

Humberto Bonavides Borges



# Gerência de Impostos

IPI, ICMS, ISS e IR

7ª Edição – Revista, atualizada e ampliada  
(RIPI/2010)

SÃO PAULO  
EDITORA ATLAS S.A. – 2011

## 4



## Atividade de Planejamento Tributário nas Empresas

### 4.1 IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dois fatores determinam a importância e a necessidade do *Planejamento Tributário* na empresa. O primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

Na realidade, a efetiva interação desses fatores no contexto comercial vem exigindo da equipe direcional das organizações empresariais vultoso investimento de energia e recursos visando identificar todas as alternativas legais disponíveis a suas transações e operações mercantis, no sentido de adotar aquela que resulta em *consequências tributárias menos onerosas*.

### 4.2 NATUREZA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A natureza ou essência do *Planejamento Tributário* consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios.

Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa *excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários*.

### 4.3 CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em face do exposto nos itens anteriores, afigura-se-nos correto conceituar o **Planejamento Tributário** como uma atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa **projetar as atividades econômicas da empresa**, para conhecer as suas **válidas e legítimas alternativas estruturais e formais**, assim como as suas respectivas **obrigações e encargos fiscais**, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção **daquela (alternativa)** que possibilita a **anulação, maior** redução ou o **mais extenso adiamento do ônus tributário** pertinente, e, por outro lado, que se **integra harmonicamente à planificação global dos negócios**.

O *instituto* que respalda este comportamento gerencial no universo da tributação tem sido denominado mediante várias expressões. Assim, alguns estudiosos adotam a expressão *evasão fiscal legítima*; outros, adeptos de uma maior sofisticação terminológica, preferem a expressão *elisão*; e terceiros fazem alusão a um *direito à economia de impostos* ou à figura da *elusão tributária*.<sup>1</sup>

Para um estudo com as características do presente, não interessa qual dessas expressões se apresenta mais adequada à natureza e características do instituto em questão. Interessa, na realidade, esclarecer que, no nosso ordenamento jurídico-tributário, a economia de tributos processa-se numa *esfera jurídica* caracterizada pela *liberdade de atuação* – ou seja, pela *ausência de tributação, pela tributação reduzida ou adiada* – por entre e sobre determinados limites rigorosamente demarcados por princípios constitucionais.<sup>2</sup>

Assim, torna-se necessário investigar e apurar os *fundamentos da existência dessa esfera jurídica* onde o comportamento empresarial perante a tributação processa-se com *liberdade fiscal* para, em seguida, *delimitá-la* no contexto do nosso *direito positivo*.

#### 4.3.1 Fundamentos da existência da liberdade fiscal

Os fundamentos da existência de uma esfera ou campo jurídico que abriga a prática de atos, ações, condutas ou comportamentos negociais com *liberdade fiscal*, onde, por conseguinte, não pode o poder tributante ingressar, encontram-se nos *princípios da estrita legalidade em matéria de tributos e da tipicidade da tributação*.

<sup>1</sup> Para uma investigação científica das figuras da elisão tributária e evasão fiscal, recomendo a excelente obra *Elisão e evasão de tributos*, de autoria do jurista Douglas Yamashita, editada pela Lex Editora S.A.

<sup>2</sup> Por oportuno, cumpre ressaltar que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não contém, por sua vez, uma *norma anti-elisão*, mas, sim, uma *norma antissimulação*.

#### 4.3.1.1 Princípio da estrita legalidade de tributos

Consoante o *princípio da estrita legalidade tributária*, abrigado pelo inciso I do art. 150 do texto constitucional em vigor neste País, a Administração Fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderá exigir ou aumentar tributos, mediante lei *escrita e estrita*. Assim, torna-se necessário que a conduta do administrador fiscal esteja respaldada num *ato legislativo*, ou seja, oriundo de órgão com competência legislativa normal.

Cumpra mencionar, todavia, que particularmente aos impostos sobre: (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados; e (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, conforme se depreende da análise do § 1º do art. 153, a Constituição atribui ao *Poder Executivo da União* a faculdade de alterar suas respectivas alíquotas, *nas condições e limites estabelecidos em lei*.

A interpretação desse comando constitucional evidencia que, embora o legislador constituinte tenha atribuído ao Poder Executivo a faculdade de *alterar as alíquotas* dos referidos impostos, deve esse Poder observar as *condições e os limites estabelecidos em lei*.

Assim, podemos afirmar que:

- a. a instituição e majoração de tributos é matéria exclusiva de *lei* (art. 150, inciso I, da Constituição Federal vigente neste País);
- b. a afirmativa contida na letra *a* é a *diretriz geral*. Como *diretriz geral*, ela admite *exceções* e estas são explicitamente previstas no texto constitucional;
- c. vale salientar que as *exceções constitucionais* são para *alteração das alíquotas* por intermédio do Poder Executivo, e *nunca para instituição* da alíquota;
- d. assim sendo, faz-se necessária a existência de lei instituindo a alíquota original, assim como *fixando os limites e condições legais para as alterações*.

