

## **A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: REQUISITOS PARA SUA CARACTERIZAÇÃO E CRÍTICAS AOS POSICIONAMENTOS RECENTES DO FISCO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Daniel Dix Carneiro

Doutorando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor dos Cursos de pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e Consultor Tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

Artigo recebido em 22.08.2024 e aprovado em 04.09.2024.

**SUMÁRIO:** 1 Apresentação e delimitação do tema 2 Breves considerações sobre a natureza da operação de industrialização por encomenda 3 O recente posicionamento do Fisco paulista em relação ao conteúdo do produto resultante da industrialização por encomenda 4 Do excesso hermenêutico por parte das autoridades paulistas e risco de os autores da encomenda e industrializadores terem suas operações questionadas 5 Conclusões 6 Referências.

**RESUMO:** Pretende-se neste ensaio avaliar a posição das autoridades fazendárias do Estado de São Paulo nas Respostas às Consultas Tributárias ns. 16.715/2017, 20.825/2019, 23.486/2021, 22.402/2021, e 29.462/2024, que trazem requisitos adicionais àqueles previstos na legislação tributária interna para caracterizar a operação de industrialização por encomenda, e por conseguinte a aplicação da suspensão do ICMS sobre as remessas e retorno dos itens a serem industrializados, além do diferimento desse mesmo tributo sobre a parcela da mão de obra aplicada.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Industrialização por encomenda. Remessa e retorno. Mão de obra. Suspensão e diferimento. Conteúdo dos insumos aplicados.

## **TOLL MANUFACTURING OPERATION: REQUIREMENTS FOR ITS CHARACTERIZATION, AND CRITICISMS OF RECENT POSITION BY THE SÃO PAULO STATE TAX AUTHORITIES**

CONTENTS: 1 Presentation and delimitation of the topic 2 Brief considerations on the nature of the industrialization operation by order 3 The recent position of the São Paulo Tax Authority in relation to the content of the product resulting from industrialization by order 4 The excessive hermeneutics on the part of the São Paulo authorities and the risk of the authors of the order and industrializers having their operations questioned 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: This paper aims to evaluate the position of São Paulo State tax authorities as presented in the Tax Consultation Responses ns. 16.715/2017; 20.825/2019; 23.486/2021; 22.402/2021, and 29.462/2024. These responses introduce additional requirements beyond those specified in domestic tax legislation for characterizing a toll manufacturing operation, thereby affecting the application of ICMS suspension on shipments and returns of items to be manufactured, as well as the deferral of this tax on the workforce applied.

KEYWORDS: ICMS. Toll manufacturing. Shipments and returns. Workforce. Suspension and deferral. Content of applied inputs.

### **1 APRESENTAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA**

O presente estudo visa a comentar e criticar o entendimento do Fisco do Estado de São Paulo exarado nas Respostas às Consultas Tributárias ns. 16.715/2017, 20.825/2019, 23.486/2021, 22.402/2021, e 29.462/2024, que restringem a aplicação do conceito de industrialização por encomenda, condicionando a fruição do benefício da suspensão do ICMS por parte do encomendante, e posteriormente do diferimento desse mesmo imposto sobre o valor da mão de obra aplicada pelo industrializador, a outros requisitos não previstos na legislação.

Os pressupostos estabelecidos pela legislação paulista para fruição da suspensão são: (i) o industrializador ser outro estabelecimento ou trabalhador autônomo ou avulso que preste serviço pessoal; (ii) haver retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento encomendante, dentro do prazo de 180 dias; e (iii) ser promovida, pelo autor da encomenda, a subsequente saída dos mesmos produtos.

Contudo, como se terá a oportunidade de analisar no curso deste texto, o Fisco paulista, por intermédio das Respostas às Consultas acima mencionadas, passou a entender pela necessidade de um requisito adicional para que a

operação de industrialização por encomenda esteja caracterizada de modo a legitimar a suspensão do ICMS.

Nesse contexto, para as autoridades fazendárias do Estado de São Paulo, além das exigências legais dispostas na legislação tributária interna, o estabelecimento encomendante deverá fornecer a integralidade, ou ao menos a maior parte, das matérias-primas a serem empregadas e utilizadas no processo industrial contratado, sendo que, caso contrário, as remessas efetuadas pelo autor da encomenda deveriam ser tributadas normalmente pelo ICMS.

Assim, segundo o posicionamento do Fisco paulista, aqueles contribuintes que estejam porventura estabelecidos no Estado de São Paulo, e se valham de operações internas de industrialização por encomenda, revestindo-se da condição de autores da encomenda, para aplicação da suspensão do ICMS, devem verificar, além dos requisitos legais, se no processo de industrialização por eles encomendado há o emprego de insumos que são adquiridos pelo próprio estabelecimento industrializador, de forma que a composição do produto final comporte, majoritariamente, matérias-primas que não foram por eles diretamente remetidas e fornecidas.

Feitas essas considerações iniciais, pretende-se, como objeto deste estudo, tecer algumas considerações acerca da natureza jurídica das operações de industrialização por encomenda, com o fim de avaliar se o recente entendimento por parte do Fisco paulista no sentido de descaracterizar a suspensão do ICMS naquelas remessas realizadas quando for verificada a aplicação de insumos majoritariamente pelo industrializador está adequado, ou, ao contrário, se apresenta como abusivo.

