



Processo nº.: 407084/2016-7 SET

Interessado: DTS – DOIS A TOWER SISTEM PRÉ-MOLDADOS LTDA

Inscrição nº.: 20.212.197-6

CNPJ nº.: 09.467.972/0001-65

Endereço: Rua Capitão Abdon Nunes, 720, Tirol – CEP 59.149-203 – Natal/RN

Assunto: CONSULTA

DECISÃO Nº 29/2017 – COJUP

1. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA COM REMESSA À ORDEM. 2. REMESSA FRACIONADA. 3. ISENÇÃO. 1. Disciplina legal bem delineada no RICMS/RN. 2. Atividade da Consulente é compatível com a utilização dos instituto da remessa fracionada. 3. Isenção destinadas às torres para suporte de gerador de energia eólica não se aplica àquelas pré-fabricadas em estruturas de cimento armado.

### O RELATÓRIO

A consulente, supra qualificada, informa que nos termos do Art. 136 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário deste Estado, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 – RPPAT/RN, não incide em nenhuma das hipóteses impeditivas para a realização de consulta, formulada perante esta Administração Tributária.

Afirma que é sediada neste Estado, inscrita no Cadastro de Contribuintes, desenvolvendo atividade principal de fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda (CNAE 2330-3/01).

Exercendo, ainda, as atividades secundárias de fabricação de casas pré-moldadas de concreto (CNAE 23.30-3/04); construção de edifícios (CNAE 4120-4/00); montagem de estruturas metálicas (CNAE 4292-8/01); manutenção de redes de distribuição de energia elétrica (CNAE 4221-9/03); construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica (CNAE 4221-9/02); montagem e desmontagem de andaimes e outras estruturas temporárias (CNAE 4399-1/02).

Aduz que dentre as atividades da Consulente destaca-se a fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, e nessa linha ganha especial relevo a construção de torres para compor estruturas de instalação dos aerogeradores para produção de energia eólica.

---

  
Jefferson Franklin de Melo  
Julgador Fiscal



Explica que a utilização de energia eólica comporta numerosas vantagens face às energias tradicionais e mesmo em comparação com outros tipos de energias renováveis, em função do seu maior desenvolvimento com inúmeras vantagens para o Estado do Rio Grande do Norte por ser uma fonte de energia inesgotável; não emitir poluentes, nem gerar resíduos, além de diminuir a emissão de gases de efeito estufa.

Sustenta que a construção de um parque eólico é constituída de diferentes e importantes etapas indispensáveis a um funcionamento eficiente e perene; e, nesse sentido a utilização de materiais cada vez mais confiáveis é uma meta para todos os que atuam nessa atividade.

Informa que a construção de torres de energia eólica vem passando por um processo de evolução constante e se antes a maioria das torres eram construídas em aço, hoje as vantagens na construção de torres em concreto são maiores.

Disserta sobre as vantagens de construí-las no próprio local de implantação do parque eólico, o que torna a construção economicamente mais viável, a edificação de torres em concreto elimina grande parte da logística de transporte pelas rodovias.

Esclarece que para o caso específico dos investimentos em energia no RN, as estruturas em concreto mostram-se muito mais competitivas, uma vez que a demanda de ventos é melhor aproveitada para alturas superiores a 100 (cem) metros, altura somente suportada por estruturas de concreto, pois as estruturas em aço variam de 54 (cinquenta e quatro) a 80 (oitenta) metros.

Sustenta que a partir dessa realidade a Consultante resolveu ampliar sua área de abrangência e para tanto envolve em seu projeto mais de 300 (trezentos) profissionais que se dedicam a atuar nas áreas técnica e de produção de torres eólicas.

Elucida que antes de iniciar suas operações a consultante, verificando a legislação do ICMS no âmbito estadual, bem como as disposições do Convênio ICMS nº 101/1997, entendeu necessária apresentar consulta a esta Coordenadoria, a fim de que se possa estabelecer o modo de tributar suas operações, com vistas a enquadrar-se nas condições especificadas na legislação e, ao mesmo tempo, recolher o tributo devido com segurança.

Assegura que a adotará o entendimento dado à solução da Consulta a partir da data da ciência e em relação às situações supervenientes a que lhe der causa.