Pelo exposto, depreende-se que, em face do *princípio constitucional da estrita legalidade*, não compete a Administração Tributária – órgão do Poder Executivo – a faculdade de criar, instituir ou majorar tributos, salvo as exceções previstas no próprio texto constitucional. Na realidade, esta atribuição compete ao Poder Legislativo, com rigorosa observância das limitações previstas no texto constitucional. Desta forma, em matéria de tributação, o Poder Executivo restringe-se a *aplicar a legislação pertinente*.

Por conseguinte, *deduz-se que não é possível desempenhar a atribuição de instituir ou majorar tributos por meio do costume ou do regulamento*.

### 4.3.1.2 Princípio da tipicidade da tributação

Este relevante *princípio* surge em decorrência do *princípio da estrita legalidade de tributos*. Tal princípio determina que a *lei*, ao desempenhar a outorga constitucional de instituir ou criar tributos, deve descrever abstratamente *todos os aspectos ou critérios* integrativos de suas respectivas estruturas normativas.

Assim, podemos afirmar que, em observância ao *princípio da tipicidade da tributação*, na lei tributária devem constar:

- a. a descrição da conduta ou do comportamento sujeito à tributação – *critério material da hipótese de incidência*;
- b. a menção do *espaço geográfico* onde se deve materializar tal conduta ou comportamento – *critério espacial da hipótese de incidência*;
- c. a indicação de dados que nos possibilitem o conhecimento da *ocasião* ou do *instante* em que se torna exigível o tributo – *critério temporal da hipótese de incidência*;
- d. a identificação das *pessoas* que integram a relação jurídico-tributária (sujeito ativo e passivo) – *critério pessoal do conseqüente normativo*; e
- e. a fixação das respectivas *bases de cálculo e alíquotas* – *critério quantitativo do conseqüente normativo*.

A análise criteriosa deste *princípio*<sup>3</sup> evidencia que *ele* comporta quatro *caracteres essenciais* que estão expressos em quatro *subprincípios* que o integram.

Tais subprincípios são:

- subprincípio da seleção;
- subprincípio do *numerus clausus*;
- subprincípio do exclusivismo; e
- subprincípio da determinação.

#### 4.3.1.2.1 SUBPRINCÍPIO DA SELEÇÃO

Em observância a este subprincípio, deve o legislador *selecionar (escolher)*, no elenco de atos, condutas ou comportamentos reveladores de capacidade econômica e, por conseqüente, contributiva, aqueles que devem ser gravados pelo tributo.

Assim, deve a lei tributária instituir o *tipo de tributo* para distingui-lo dos demais – daí a denominação de *tipo tributário cerrado ou fechado*.

<sup>3</sup> A nossa análise jurídica sobre o princípio da tipicidade da tributação está respaldada no magistério contido nas obras de ilustres juristas, entre as quais cumpre ressaltar o excelente *Manual de direito fiscal*, de autoria do conceituado professor e notável consultor tributário Alberto Xavier, editado em Lisboa.

#### 4.3.1.2.2 SUBPRINCÍPIO DO NUMERUS CLAUSUS

O *subprincípio da seleção*, conforme vimos, exige a estruturação dos impostos através de *tipos*. Todavia, este *subprincípio* não esclarece a questão referente às características que devem revestir tais tipos. Assim, a resposta a essa questão obtém-se na análise do *subprincípio do numerus clausus*.

Consoante o *subprincípio do numerus clausus*, entre as diversas variantes de tipologia – a exemplificativa, a delimitativa, a sugestiva e a taxativa – a tributária é indiscutivelmente *taxativa*.

Assim, para que haja a incidência de determinado imposto sobre uma situação concreta, faz-se necessária uma *perfeita e completa identidade* entre os aspectos estruturais do imposto (ou seja, critérios definidores do tipo tributário) e os elementos caracterizadores dessa situação.

Assim, basta a *ausência* de apenas um deles (aspecto) para que não *ocorra*, pela ausência da tipicidade da tributação, a concretização de sua hipótese de incidência.

Na realidade, para que o fato concreto revista a natureza e as condições de fato tributável, torna-se necessário seu *completo ajustamento ao tipo* hipoteticamente descrito na lei.

#### 4.3.1.2.3 SUBPRINCÍPIO DO EXCLUSIVISMO

Este *subprincípio* determina que o tipo legal de tributo deve conter a *integral e suficiente* descrição dos aspectos necessários à tributação.

Por conseqüência, os dados enunciados nos aspectos ou critérios integrativos da *hipótese de incidência* (a saber: material, espacial e temporal) devem ser não apenas *necessários*, mas também *suficientes* para a instauração ou verificação do *conseqüente normativo* (nascimento da obrigação tributária).