## 2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A NATUREZA DA OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA<sup>1</sup>

A atividade de industrialização por encomenda é a denominação que se confere à modalidade de terceirização da produção ou *ao menos de parte dela*, e

1. Sobre a operação de industrialização por encomenda em geral, e seus efeitos para o ICMS no Estado de São Paulo, recomenda-se a leitura de: BERGAMINI, Adolpho. Observatório do TIT: ICMS e o regime de suspensão e diferimento no ICMS/SP – gastos gerais da industrialização submetem-se ao diferimento? *Jota*, 16 dez. 2021. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-icms-regime-de-suspensao-diferimento-ri-cms-sp-16122021#\\_ftnref1](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-icms-regime-de-suspensao-diferimento-ri-cms-sp-16122021#_ftnref1). Acesso em: 20 ago. 2024.

se traduz em operações em que um determinado contribuinte, conhecido como autor da encomenda ou encomendante, realiza o envio/remessa de insumos (totalidade ou parte) para outro estabelecimento (executor da industrialização, industrializador ou industrial) para que esse promova a industrialização de tais insumos, *agregando ou não outros insumos, de fabricação própria ou de terceiros*, para, ao final, devolver ao autor da encomenda o produto resultante da industrialização, que poderá realizar maiores industrializações nesse bem ou vendê-lo para terceiros<sup>2</sup>.

O conceito de industrialização se afigura como de extrema importância para o Direito Tributário, uma vez que determina o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nos termos do art. 4º do Regulamento do IPI (RIPI), e, por ter relevância também para o ICMS, a legislação paulista acabou importando da normativa federal a definição do que seria a atividade de industrialização conforme disposto no art. 4º, I, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/2000 – Decreto Estadual n. 45.490/2000). Segundo tal dispositivo, a industrialização seria “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo”, tal como:

- a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova, denominada como “transformação” (art. 4º, I, “a”, do RICMS/2000, e art. 4º, I, do RIPI);
- que importe em modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto, conhecida como “beneficiamento” (art. 4º, I, “b”, do RICMS/2000, e art. 4º, II, do RIPI);
- que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ou seja: “montagem” (art. 4º, I, “c”, do RICMS/2000, e art. 4º, III, do RIPI);
- a que importe em alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a emba-

2. OLIVEIRA, Júlio M. de et al. Observatório do TIT: industrialização por encomenda: no TIT-SP, mais de 15 acórdãos envolvem esse tipo de terceirização da industrialização. *Jota*, 27 mar. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>. Acesso em: 20 ago. 2024.

lagem aplicada se destinar apenas ao transporte da mercadoria, acondicionamento ou reacondicionamento (art. 4º, I, “d” do RICMS/2000, e art. 4º, IV, do RIPI); e

- a que, executada sobre o produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização, considerado como renovação ou reacondicionamento (art 4º, I, “e”, do RICMS/2000, e art. 4º, V, do RIPI)<sup>3</sup>.

Nesse aspecto, não é sem razão que o próprio Regulamento do IPI em seu art. 9º, V equipara à condição de industrial o autor da encomenda quando o produto final resultante do processo de industrialização seja objeto de posterior revenda pelo encomendante:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

[...]

V – os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos [...].

No intuito de simplificar o atendimento das obrigações de cunho fiscal pelas partes envolvidas na operação de industrialização por encomenda, bem como de garantir um melhor fluxo de caixa para os contribuintes envolvidos, a normativa paulista dispensou um tratamento diferenciado, possibilitando concentrar o recolhimento do ICMS incidente nas etapas de produção, na pessoa do autor da encomenda, no momento em que esse vier a realizar a venda do produto final<sup>4</sup>.

Tal simplificação ocorre em razão de as remessas e retornos de mercadorias poderem se multiplicar, tendo em vista a possibilidade de participação de mais

3. OLIVEIRA, Júlio M. de *et al.* Observatório do TIT: industrialização por encomenda: no TIT-SP, mais de 15 acórdãos envolvem esse tipo de terceirização da industrialização. *Jota*, 27 mar. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>. Acesso em: 20 ago. 2024.

4. OLIVEIRA, Júlio M. de *et al.* Observatório do TIT: industrialização por encomenda: no TIT-SP, mais de 15 acórdãos envolvem esse tipo de terceirização da industrialização. *Jota*, 27 mar. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>. Acesso em: 20 ago. 2024.

de um estabelecimento industrial ou mesmo de diversos fornecedores de insumos, havendo uma pluralidade de incidências do ICMS.

O referido tratamento diferenciado está regulado nos arts. 402 a 410 do RICMS/2000, e pode ser sumarizado da seguinte forma:

- o ICMS que seria devido por ocasião da saída de mercadoria destinada a outro estabelecimento para industrialização (terceirização) fica *suspense* (CFOP 5.901 – Remessa para industrialização por encomenda), devendo seu recolhimento ser efetuado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por ele for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos;
- a suspensão abrange: (a) a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento encomendante, por ordem desse for promovida pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador; e (b) a saída em retorno promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda (CFOP – 5.902 Devolução de Industrialização por encomenda);
- na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização por encomenda, o estabelecimento que tiver procedido à industrialização calculará e recolherá o imposto sobre o valor acrescido, compreendido o total cobrado pelo estabelecimento industrializador, nele incluídos o valor dos serviços prestados (cujo correlato ICMS pode ser diferido para a etapa seguinte, nos termos do art. 1º, *caput*, da Portaria CAT n. 22/2007<sup>5</sup>) e o das mercadorias empregadas no processo industrial (CFOP 5.124 – Industrialização por encomenda); e

5. “Art. 1º 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 artigo 402 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000, 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”. (grifos nossos).