Nessa altura de sua explanação a Consultante passa a discorrer sobre a natureza de suas operações na forma que se segue.

Cita o Artigo 27 do RICMS/RN, cuja norma trata das operações relativas à geração de energia eólica nos termos do Convênio ICMS 101/1997.

Na sequência apresenta os incisos de I a XX, da cláusula primeira do prefalado Convênio ICMS 101/97, e seus §§ de 1 a 3.



Nesse desiderato, conclui que a legislação que regula as operações relativas à geração de energia eólica somente contempla a construção de torres em aço, deixando de fora as modernas estruturas de concreto, as quais trazem evidente vantagem para o RN, uma vez que importam num maior e melhor aproveitamento da capacidade energética deste Estado. (Grifos da Consulente)

Feita a ressalva acima, a Consultante passa a discorrer sobre suas operações, as quais ocorrem sob o regime de subcontratação, cabendo-lhe todo o processo produtivo das torres de concreto, mediante a remessa e respectivo retorno para industrialização, com o documento fiscal de venda emitido pela parceira comercial em favor do destinatário final, conforme a seguir demonstrado.

As operações do Contribuinte obedecem ao seguinte fluxo de materiais e serviços.

Na primeira fase há o envio dos componentes diretamente do fornecedor para o industrializador, por conta e ordem da contratante.

Neste processo de compra, a contratante localizada em outra Unidade da Federação, não emite nota fiscal de remessa para industrialização por encomenda. O próprio fornecedor entrega os componentes no estabelecimento industrializador, ou seja, (no estabelecimento da) consulente.

Vencida a primeira fase, tem-se o recebimento físico/fiscal pela subcontratação com baixa dos componentes listados em anexo.

Recebidos os componentes adquiridos no mercado nacional, enviados pelo fornecedor para o estabelecimento da Consulente por conta e ordem da contratante, inicia-se a produção das torres eólicas com o aproveitamento dos componentes na industrialização, gerando um novo produto (Torre).

Feita a industrialização por conta e ordem inicia-se a fase de entrega do bem produzido pela consulente diretamente no estabelecimento do contratante, ou seja, entrega do produto resultante da industrialização por conta e ordem, diretamente ao cliente final. (Matéria-prima nacional).

A operação da consulente consiste, portanto, numa sucessão de operações, as quais podem ser delineadas da seguinte forma:

a) O envio dos componentes diretamente do fornecedor para a Consulente, se dá por conta e ordem da contratante, não sendo necessário que esta emita nota fiscal de remessa para industrialização por encomenda. O próprio fornecedor realiza a remessa para industrialização por conta e ordem para o estabelecimento da Consulente para processar a industrialização.

b) A Consulente dará entrada na remessa de matéria-prima provenientes do fornecedor por conta e ordem da contratante e deverá considerar o prazo de 180 dias para promover à contratante o devido retorno dessa remessa de matéria-prima no código CFOP 6.925. Nota fiscal de saída com o mesmo valor e produtos da nota de entrada.

c) Finalizada a industrialização, a Consulente emitirá para a contratante a Nota Fiscal sob o CFOP 6.125, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e às mercadorias de sua propriedade empregadas no processo industrial.



A par de toda a sistemática adotada pela consulente, devem ser ofertadas questões relativas ao regime tributário do ICMS que deve ser adotado.

A Consulente, em seu processo industrial adquire produtos tributados e remete produtos que terão a sua saída acobertada pela isenção prevista no Convênio ICMS 101/1997 e pelo artigo 27 do regulamento estadual já citado.

Ocorre que a Consulente teme que o Estado do Rio Grande do Norte venha a exigir o ICMS da remessa recebida para industrialização na Consulente, sob um possível fundamento de que a isenção somente ocorreria se o produto final retornasse ao adquirente. No caso em tela, como se tratam de torres de geração de energia, até por um impedimento físico, em razão das dimensões do produto final, não haverá retorno, mas sim entrega direta ao destinatário final.

Conclui a consulta, efetuando os seguintes questionamentos:

1. A operação de remessa/retorno para industrialização está correta?
2. É exigível o ICMS das operações da Consulente? Em qual momento?

3. Considerando a situação da consulente, é cabível a remessa da solução do questionamento ao setor competente para a edição da norma respectiva que contemple a situação de fato descrita na presente consulta, na forma do Artigo 152 do Decreto Estadual nº 13.796/1998? Ou mesmo ao setor tecnológico, afim de adequar a situação ao sistema desta Secretaria.

