclarecendo, quando o industrializador promover a entrega dos produtos resultantes do processo industrial por solicitação do autor da encomenda, diretamente no estabelecimento adquirente do produto, hipótese em que a legislação paulista exige que tanto o estabelecimento industrializador, quanto o autor da encomenda estejam localizados neste Estado, para tanto, será observado o procedimento descrito a seguir:

a) Pelo estabelecimento autor da encomenda:

a.1) emitir nota fiscal, no CFOP 5.102/6.102, conforme o caso, em nome do estabelecimento adquirente, com destaque do ICMS e do IPI, se devidos, na qual, além dos demais requisitos, constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento industrializador que irá promover a remessa da mercadoria ao adquirente.

b) Pelo estabelecimento industrializador:

b.1) emitir nota fiscal, no CFOP 5.949/6.949, conforme o caso, em nome do estabelecimento adquirente para acobertar o transporte da mercadoria, sem destaque do valor do imposto, na qual, além dos demais requisitos, constarão a natureza da operação, "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros", o número, a série e a data da emissão da nota fiscal referida na letra "a.1", bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;

b.2) emitir nota fiscal, no CFOP 5.124/5.902, em nome do estabelecimento autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão: como natureza da operação, a expressão "Retorno Simbólico de Produtos Industrializados por Encomenda", o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento adquirente para o qual for efetuada a remessa dos produtos industrializados, bem como o número e a série da nota fiscal emitida na forma da letra "b.1", o número, a série e a data da emissão da nota fiscal pela qual a mercadoria tiver sido recebida em seu estabelecimento para industrialização, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente, e, ainda, o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda;

b.3) indicar, ainda, no campo "Informações Complementares" da nota fiscal emitida na forma da letra "b.2", o valor do imposto que será calculado sobre a importância das mercadorias empregadas no processo industrial, hipótese em que será aproveitado como crédito pelo autor da encomenda, quando admitido.

O procedimento exposto anteriormente aplica-se, também, à remessa feita pelo estabelecimento industrializador a outro estabelecimento pertencente ao titular do estabelecimento autor da encomenda (§ 1º do art. 408 do RICMS/00).

O estabelecimento industrializador fica dispensado da emissão da nota fiscal de que trata a letra "b.1", desde que (§ 2º do art. 408 do RICMS/00):

1) a saída dos produtos com destino ao estabelecimento adquirente seja acompanhada da nota fiscal indicada na letra "a.1";

2) no campo "Informações Complementares" da nota fiscal aludida no item anterior, seja mencionada a data da efetiva saída da mercadoria com destino ao adquirente;

3) na nota fiscal a que se refere a letra "b.2", seja mencionada a circunstância de ter sido a remessa da mercadoria ao adquirente efetuada com o documento fiscal previsto na letra "a.1", indicando, ainda, os seus dados identificativos.