- por fim, quando o encomendante realizar a saída do produto resultante da industrialização, deverá necessariamente pagar o ICMS incidente nessa operação, que contemplará o imposto anteriormente suspenso ou diferido<sup>6</sup>.

Assim, cada uma dessas operações mencionadas deve necessariamente estar acobertada por uma nota fiscal própria, com o fito de possibilitar o adequado controle das remessas e retornos.

Dentro desse contexto, os arts. 404 e seguintes do RICMS/2000 disciplinam o fluxo documental exigido, sendo certo que cada documento fiscal emitido após a primeira remessa deve referenciar a primeira nota, de forma a vincular as operações, sendo que cada contribuinte envolvido na operação (encomendante e industrializador) deve escriturar cada uma das notas fiscais emitidas.

Além disso, o art. 2º da Portaria CAT n. 22/2007 estabelece ainda como condição para aplicação da suspensão (sobre a remessa e retorno) e do diferimento do ICMS (sobre a parcela da mão de obra) acima descritos, que o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem ocorra no prazo de 180 dias (prorrogáveis, a critério do Fisco, por igual período e, ainda, excepcionalmente, mais uma vez por 180 dias), contados da data da remessa para industrialização feita pelo autor da encomenda, *sob pena de exigência do imposto com acréscimos legais*. Veja-se:

*Art. 2º Constitui condição do diferimento previsto nesta portaria o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados 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 (cento e oitenta) dias.*

Parágrafo único – Salvo prorrogação autorizada pelo fisco, decorrido o prazo de que trata este artigo sem que ocorra o retorno da mercadoria ou dos produtos industrializados, será exigido o imposto devido por ocasião da saída, sujeitando-se o recolhimento espontâneo à atualização monetária e aos acréscimos legais. (grifos nossos).

---

6. OLIVEIRA, Júlio M. de *et al.* Observatório do TIT: industrialização por encomenda: no TIT-SP, mais de 15 acórdãos envolvem esse tipo de terceirização da industrialização. *Jota*, 27 mar. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>. Acesso em: 20 ago. 2024.

Outro ponto importante de ser mencionado, é o da possível extensão dos benefícios e tratamentos especiais conferidos às operações de industrialização por encomenda, em especial no que se refere à suspensão do ICMS nas remessas e retorno dos itens e o seu diferimento no que tange à mão de obra aplicada, às hipóteses em que a industrialização (terceirização) é promovida por contribuinte que optou pelo regime do Simples Nacional.

Nesse ponto, tem-se que a Decisão Normativa CAT n. 13/2009 da Sefaz do Estado de São Paulo, cujos itens 4 e 5 estão abaixo reproduzidos, entendeu plenamente aplicáveis os ditames e benefícios relacionados à operação de industrialização por encomenda quando essa atividade for promovida por um contribuinte inscrito no Simples Nacional:

[...]

4. *Dessa forma, considerando que não há vedação expressa na Lei Complementar n. 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, e nos demais atos que disciplinam esse regime tributário, entende-se que, na hipótese do contribuinte referido no item 1, seria aplicável:*

a) a suspensão do lançamento do imposto, prevista no artigo 402 do RICMS/2000, na remessa de mercadorias para industrialização, bem como ao retorno dos produtos industrializados ao autor da encomenda;

b) o diferimento do lançamento do imposto incidente sobre a parcela relativa aos serviços prestados pelo industrializador quando do retorno ao encomendante da mercadoria industrializada, previsto no artigo 1º da Portaria CAT-22/2007.

5. *Cabe salientar que o referido diferimento é aplicável apenas aos serviços realizados pelo industrializador, cabendo o recolhimento normal do imposto sobre as mercadorias empregadas no processo de industrialização (por exemplo, energia elétrica ou qualquer outro insumo utilizado, não fornecido pelo encomendante), com a aplicação da sistemática estabelecida pelo Simples Nacional. (grifos nossos).*

Verifica-se, portanto, que, apesar de a legislação paulista conferir um tratamento diferenciado para a industrialização por encomenda, desonerando a remessa e retorno da industrialização pela suspensão e a mão de obra agregada na operação pelo diferimento, inclusive quando essa atividade (industrialização) for promovida pelo contribuinte inscrito no Simples Nacional, estabelece como contrapartida um controle dessas operações, pelos contribuintes envolvidos, seja mediante a instituição de detalhes específicos no cumprimento das



obrigações acessórias, seja também na imposição de prazo de retorno das mercadorias remetidas.

Assim, diante desses regramentos específicos e da possibilidade de os contribuintes envolvidos se beneficiarem da suspensão e do diferimento do ICMS conforme o caso, algumas questões controversas podem aparecer, que vão desde a não observância das obrigações acessórias por parte das partes envolvidas nessas operações, o que não é o foco do presente estudo, ou até mesmo em razão de divergências interpretativas quanto à aplicação do tratamento diferenciado (suspensão e diferimento).