É que importa relatar.

## O MÉRITO

A presente consulta versa sobre operação de industrialização por encomenda com remessa à ordem, cuja disciplina legal encontra-se delineada nos Artigos 459, 462 e 463 todos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – RICMS/RN.

Preliminarmente, informamos que, como é natural e razoável apreender, esta Consulta vincula, só e somente só, contribuintes localizados neste Estado, em decoroso respeito ao pacto federativo consagrado na Constituição Federal (Artigo 1º, caput conjugado com o Artigo 18 e seguintes).

A ressalva acima se faz necessária, porque a operação de industrialização por encomenda com remessa à ordem envolve, nos casos mais simples, três partícipes, a saber: o fornecedor, o adquirente/contratante e o industrializador/contratado, não raro, um ou mais deles situam-se em outras Unidades da Federação, ou seja, não se encontram sobre a jurisdição desta Secretária, motivo pelo qual deve a Consulete redirecionar esta Consulta à Unidade Federativa, em cujo território se encontre cada um dos contribuintes com os quais mantenha vínculo comercial.

---

  
Jefferson Franklin de Melo  
Julgador Fiscal



Feitas as advertências acima, informamos que esta análise de mérito será seccionada em 03 (três) partes, na forma que se segue:

1. Da Emissão das Notas Fiscais;
2. Dos CFOP's e da Escrituração Fiscal;
3. Da Remessa Fracionada;
4. Das Considerações Gerais.

### 1. Da Emissão das Notas Fiscais

Quanto a emissão das notas fiscais, a norma contida no Artigo 459 do diploma regulamentar expõe que nas operações internas ou interestaduais em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de outros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o seguinte:

Quanto ao estabelecimento fornecedor:

a) Emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, na qual, além das exigências previstas no art. 417, devem constar, também, nome, endereço e número de inscrição estadual e do CGC, do estabelecimento em que os produtos devem ser entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização;

b) Efetuar, na nota fiscal referida na alínea anterior, o destaque do ICMS, quando devido, que pode ser aproveitado como crédito pelo adquirente, se for o caso. Tem-se, então, que a expressão "quando for devido", empregado na letra da lei, apenas condiciona que, eventualmente, a mercadoria pode ser isenta, mas a operação, em si, é tributável;

c) Emitir nota fiscal, **sem destaque do imposto**, para acompanhar o transporte das mercadorias ao estabelecimento industrializador, mencionando, além das exigências previstas no art. 417, **número, série, quando for o caso, e data da nota fiscal referida no inciso I, e nome, endereço e número de inscrição estadual e do CGC, do adquirente por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada**, impende aduzir que as duas notas fiscais, de que tratamos, devem refletir-se, mutuamente, ou seja, a mercadoria vai circular de fato do fornecedor para o industrializador com suspensão do ICMS, consoante o disposto na norma contida no inciso III, do § 1º, do Artigo 459 do RICMS/RN.

Por seu turno, cabe ao estabelecimento industrializador:

a) Emitir nota fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual, além das exigências previstas no art. 417, devem constar nome e números de inscrição estadual e do CGC, do fornecedor, e número, série, quando for o caso, e data da nota fiscal por

---

  
Jefferson Franklin de Melo  
Julgador Fiscal



este emitida, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando-se destes o valor das mercadorias empregadas;

b) efetuar, na nota fiscal referida no inciso I, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o destaque do ICMS, que é aproveitado como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso, observado o art. 462.

Ressalte-se que todas as operações, descritas e caracterizadas nas normas acima, devem ser entendidas em seu sentido real ou simbólico, pois estamos tratando de circulação jurídica de mercadorias, em determinados casos e simples remessas físicas noutros, prevendo-se, conforme se depreende de uma leitura atenta das referidas normas, a emissão específicas de notas fiscais paralelamente às operações sujeitas à incidência do imposto, segundo a natureza intrínseca de cada uma delas.

## 2. Dos CFOP's utilizados e da Escrituração Fiscal

### 2.1 Venda e Compra de Insumos:

Segue abaixo relação de CFOP's que devem ser utilizadas pelo fornecedor e pelo comprador (encomendante na operação) dos insumos a serem remetidos por conta e ordem ao industrializador na operação de "Industrialização Triangular".

