



Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

Superintendência de Tributação

Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias

**Assunto: : Industrialização por encomenda no estabelecimento do encomendante;
Regime Especial p concessão da Inscrição**

SEI : 040079/003271/2020

Consulta : 055/21

RELATÓRIO

A empresa, sediada no município de Paraíba do Sul, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da possibilidade de aplicação dos procedimentos previstos para operações por conta e ordem de terceiros, nas operações de encarte de luvas cirúrgicas (NCM 4011.19.00) e de procedimentos (NCM 4015.19.00) a serem realizadas em seu próprio estabelecimento, por outra empresa contratada para tal.

Constam do processo: a petição da consulta (documento 10080048), o arquivamento na JUCERJA de ata de assembleia geral extraordinária em novembro/2019 (documento 10080051), a identificação do signatário da petição (documento 10080056), e a procuração concedendo poderes para peticionar pela empresa (documento 10080059). Consta também o comprovante de pagamento, do Banco Bradesco, de um DARJ, no valor de R\$ 1.002,26 (documento 10080054), insuficiente para a comprovação do pagamento da TSE. Entretanto, a repartição de jurisdição, AUDFE 12 (AFR 39.01 – Serrana), em sua manifestação, despacho AFRE12.12 17515678, informa que foi verificado o recolhimento da TSE, a inexistência de ação fiscal anterior ao protocolo da consulta, e a regularidade perante a SEFAZ, atestando, dessa forma, que foram cumpridos os critérios de admissibilidade das consultas tributárias.

A consulente, em sua petição, afirma/informa:

Que tem por objeto principal a fabricação e comercialização de luvas cirúrgicas e de procedimento e que pretende contratar terceiro para industrializar o processo de encarte das luvas em embalagens individuais, atividade a ser realizada em seu próprio estabelecimento, sem circulação física das mercadorias;

Que as operações de industrializações a serem contratadas têm objetivo de otimização de seu processo produtivo. A contratada procederá o encarte das luvas utilizando material fornecido pela consulente, e, após seu término, retornará com as mercadorias embaladas, e a consulente dará sequência ao seu processo industrial. Frisa que não haverá circulação física de mercadorias, pois a industrialização se dará no seu próprio estabelecimento;

Que pretende terceirizar a embalagem das luvas contratando empresa sediada em município do estado do Rio de Janeiro, mas diverso do seu. Entende que seria um beneficiamento e que este teria incidência de ICMS, pois comercializará as mercadorias posteriormente. Cita e reproduz decisões do STF em julgado sobre incidência de ICMS *versus* ISSQN em operações de industrialização por encomenda de embalagens. Reforça que seu entendimento sobre a incidência de ICMS na operação pretendida, visto que sua situação seria semelhante ao julgado pelo STF.

Por fim, consulta no item 3 de sua petição (*sic*):

“3.1. Ante os fatos e fundamentos narrados no decorrer da presente consulta, indaga-se:

a. Está correto o entendimento da ora Consulente de que as operações pretendidas – e devidamente narradas acima – enquadram-se no conceito de “industrialização por conta e ordem de terceiro” sendo fato gerador do ICMS?

b. Considerando que a empresa contratada para o processo de encarte das luvas possui o mesmo CNAE da Consulente, qual seja 22.19-6-00 (Fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente), pode a mesma ser contratada para realizar o processo de industrialização por conta e ordem de terceiro dentro do estabelecimento da Consulente no município de

*Paraíba do Sul, inavendo a
da mercadoria para outro estabelecimento?*

remessa física (circulação)

c. Sendo positiva a resposta ao item “b” acima, é possível que a empresa industrializadora contratada possua um estabelecimento em parte do endereço da Consulente?

d. Sendo positivas as respostas aos itens “b” e “c” acima, deverá a industrializadora contratada segregar seu espaço físico, de estoque, de controle e obrigações acessórias específicas?

e. Sendo positivas as respostas aos itens “a”, “b”, “c” e “d” acima, está correto o entendimento da companhia que a operação de industrialização por conta e ordem de terceiros estará amparada por uma remessa de insumos por parte do encomendante, com emissão de nota fiscal pelo CFOP 5.901 e a respectiva emissão de duas notas fiscais por parte do industrializador de retorno de insumos pelo CFOP 5.902 e 5.124?

f. Sendo negativa as respostas aos itens “a”, “b”, “c”, “d” e “e” acima, por inaver a remessa física de insumos ao estabelecimento do industrializador, a operação seria equiparada à terceirização de mão de obra e sobre ela incidindo o ISS e não o ICMS?”