A operação de industrialização por encomenda e a aplicação da suspensão do ICMS prevista nos arts. 402 e 409 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), para as remessas e retorno dos itens a serem industrializados, viabiliza, portanto, a salvaguarda do capital de giro do encomendante, bem como a manutenção de todos os créditos de ICMS para o seu estabelecimento, fato que possibilita a aquisição das mercadorias empregadas no processo de industrialização, creditando-se do respectivo imposto, sem que para tanto haja necessidade de investir e manter um estabelecimento industrial próprio.

### **3 O RECENTE POSICIONAMENTO DO FISCO PAULISTA EM RELAÇÃO AO CONTEÚDO DO PRODUTO RESULTANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

Feitas essas considerações acerca do tratamento diferenciado aplicável às operações de industrialização por encomenda, passa-se à análise propriamente dita do tema ora apresentado.

Para atingir seus objetivos empresariais e comerciais e por não terem capacidade produtiva no Brasil, o que implicaria o investimento e aquisição de maquinário e equipamentos específicos de produção, alguns contribuintes do ICMS realizam operações de industrialização por encomenda mediante a contratação de um terceiro industrializador para que, a partir dos bens por eles remetidos, se promova um processo de transformação que resulte no produto final, o qual será posteriormente comercializado por essas Sociedades e integralmente tributado pelo ICMS pelas alíquotas aplicáveis.

Nessa linha, como já mencionado, as Sociedades poderiam se beneficiar da suspensão legal do ICMS disposta nos arts. 402 e 409 RICMS/2000, quando das remessas (CFOP 5.901) e retornos desses itens (CFOP 5.902), garantindo

a manutenção de todos os créditos de ICMS para os seus estabelecimentos quando da aquisição das matérias-primas. A adoção dessa normativa possibilita, portanto, que os contribuintes adquiram as mercadorias empregadas no processo de industrialização, creditando-se do respectivo imposto, sem a necessidade de manter ou constituir um estabelecimento industrial próprio.

Porém, quando da realização do processo de transformação por parte do terceiro contratado, pode, conforme o caso, haver o emprego de insumos que são adquiridos pelo próprio estabelecimento industrializador, de forma que o resultado do produto final a ser fabricado poderá comportar, predominantemente, matérias-primas que não foram remetidas diretamente pelo autor da encomenda, mas sim que foram compradas e empregadas diretamente pelo industrializador.

Por aplicarem de forma indistinta as normativas próprias da industrialização por encomenda, os contribuintes paulistas que se valem dessas operações devem estar atentos às manifestações formais da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz-SP) que já se pronunciou, por meio de respostas às consultas, restringindo o conceito de industrialização por encomenda, de modo a condicionar o benefício da suspensão do ICMS a demais requisitos não previstos em lei.

Tal fato se verifica, *e.g.*, nas Respostas às Consultas ns. 16.715/2017, 20.825/2019, 23.486/2021, 22.402/2021, e 29.462/2024, em que se exige que o estabelecimento encomendante forneça a totalidade, ou ao menos a parte principal, das matérias-primas utilizadas no processo industrial, e, caso contrário, segundo o Fisco, as remessas efetuadas pelo encomendante deveriam ser tributadas normalmente pelo ICMS. Nesse ponto, é válida a reprodução integral das ementas:

Ementas:

ICMS– Obrigações Acessórias – Industrialização por encomenda – Predominância dos insumos e materiais empregados – *Aplicabilidade da disciplina da industrialização por conta de terceiro.*

I– Não é aplicável a disciplina da industrialização por conta de terceiro às operações em que o estabelecimento industrializador contratado utiliza matéria-prima predominantemente própria, configurando-se industrialização por encomenda.

II– Na remessa de matéria-prima secundária para o industrializador, o autor da encomenda deve utilizar os CFOPs 5.949 ou 6.949 (“outra saída de mercadoria ou

prestação de serviço não especificado”) e efetuar no documento fiscal o destaque do imposto devido.

III– Na saída das mercadorias do estabelecimento industrializador, devem ser utilizados os CFOPs 5.101 ou 6.101 (“venda de produção do estabelecimento”) e o valor da operação deve corresponder ao valor total do produto, incluído os valores dos insumos secundários remetidos pelo autor da encomenda. (Resposta à Consulta Tributária 16.715/2017, de 27 de novembro de 2017). (grifos nossos).

ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Operação interna de envio de água para industrialização de vapor d’água por meio de dutos com fluxo contínuo – Emprego de madeira de pinus, de araucária ou de eucalipto, em tora, torete, cavacos ou resíduos de madeira – Diferimento previsto no artigo 350, inciso VII, do RICMS/2000 – Emissão de Nota Fiscal de remessa de insumos e retorno do produto pronto.

I. *A disciplina da industrialização por conta e ordem de terceiro é aplicável somente às operações em que o estabelecimento encomendante fornece a totalidade, ou ao menos a parte principal, das matérias-primas utilizadas no processo industrial.*

II. Na remessa dos produtos industrializados ao autor da encomenda, os materiais utilizados que não tenham sido fornecidos pelo encomendante devem ser discriminados separadamente na Nota Fiscal emitida pelo industrializador (inclusive energia elétrica e combustíveis utilizados nas máquinas diretamente vinculadas ao processo produtivo).