#### 2.1.1 Quanto ao **estabelecimento Fornecedor** (Registro da venda):

Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 5.122 ou 6.122; ou,

Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 5.123 ou 6.123.

Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 5.924 ou 6.924.

#### 2.1.2 Quanto ao **comprador** no registro da compra para industrialização:

Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente: CFOP 1.122 ou 2.122.

#### 2.2.1 Industrialização Remessa

Apresentamos aquém a relação de CFOP's que devem ser utilizadas pelo autor da encomenda (encomendante) e pelo fornecedor para registro da "Remessa para industrialização", bem como das CFOP's que o industrializador (executor da encomenda) deverá utilizar para registrar essa operação:

#### 2.3.1 Remessa para industrialização

##### **Encomendante**

Remessa para industrialização por encomenda (quando não transitarem pelo estabelecimento do adquirente): CFOP 5.901 ou 6.901.



#### **Fornecedor**

Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 5.924 ou 6.924.

#### **2.3.2 Entrada para industrialização**

##### **Quanto ao Industrializador**

Entrada para industrialização por encomenda (quando não transitarem pelo estabelecimento do adquirente): CFOP 1.901 ou 2.901; ou

Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 1.924 ou 2.924.

#### **2.4.1 Industrialização (Retorno):**

Apresenta-se neste subitem os CFOP's que devem ser utilizadas pelo autor da encomenda (encomendante) e pelo industrializador para registro do "Retorno de industrialização":

#### **2.4.2 Remessa para Industrialização (Industrializador)**

Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria: CFOP 5.125 ou 6.125;

Retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 5.925 ou 6.925.

#### **2.4.3 Entrada para Industrialização (Encomendante)**

Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria: CFOP 1.125 ou 2.125.

Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente: CFOP 1.925 ou 2.925.

### **3. Da Remessa Fracionada**

No que tange à questão da remessa fracionada, informamos que a mesma não desnatura a natureza da operação, deste que transcorra sob a égide do Artigo 419 do RICMS/RN.

Destarte, a título de esclarecimento adicional, para o caso da remessa fracionada, apresentamos as normas contidas no Artigo 419, I, § 1º, incisos I, II e inciso III alínea "a" e "b", todos do RICMS/RN, *ipsis litteris*:

**Art. 419.** A nota fiscal, além das hipóteses previstas no art. 418, será também emitida: (NR do caput dada pelo Decreto 18.211, de 05/05/2005)



I- No caso de mercadorias cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o ICMS deva incidir sobre o todo;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso I deste artigo, quando o transporte de mercadoria exigir dois ou mais veículos:

I- a cada veículo corresponderá um documento fiscal, se a mercadoria, por sua quantidade e volume, comportar divisão cômoda;

II- será facultada a emissão de um único documento fiscal, em relação à mercadoria cuja unidade exigir o transporte por mais de um veículo, desde que todos trafeguem juntos para efeito de fiscalização;

III- no caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o ICMS deva incidir sobre o todo:

a) se o preço de venda se estender para o todo, sem indicação do preço correspondente a cada peça ou parte, a nota fiscal inicial especificará o todo, com o lançamento do ICMS, quando for o caso, devendo constar que a remessa será feita em peças ou em partes;

b) a cada remessa corresponderá nova nota fiscal, sem destaque do ICMS, mencionando-se o número, a série e a data da nota fiscal a que se refere o item anterior;

Nesta altura de nossa exposição, impende clarificar que à remessa fracionada aplica-se restritivamente a partes, peças e componentes integrantes de uma mesma máquina ou equipamento, cujas circunstâncias logísticas impossibilitem o transporte em uma única remessa, podendo, portanto ser transportada de forma seccionada, consoante às disposições do Art. 419 do RICMS/RN.

Dessarte, a remessa fracionada, não contempla à aquisição de peças que não componham máquinas e equipamentos de maior porte físico adquiridas em operações distintas, como ocorre, exemplificativamente, nos casos de aquisição de peças para reposição, sob pena de desvirtuamento do conteúdo e alcance da norma contida no pré-falado Art. 419.