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consulente.

Iniciamos pelo disposto na Lei nº 2.657/1996:

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.

Art. 4º A base de cálculo, reduzida em 90% (noventa por cento) se incidente o imposto sobre as prestações de serviços de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros executados mediante concessão, permissão e autorização do Estado do Rio de Janeiro, inclusive os de turismo, é:

II - no caso do inciso II do artigo 3º, o valor acrescido relativo à industrialização, abrangendo mão-de-obra, insumos aplicados e despesas cobradas do encomendante;

Art. 15. *Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto, observado o disposto no § 2º deste artigo.*

§ 1º Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

II - o industrializador, no retorno da mercadoria ao estabelecimento do encomendante;

Incide ICMS em operações de industrialização por encomenda, independentemente da modalidade. As modalidades de industrialização estão previstas no artigo 4º do Regulamento do IPI, e reproduzidas, quase literalmente no inciso III do artigo 3º do Livro XVII do RICMS/RJ, abaixo reproduzido:

Art. 3.º *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 aperfeiçoamento 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);

As operações de industrialização por encomenda não estão regulamentadas de forma unificada na legislação estadual. Assim dispõe o artigo 52 do Livro I do RICMS/RJ, parcialmente abaixo reproduzido:

*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;***

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

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.

A suspensão do imposto está regulamentada nos artigos 43 a 45 do anexo XIII da parte II da Resolução n.º 7202014, parcialmente abaixo reproduzidos:

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

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

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

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

§ 1º O destinatário da mercadoria poderá se creditar do imposto destacado na NF-e 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;

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

Do acima exposto, temos que as remessas para industrialização têm o ICMS suspenso, com condicionante de retorno em prazo determinado. No caso de inadimplência das condições, o imposto deve ser pago em separado. No retorno da mercadoria, a NF-e emitida pelo industrializador também não conterà o destaque do imposto em relação à mercadoria industrializada devolvida e/ou sobra dos insumos anteriormente remetidos para o industrializador. É devido o imposto sobre o valor agregado resultante da industrialização efetuada, devendo ser calculado pelo valor cobrado pelo industrializador, incluindo a mão de obra, mercadorias por ele fornecidas e despesas cobradas do encomendante.

Temos regulamentação formal para as remessas para industrialização por conta e ordem do adquirente, sem trânsito pelo seu estabelecimento, nos artigos 41 e 42 do anexo XIII da parte II da Resolução n.º 7202014. Apesar de tal situação não se enquadrar no caso concreto da consulente, destacamos a previsão de pagamento do ICMS, se devido, pelo industrializador, calculado pelo valor cobrado do encomendante, constante da alínea “d” do inciso II do artigo 41. A devolução das mercadorias industrializadas e/ou sobras dos insumos é com suspensão do imposto.

A colocação de embalagem é modalidade de industrialização prevista no RICMS, conforme item 4 do inciso III do artigo 3º do Livro XVII do RICMS/RJ.

Ante o exposto, não restam dúvidas que o pretendido pela consulente está sujeito ao ICMS. Resta a análise da situação da industrialização encomendada ocorrer no estabelecimento da consulente. O industrializador por encomenda é considerado contribuinte do ICMS, conforme inciso II do § 1º do artigo 15 da Lei n.º 2.657/1996. Assim sendo, para viabilizar o pretendido pela consulente, o industrializador por encomenda deve providenciar pedido de inscrição estadual para um estabelecimento localizado em parte do estabelecimento da consulente.