III. Cumpridas as condições estabelecidas na Portaria CAT 22/2007, aplica-se o diferimento do ICMS sobre a parcela referente à mão de obra aplicada pelo industrializador, relativamente à operação interna que se enquadre como industrialização por conta de terceiros.

IV. Na saída de produto resultante da industrialização de mercadoria enquadrada no inciso VII do artigo 350 do RICMS/2000, encerra-se o diferimento do ICMS, sendo que em caso de operação de industrialização por conta de terceiros, considera-se encerrado o diferimento no momento da saída do produto pronto do estabelecimento do autor da encomenda.

V. A remessa de água e retorno de vapor (produto pronto) entre os estabelecimentos autor da encomenda e industrializador, por meio de equipamentos interligados, deve ser formalizada com a emissão pelo autor da encomenda de uma Nota Fiscal diária, contemplando a totalidade das mercadorias remetidas no dia, e o industrializador, por sua vez, deve emitir também uma Nota Fiscal diária relativamente ao retorno de vapor. (Resposta à Consulta Tributária 20.825/2019, de 23 de abril de 2020). (grifos nossos).

*ICMS – Industrialização por encomenda – Predominância dos insumos e materiais empregados – Aplicabilidade da disciplina da industrialização por conta de terceiro.*

1. Não é aplicável a disciplina da industrialização por conta de terceiro às operações em que o estabelecimento industrializador contratado utiliza matéria-prima predominantemente própria.
2. Não sendo aplicáveis as regras de industrialização por conta de terceiro relativamente às operações entre o encomendante e o industrializador, as saídas de mercadorias serão regularmente tributadas, podendo os agentes envolvidos aproveitar eventual crédito do imposto, desde que respeitadas as regras estabelecidas nos artigos 61 e seguintes do RICMS/2000. (Resposta à Consulta Tributária 23.486/2021, de 06 de julho de 2021). (grifos nossos).

*ICMS – Industrialização por encomenda – Fabricação de esmaltes de unha com a totalidade dos insumos empregados na fabricação do produto em si fornecidos pelo industrializador e embalagens fornecidas pelo encomendante. I. Não é aplicável a disciplina da industrialização por conta de terceiro às operações em que o estabelecimento industrializador contratado utiliza insumos próprios para a fabricação do produto em si, cabendo ao autor da encomenda apenas o fornecimento de embalagens. II. Na remessa das embalagens para o industrializador, o autor da encomenda deverá utilizar o CFOP 5.949 (“outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”) e efetuar no documento fiscal o destaque do imposto devido. III. Na saída das mercadorias do estabelecimento industrializador deverá ser utilizado CFOP referente à venda de produção do estabelecimento e o valor da operação deve corresponder ao total do produto, incluindo o valor das embalagens remetidas pelo autor da encomenda. (Resposta à Consulta Tributária 22.402, de 22 de janeiro de 2021). (grifos nossos).*

*ICMS – Industrialização por encomenda – Predominância dos insumos e materiais empregados.*

- I. Não é aplicável a disciplina da industrialização por conta de terceiro às operações em que o estabelecimento industrializador contratado utiliza matéria-prima predominantemente própria.
- II. Não sendo aplicáveis as regras de industrialização por conta de terceiro relativamente às operações entre o encomendante e o industrializador, as saídas de mercadorias serão regularmente tributadas, podendo os agentes envolvidos aproveitarem eventual crédito do imposto, desde que respeitadas as regras estabelecidas nos artigos 61 e seguintes do RICMS/2000.

III. O procedimento previsto no artigo 129 do RICMS/2000 pode ser empregado, por analogia, na remessa dos insumos secundários adquiridos pelo encomendante diretamente ao industrializador.

IV. Na saída dos produtos do estabelecimento industrializador, deverá ser utilizado CFOP referente à venda de produção do estabelecimento e o valor da operação deve corresponder ao total do produto, incluindo o valor dos insumos remetidos pelo autor da encomenda. (Resposta à Consulta Tributária 29.462, de 02 de abril de 2024). (grifos nossos).

Pela leitura das soluções de consulta transcritas, verifica-se que o Fisco paulista distingue as operações de industrialização por encomenda e aquelas por ele denominadas como “de industrialização por conta e ordem de terceiro”, sendo na primeira possível o emprego por parte do industrializador de grande parte dos insumos utilizados na operação, e, na segunda, de pequena parte apenas, e nesse caso, o regramento e os benefícios previstos nos arts. 402 a 409 do RICMS/2000 seriam aplicáveis apenas à segunda.

Dentro desse contexto, no entender da Sefaz-SP, se houver aplicação majoritariamente de insumos no processo de industrialização contratado pelo encomendante, não haveria que se falar em industrialização por conta e ordem e sim em industrialização por encomenda (*lato sensu*), e, conseqüentemente, não seria hipótese de observância dos arts. 402 a 409 do RIMC/2000, nem de aplicação da suspensão do ICMS na remessa (CFOP 5.901) e retorno (CFOP 5.902), além do diferimento desse imposto sobre o valor da mão de obra aplicada.