#### 4. Das Considerações Gerais

Nas operações de saída, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento encomendante, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições previstas para as operações de industrialização por encomenda com remessa à ordem, observado o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo o tributo sobre o valor acrescido.

Cuidou o RICMS/RN de definir que o valor acrescido é o montante cobrado pelo industrializador, abrangendo o preço das mercadorias ou insumos empregados, mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante ou a ele debitadas.





É de bom alvitre esclarecer que a energia elétrica é uma mercadoria sujeita ao ICMS, entre outras utilizações, ao ser consumida no processo industrial, caracteriza o que se denomina insumo industrial e, por essa razão, deve ser incluída no valor das mercadorias empregadas, compondo o valor acrescido, que também se submete à incidência do ICMS, consoante, dispõe o § 2º, do Artigo 1º do RICMS/RN.

Impende observar que embora não seja mercadoria, no sentido lhe confere a teoria microeconômica, o valor da mão de obra empregada, compõe e agrega-se ao valor acrescido, por ser insumo com representatividade para a contabilidade de custos.

Calha ressaltar que este é o sentido da norma inserta no parágrafo único do Artigo 462, quando define o valor acrescido como o montante cobrado pelo industrializador, abrangendo o preço das mercadorias ou insumos empregados, mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante ou a ele debitadas.

É natural e razoável deduzir que em nome da boa técnica contábil, deve o empreendedor dispor de controle de custos de produção, inclusive com a utilização do “consumo específico padronizado”, o que possibilita aferir com precisão o consumo de energia ou de qualquer outro insumo, relativamente a cada unidade produzida, tudo criteriosamente espelhado em sua contabilidade de custos.

No Artigo 463 o RICMS/RN espõe o conteúdo e alcance do termo “industrialização”, nesse sentido não inova relativamente às disposições do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Resta lembrar que nosso código de regência aduz que a matéria prima ou produto intermediário, remetido para industrialização, deverão ser incorporados ao produto resultante, integrando sua composição.

Por oportuno, sob a ótica da operação de industrialização por encomenda com remessa à ordem, apresentamos a legislação de regência em seu inteiro teor:

**Art. 459.** Nas operações internas ou interestaduais em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de outros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observa-se o disposto neste artigo.

**§ 1º** O estabelecimento fornecedor deve:

I- emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, na qual, além das exigências previstas no art. 417, devem constar, também, nome, endereço e número de inscrição estadual e do CGC, do estabelecimento em que os produtos devem ser entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização;

II- efetuar, na nota fiscal referida na alínea anterior, o destaque do ICMS, quando devido, que pode ser aproveitado como crédito pelo adquirente, se for o caso;



III- emitir nota fiscal, sem destaque do imposto, para acompanhar o transporte das mercadorias ao estabelecimento industrializador, mencionando, além das exigências previstas no art. 417, número, série, quando for o caso, e data da nota fiscal referida no inciso I, e nome, endereço e número de inscrição estadual e do CGC, do adquirente por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

§ 2º O estabelecimento industrializador deve:

I- emitir nota fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual, além das exigências previstas no art. 417, devem constar nome e números de inscrição estadual e do CGC, do fornecedor, e número, série, quando for o caso, e data da nota fiscal por este emitida, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando-se destes o valor das mercadorias empregadas;

II- efetuar, na nota fiscal referida no inciso I, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o destaque do ICMS, que é aproveitado como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso, observado o art. 462. **(NR dada pelo Dec. 21.379, de 06/11/2009)**

(...)

**Art. 462.** Nas operações de saída, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento encomendante, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições previstas nesta Seção, dentro do prazo previsto no inciso IX do art. 29, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo o tributo sobre o valor acrescido, observado o seguinte: **(NR pelo Decreto 18.149, de 23/03/2005)**

(...)

**Parágrafo único.** Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por valor acrescido, o montante cobrado pelo industrializador, abrangendo o preço das mercadorias ou insumos empregados, mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante ou a ele debitadas. **(NR dada ao artigo, pelo Dec. 14.796/00, de 28/02/00)**

**Art. 463.** Para os efeitos deste Regulamento, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:

I- transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;

II- beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;

III- montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;



IV- renovação ou recondicionamento, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

**Parágrafo único.** A matéria prima ou produto intermediário, remetidos para industrialização por encomenda, deverão ser incorporados ao produto resultante, integrando sua composição. (AC pelo Dec. 20.544, de 28/05/08)

Impende demonstrar que as obrigações tributárias acessórias decorrem da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no **interesse da arrecadação dos tributos ou da fiscalização dos tributos** (§ 2º, Artigo 113 do CTN).