As disposições relativas ao cadastro de contribuintes estão no anexo I da parte II da Resolução n.º 720/2014, das quais destacamos:

Art. 7º Estão obrigadas à inscrição no CAD-ICMS, antes do início de suas atividades, as seguintes pessoas jurídicas:

I - contribuintes do ICMS, conforme definidos no art. 15 da Lei nº 2.657/96, ainda que não realizem exclusivamente atividades sujeitas ao imposto;

Art. 13. É vedada a concessão de inscrição no CAD-ICMS:

VII - no mesmo endereço, a estabelecimento de empresas com a mesma atividade, salvo quando autorizado mediante regime especial ou se tratar de:

VIII - no mesmo endereço, a estabelecimentos de empresas com atividades diferentes, sem separação física de seus espaços utilizáveis, mesmo quando se tratar de prestador de serviços não obrigado à inscrição estadual, salvo quando autorizado mediante regime especial;

Concluimos então que o industrializador por encomenda, caso tenha a mesma atividade que a consulente, deve solicitar sua inscrição no mesmo endereço desta, mediante regime especial, atendendo todas as condições que serão ali determinadas. Entendemos que deverá haver separação física dos espaços. As remessas das luvas e outras mercadorias para o industrializador deverão ser acobertadas por NF-e, com suspensão de ICMS. O retorno das luvas também deve ser acobertado por NF-e, com suspensão do imposto a elas relativo, mas com destaque em relação à industrialização efetuada. Como contribuinte do imposto, o industrializador por encomenda fica sujeito a todas as obrigações acessórias previstas na legislação, devendo manter escrituração fiscal em separado de outros estabelecimentos da empresa.

O pedido de regime especial, para obtenção de inscrição estadual em parte do endereço de outro contribuinte com mesma atividade, deve ser formalizado segundo as disposições do artigo 52 e seguintes do Livro VI do RICMS/RJ, direcionado à repartição de jurisdição, que após

parecer, nos termos do artigo 58, deverá encaminhar à SUCIEF – Superintendência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais, para análise e emissão de parecer conclusivo, conforme determinação do §1º do artigo 55. A decisão é desta Coordenadoria.

Quanto ao CFOP, objeto do questionamento “e”, entendemos que, nas remessas da matéria prima e insumos do encomendante para o industrializador deve ser utilizado o CFOP 5.901. No retorno, o industrializador deve utilizar os CFOP 5.902 e 5.124. No caso de ocorrer devolução de mercadorias não aplicadas no produto final, deve ser utilizado o 5.903. Ressaltamos que não é necessária a emissão de mais do que uma NF-e, pelo industrializador, para segregar a devolução da mercadoria industrializada (com suspensão) e a cobrança da industrialização propriamente dita (com destaque de imposto).

RESPOSTA

Quanto ao questionamento “a” respondemos que as operações pretendidas se enquadram como industrialização por encomenda e estão sujeitas ao ICMS. Não se enquadram como operações por conta e ordem, pois estas pressupõem remessas de mercadorias do fornecedor, diretamente ao industrializador, sem transitar pelo estabelecimento do encomendante (adquirente original).

Quanto aos questionamentos “b” e “c” respondemos que o industrializador por encomenda deve, preliminarmente, pedir inscrição estadual no mesmo endereço da consulente, através de regime especial. Caso deferido o pedido de inscrição, poderá ser contratado para realizar a industrialização por encomenda, nos moldes pretendidos pela consulente.

Quanto ao questionamento “d” respondemos que devem ser atendidas todas as condições dispostas no eventual regime especial que conceder a inscrição estadual no mesmo endereço que o da consulente. Como contribuinte do imposto, o industrializador por encomenda fica sujeito a todas as obrigações acessórias previstas na legislação. Entendemos que deverá haver separação física do espaço e controles separados de estoque.

Quanto ao questionamento “e” respondemos que a remessa dos insumos para industrialização deve ser com NF-e com CFOP 5.901. No

retorno, o industrializador deve emitir uma única NF-e com CFOP 5.902 e 5.124.

Quanto ao questionamento “f” respondemos PREJUDICADO. As operações de industrialização por encomenda para colocação de embalagem estão sujeitas ao ICMS.

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 dispendo de forma contrária.

Rio de Janeiro, 28/06/21.