Com base nessas premissas, o fluxo operacional e tributário que deveria ter sido aplicado pelos contribuintes nesse caso, segundo o entendimento das autoridades fiscais, seria o seguinte: (a) remessa dos itens pelo “autor da encomenda” com destaque do ICMS sob o CFOP 5.949 – outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado; e (b) retorno pelo industrializador como operação de venda sob o CFOP 5.101 – venda de produção do estabelecimento.

Porém, é evidente que, em termos financeiros, a eventual alteração desse fluxo documental e fiscal aparenta ser prejudicial aos contribuintes, uma vez que eles teriam que destacar o ICMS (antes suspenso) sobre os itens remetidos para industrialização, e, quando do seu retorno, o qual passaria a ser tratado como uma operação de venda, poderiam inclusive não recuperar o crédito total de ICMS de forma a anular o débito da remessa, caso os seus fornecedores

em São Paulo se encontrem inscritos no Simples Nacional e gravados por uma alíquota inferior<sup>7</sup>.

Apesar da interpretação exarada pelas autoridades fiscais do Estado de São Paulo, pode-se verificar, contudo, que o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (arts. 402 a 409) não faz qualquer distinção entre a operação de industrialização por encomenda e a de industrialização por conta e ordem de terceiro, e, diferentemente do que quer fazer crer a Administração Tributária, por meio das soluções de consulta mencionadas, ambas devem ser tidas como sinônimas para fins de observância dos benefícios e regramentos específicos e já comentados.

Assim sendo, como já mencionado, os requisitos estabelecidos pela legislação paulista para fruição da suspensão nas remessas e retorno e do diferimento sobre a parcela da mão de obra aplicada são: (i) o industrializador ser outro estabelecimento ou trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal; (ii) haver retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento encomendante, dentro do prazo de 180 dias; (iii) ser promovida, pelo autor da encomenda,

7. O art. 63. do RICMS/2000 possibilita a apropriação de créditos de ICMS nas operações praticadas por fornecedores inscritos nos Simples Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 63. Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização:

[...]

XI – do valor do imposto indicado no campo ‘Informações Complementares’ ou no corpo da Nota Fiscal relativa à mercadoria adquirida de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – ‘Simples Nacional’, desde que a mercadoria seja destinada à industrialização ou à comercialização, observado o disposto nos §§ 7º e 8º (Lei Complementar federal 123/06, art. 23, §§ 1º e 2º).

[...]

§ 8º – O contribuinte não terá direito ao crédito do imposto referido no inciso XI na hipótese de (Lei Complementar federal 123/06, art. 23, § 4º):

1 – o remetente:

- a) estar sujeito à tributação no Simples Nacional por valores fixos mensais;
- b) não informar o valor do crédito do imposto e a alíquota a que se refere o item 2 do § 7º na Nota Fiscal relativa à saída da mercadoria;
- c) optar pela incidência da alíquota a que se refere o item 2 do § 7º sobre a receita recebida no mês;

2 – haver isenção para a faixa de receita bruta na qual o remetente estiver enquadrado no mês em que ocorrer a operação;

3 – a operação ou prestação estiver amparada por imunidade ou não incidência”.

a subsequente saída dos mesmos produtos; e (iv) no caso do diferimento do ICMS sobre a mão de obra, estarem o encomendante e o fornecedor localizados no Estado de São Paulo.

É de fácil percepção, portanto, que as autoridades fiscais paulistas inovaram na aplicação e interpretação do regramento específico relacionado às operações dispostos nos arts. 402 a 409 do RICMS/2000 e na Portaria CAT n. 22/2007, isso porque nenhuma dessas normativas distingue ou conceitua operações de industrialização por encomenda e de industrialização por conta e ordem, ou mesmo exige que para fruição dos benefícios outorgados pela norma que o item industrializado não possa ter sido majoritariamente agregado por insumos fornecidos pelo industrializador; ao contrário, ela permite, *ao impor e exigir o destaque do ICMS sobre a parcela dos materiais por ele empregados independentemente do percentual aplicado*, o que será abordado no próximo tópico.

#### **4 DO EXCESSO HERMENÊUTICO POR PARTE DAS AUTORIDADES PAULISTAS E RISCO DE OS AUTORES DA ENCOMENDA E INDUSTRIALIZADORES TEREM SUAS OPERAÇÕES QUESTIONADAS**

A partir da situação concreta ora apresentada e analisada, pode-se concluir que há um grande risco de os contribuintes paulistas que se valem da operação de industrialização por encomenda serem questionados pelo Fisco de São Paulo, caso o bem resultado do processo de industrialização possua em sua composição a aplicação majoritária de insumos adquiridos pelo fornecedor (industrializador), o que, no entender das autoridades fazendárias, poderia ensejar a incidência do ICMS nas remessas para industrialização e a venda do produto acabado pelo contratado, em retorno ao autor da encomenda, com tributação integral.

Como já mencionado nos tópicos antecedentes, afigura-se evidente que o Fisco paulista inovou em relação aos ditames da legislação vigente relacionados ao tratamento da operação de industrialização por encomenda (arts. 402 a 409 do RICMS/2000 e Portaria n. CAT 22/2007), pois inexistente qualquer exigência ou necessidade de controle nas normativas no sentido de descaracterizar a aplicação dos benefícios de suspensão do ICMS nas remessas e retornos e do diferimento sobre a mão de obra aplicada nas hipóteses em que houver a agregação de insumos majoritariamente pelo fornecedor.