O corolário dessa afirmação normativa, com força de Lei Complementar, atrai para o entorno desta Consulta a reflexão de que as normas que regem a operação de industrialização por encomenda com remessa à ordem estão postas na legislação de regência.

Em outras palavras não é a norma tributária que deve ser plasmada para atender as peculiaridades da atividade do Contribuinte, mas ao contrário é o Contribuinte que deve adequar-se à legislação tributária.

Nesse sentido apresentamos a abalizada opinião do professor Deonísio Koch, para quem:

A consulta deve ser formulada sobre um dispositivo da legislação claramente identificado e que possa suscitar dúvidas quanto a sua interpretação. Descabe consulta quando a matéria está clara na legislação; descabe também a consulta para submeter à aprovação da administração fazendária um procedimento diverso adotado pelo contribuinte daquele previsto na legislação. Tal questão tem solução por meio de regime especial que as administrações tributárias têm implantado.<sup>1</sup>

Não se quer aqui afirmar que o Contribuinte esteja impossibilitado de solicitar um regime especial de fiscalização.

Mas não é essa a finalidade da Consulta em matéria tributária, sempre que as peculiaridades da atividade do Contribuinte carecer de um tratamento diferenciado, tem ele a faculdade de solicitar o regime especial nos termos das normas insertas nos Artigos 831 a 838 do RICMS/RN.

Por fim, ressalte-se que desde o 19.º Congresso anual de Direito Financeiro e Tributário realizado em 1965 em Londres, pela *International Fiscal Association* restou assentado em matéria de consulta fiscal que "as orientações prévias vincularão – de fato e de direito – as autoridades fiscais, na medida em que o contribuinte se comporte na conformidade dos fatos que tenham sido pressuposto da orientação dada."<sup>2</sup>

Diante do exposto, segue-se a Decisão.

<sup>1</sup> KOCK, Deonísio: *Processo administrativo tributário*. 1ª ed. Santa Catarina: Momento Atual, 2003. p. 203.

<sup>2</sup> Nogueira, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 254.



## A DECISÃO

Com supedâneo nas normas legais e regulamentares informa-se à Consulente, na ordem em que os quesitos foram formulados, que:

1. A matéria objeto da presente Consulta, ou seja, a operação de industrialização por encomenda com remessa à ordem, deve seguir os ditames legais preconizados nos Artigos 459, 462 e 463 todos do RICMS/RN, a par das orientações prestadas em nossa análise de mérito, os quais integram para todos os efeitos legais o conteúdo e teor desta Decisão;

2. O ICMS é devido, ocorrendo o fato gerador no momento da saída real ou simbólica do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, pelo valor total cobrado deste, inclusive o custo com energia elétrica, mão de obra e todos os demais insumos empregados, não fornecidos pelo contratante, quando for o caso. Sendo exigível nos prazos determinados na legislação tributária a depender do regime de tributação e da situação fiscal dos sujeitos passivos envolvidos na operação;

3. Em todos os casos nos quais as atividades de Contribuintes revestirem-se de caracteres peculiar e específico, merecedoras de tratamento diferenciado, é facultado àqueles solicitarem regime especial de fiscalização nos termos dos Artigos 831 a 838 do RICMS/RN.

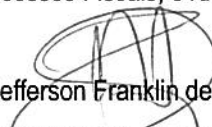
Respondidos os questionamentos apresentados, ressaltamos que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 10 (dez) dias após a ciência desta Decisão, nos termos do Art. 141 do RPPAT/RN.

Recorro de ofício desta decisão ao Exmo. Senhor Secretário de Estado da Tributação, em conformidade com o disposto no art. 148, § 3º, do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Depois de homologada, encaminhe-se o presente processo ao Protocolo geral desta Secretaria para ciência a interessada, entregando-lhe cópia-recibo desta decisão.

Remeta-se cópia desta decisão à COFIS para conhecimento.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, 31 de julho de 2017.

  
Jefferson Franklin de Melo  
Julgador Fiscal – Mat. 158.666-1