Nesse aspecto, por serem a suspensão e o diferimento do ICMS, nesse caso, espécies de benefício fiscal, tem-se que sua aplicação e sua interpretação devem se dar nos estritos termos do art. 111, I e II, do Código Tributário Nacional, ou seja, de forma literal e mais restritiva, fato que não foi observado pelas autoridades paulistas quando das respostas às consultas ora analisadas:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

[...].

São válidos, nesse particular, as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando, ao comentar o art. 111 do CTN, afirma que a aplicação de norma tributária que estabeleça benefício fiscal não pode comportar interpretação ampliativa, como desejam fazer as autoridades fazendárias paulistas na hipótese. Veja suas palavras:

A interpretação literal significa interpretação segundo significado gramatical da palavra, ou sua etimologia. Com isso, o intérprete terá que se apegar ao significado exato das palavras, tendo muitas vezes, que recorrer ao estudo etimológico delas.

[...]

*Assim, a regra do art. 111 do CTN deve ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias que menciona não comportam interpretação ampliativa, nem integração por equidade. Se possível, mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal.*

Souto Maior Borges afirma: “se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”<sup>8</sup>. (grifos nossos).

Por outro lado, a Administração Tributária paulista, ao diferenciar a operação de industrialização por conta e ordem e a de industrialização por encomenda, para determinar a observância de tratamentos distintos para uma e para outra, tomando-se por parâmetro o conteúdo de agregação majoritariamente de insumos aplicados pelo fornecedor, promove uma verdadeira distinção in-

8. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Lei n. 5.172, de 25.10.1966). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 251-252.



devida, contrariando um postulado clássico de hermenêutica: “onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir”.

Outrossim, ao exarar os entendimentos nas Respostas às Consultas ns. 16.715/2017 e 20.825/2019 de forma a afastar a aplicação dos arts. 402 a 409 do RIMCS/2000 e da Portaria n. CAT 22/2007, bem como dos benefícios da suspensão do ICMS na remessa e retorno e do seu diferimento sobre a parcela da mão de obra empregada, nas hipóteses em que se observar agregação majoritária de insumos pelo industrializador, as autoridades paulistas estão alterando a definição e o alcance de institutos de direito privado, e visando a transmutar uma atividade contratual legítima e devidamente documentada de industrialização por encomenda (obrigação de fazer nos termos dos arts. 247 e seguintes c/c arts. 593 e seguintes do Código Civil) em uma operação de venda, o que se encontra em total dissonância com o art. 110 do CTN, abaixo reproduzido:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifos nossos).*

Apesar de o dispositivo legal acima mencionado, a princípio ser destinado aos legisladores, com muito maior razão ele deve ser observado pelos aplicadores do Direito Tributário e em geral, que não poderão conferir tratamento de modo a alterar o alcance dos institutos de direito privado e presumir uma operação de compra e venda quando em realidade se está diante de uma prestação de serviço de industrialização, sob o simples argumento não previsto em lei de que os insumos foram agregados de forma majoritária pelo fornecedor.

Ademais, outro ponto que merece avaliação, e que não foi observado pelas autoridades fazendárias, está relacionado à origem da operação analisada e que importa em uma remessa para industrialização, para posterior retorno. Parece óbvio que a intenção das partes envolvidas nesse processo, autor da encomenda e industrializador, independentemente do conteúdo a ser agregado, foi de firmar uma obrigação de fazer e não de venda, não havendo que se falar em tradição (transferência da propriedade, nos termos dos arts. 1.267 e seguintes do Código Civil) do bem remetido, desde a sua origem.

Nesse caso, em não havendo ânimo de alienar ou transferir a propriedade, do bem remetido por parte do autor da encomenda ao industrializador contratado, parece evidente que não se pode tratar a operação posteriormente realizada pelo fornecedor como de compra e venda, uma vez que ele nunca adquiriu a propriedade do bem. Pensar de modo diferente seria atentar contra os institutos de direito privado definidos em lei. Não se pode conferir a natureza contratual de venda (obrigação de dar), quando em realidade se está diante de uma obrigação de fazer (industrialização), até porque desde a origem a propriedade do bem remetido nunca foi e não será transferida ao industrializador.

Assim, afastar o tratamento tributário conferido pela legislação paulista às operações de industrialização por encomenda, a suspensão do ICMS nas remessas e retorno dos bens, e o diferimento sobre a mão de obra aplicada, sob o argumento de que o fornecedor agregou majoritariamente insumos por ele aplicados, não parece adequado, isso porque tal fato não tem o condão de transmutar a operação em compra e venda, de modo a atrair integralmente a tributação do referido imposto.

Outra questão que merece ser ressaltada é que a ausência de transferência de titularidade do item remetido pelo autor da encomenda para ser industrializado não deve induzir qualquer tributação, seja na remessa, seja no seu retorno, nos termos do que ficou assentando no bojo da Ação Direta de Constitucionalidade n. 49, quando os Ministros do Supremo Tribunal Federal decidiram que, para que haja incidência do ICMS, faz-se mister que haja a transferência jurídica do bem, e não somente a física. Veja-se a ementa:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. *DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.* 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da

incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. *A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.* 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996 (STF, ADC n. 49, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin). (grifos nossos).

Tem-se, portanto, que, ao exigir o destaque do ICMS nas remessas para industrialização, sob o CFOP 5.949 (outras saídas de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), em razão de os insumos serem majoritariamente agregados pelo industrializador, a Administração Fiscal está agindo com excesso, uma vez que, como visto, não existe já na origem qualquer ânimo contratual de se transferir a propriedade do bem, não havendo que se falar em incidência do imposto.

Entretanto, apesar de se entender que as autoridades estão agindo em desconformidade com os preceitos legais e princípios do direito abordados na presente correspondência, não se pode descartar o risco de os contribuintes terem essas operações questionadas pelo Fisco paulista nos estritos moldes dos posicionamentos exarados nas Respostas às Consultas ns. 16.715/2017, 20.825/2019, e 29.462/2024.

## 5 CONCLUSÕES

Os contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo têm se valido recorrentemente das operações de industrialização por encomenda, e aplicando os tratamentos previstos nos arts. 402 a 409 do RICMS/2000 e na Portaria CAT n. 22/2007, de modo que a remessa e o retorno dos itens estariam de forma geral acobertados com suspensão do ICMS, e a mão de obra aplicada pelo fornecedor sob o manto do diferimento desse mesmo imposto.

Porém, pode-se verificar que o bem final objeto do processo de industrialização contratado acaba sendo composto majoritariamente por insumos empregados e adquiridos pelo próprio industrializador contratado.

Tal fato, nos termos das Respostas às Consultas ns. 16.715/2017, 20.825/2019, 23.486/2021, 22.402/2021, e 29.462/2024, exaradas pela Administração Tributária do Estado de São Paulo, afastaria a possibilidade de suspensão do ICMS na remessa e no retorno dos itens a serem industrializados, bem como do diferimento sobre a parcela da mão de obra aplicada, vez que para as autoridades

fazendárias existiria distinção entre industrialização por encomenda e industrialização por conta e ordem de terceiro.

Contudo, inexistente na legislação tributária qualquer distinção nesse sentido, sendo certo que a lei inclusive estabelece a possibilidade de aplicação de materiais adquiridos pelo industrializador, exigindo o competente destaque do ICMS sobre essa parcela.

A autoridade fazendária, ao possibilitar que seja afastado o regramento específico das operações de industrialização por encomenda e dos benefícios a ela relacionados, na hipótese de serem agregados majoritariamente insumos adquiridos pelo fornecedor, revela grande subjetivismo, e contraria o art. 111 do CTN, que veda expressamente interpretação extensiva nesses casos.

Além de tudo, a autoridade fiscal, mediante essa interpretação, está desvirtuando indevidamente institutos próprios do direito privado, em flagrante violação ao art. 110 do CTN. Não pode a Administração Tributária desnaturar uma operação de industrialização por encomenda em venda, pelo simples fato de o industrializador ter agregado majoritariamente insumos por ele adquiridos, requisito esse não previsto na legislação.

Não é apropriado a Administração Tributária distinguir situações quando a lei assim não o faz, de modo que estabelecer, na hipótese, um regramento diverso do previsto nos arts. 402 a 409 do RICMS/2000, não se afigura como correto.

Não há na operação de industrialização por encomenda qualquer intuito de alienação ou transferência do bem remetido para industrialização, fato esse consubstanciado em contratos formais, assim a exigência de remessa tributada do item a ser industrializado sob o CFOP 5.949 e de venda desse item pelo industrializador em retorno afigura-se despropositada e contrária à lei e aos princípios de direito.

A alteração do procedimento hoje adotado pelos contribuintes para atender à interpretação conferida pelas autoridades paulistas às operações de industrialização por encomenda, considerando que o produto final nesse caso será majoritariamente composto por insumos empregados pelo industrializador, poderá trazer prejuízos financeiros, uma vez que passariam a ter que destacar o ICMS nas remessas para industrialização a serem feitas sob o CFOP 5.949, o qual não poderia ser totalmente recuperado quando da emissão da nota fiscal de venda pelo fornecedor contratado que, eventualmente, tenha tributação minorada quando se encontrar cadastrado no Simples

Nacional, fato que tende a ser minimizado se a operação for realizada com industrializador sujeito a regime normal de tributação.

## 6 REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho. Observatório do TIT: ICMS e o regime de suspensão e diferimento no ICMS/SP – gastos gerais da industrialização submetem-se ao diferimento? *Jota*, 16 dez. 2021. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-icms-regime-de-suspensao-diferimento-ricms-sp-16122021#\\_ftn-ref1](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-icms-regime-de-suspensao-diferimento-ricms-sp-16122021#_ftn-ref1). Acesso em: 20 ago. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Lei n. 5.172, de 25.10.1966). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

OLIVEIRA, Júlio M. de *et al.* Observatório do TIT: industrialização por encomenda: no TIT-SP, mais de 15 acórdãos envolvem esse tipo de terceirização da industrialização. *Jota*, 27 mar. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>. Acesso em: 20 ago. 2024.