Vale mencionar que é em observância a este *subprincípio* que o Código Tributário Nacional define, em seu art. 114, o fato gerador da obrigação principal como a “situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência” (o grifo é nosso).

Por conseqüente, este *subprincípio* veda a *exclusão* de elemento essencial e, por outro lado, a *inserção* de qualquer elemento adicional, na descrição normativa do tipo tributário.

#### 4.3.1.2.4 SUBPRINCÍPIO DA DETERMINAÇÃO

Em consonância com o *subprincípio de determinação*, os aspectos integrativos da estrutura normativa do imposto devem estar de tal maneira *definidos e determinados* em sua correspondente formulação legal que o administrador fiscal não

possa adotar aspectos ou critérios subjetivos em sua interpretação e aplicação concreta.

Assim, a conjugação desses quatro *subprincípios* (seleção, *numerus clausus* ou taxatividade, exclusivismo e determinação) compõe o relevante *princípio da tipicidade da tributação*.

Por conseguinte, a análise conjunta desses quatro *subprincípios* possibilita a ilação de que a descrição normativa do imposto deve conter todos os aspectos ou critérios identificadores do fato tributável e de seus correspondentes efeitos. Por consequência, tal descrição normativa não deve carecer de nenhum recurso a ela estranha, tampouco admitir valoração ou interpretação que venha a incluir outros dados ou excluir elementos que estejam nela contidos.

Como consequência prática do exposto, podemos afirmar que o *princípio da tipicidade da tributação* (resultante da integração dos quatro *subprincípios* amplamente analisados) *veda o emprego da analogia, da interpretação extensiva e da discricionariedade na exigência de tributos*.

Em decorrência de todo o exposto, podemos concluir que os *princípios da estrita legalidade tributária* – imposto ao Poder Legislativo, em sua competência para instituir tributos – e da *tipicidade da tributação* – imposto ao Poder Legislativo, assim como ao Poder Executivo, em sua capacidade para lançar, arrecadar e fiscalizar os tributos – apresentam as seguintes funções:

- a. traçar os limites das pretensões tributárias das Pessoas Políticas (União, Estado-membro, Distrito Federal e Município); e,
- b. por consequência, delimitar a esfera da liberdade fiscal, ou seja, o campo livre de tributação.

Assim, a primeira (letra a) consiste numa *função-dever* imposta aos poderes tributantes das pessoas políticas. A segunda (letra b) denota uma *função-direito* atribuída aos contribuintes.

Em face dessas considerações, depreende-se que a *liberdade de atuação do contribuinte* – sem tributação, com tributação reduzida ou adiada – é corolário do *princípio da estrita legalidade tributária e do princípio da tipicidade da tributação*.

Todavia, vale enfatizar que o exercício dessa *liberdade fiscal* comporta *limitações que não devem ser ultrapassadas sob pena de se transpor da área da legitimidade para a esfera da ilicitude*.

Assim, torna-se imperativo proceder a uma criteriosa análise dos *lineamentos jurídicos* dessa *área livre de atuação do contribuinte* e, por outro lado, das *implicações fiscais* de seu eventual excesso.

## 4.3.2 Limites jurídicos do exercício da liberdade fiscal

No universo do nosso direito positivo, o exercício da *liberdade de atuação do contribuinte* – ou seja, a adoção de ações que resultam na ausência de tributação, na tributação reduzida ou adiada – sujeita-se às seguintes ordens de limitações:

- a *validade jurídica dos atos praticados*; e
- a *legitimidade desses atos*.

### 4.3.2.1 Validade jurídica dos atos praticados

O ato qualifica-se juridicamente como válido, quando reúne os seguintes requisitos essenciais:

- agente capaz;
- objeto lícito; e
- forma prescrita ou não defesa em lei.

#### – Agente capaz

É a pessoa legalmente apta a exercitar os atos da vida civil. Assim, tal pessoa deve possuir aptidão legal para exercer *pessoalmente* os direitos e as obrigações atinentes ao ato que ela pretende praticar.

#### – Objeto lícito

É aquele que está em conformidade com a lei, em perfeita consonância com a moral e os bons costumes e cuja realização seja possível.

#### – Forma prescrita ou não defesa em lei

Geralmente, os atos jurídicos não dependem de forma especial. Contudo, a lei exige, em situações específicas, determinada forma. Assim, a prática de ato com inobservância de forma especial prescrita em lei implica a sua nulidade.

### 4.3.2.2 Legitimidade dos atos praticados

O ato qualifica-se como *legítimo* quando está revestido das características, atributos, garantias ou requisitos exigidos pela lei pertinente. Assim, o reconhecimento da legitimidade de um ato praticado pressupõe que ele esteja em perfeita consonância com o direito positivo.

Em face de todas essas considerações, podemos afirmar que no universo de nosso direito positivo a atuação no campo *livre de tributação*, mediante um criterioso planejamento tributário, condiciona-se apenas a *rigorosa observância da totalidade de requisitos substanciais e formais que a lei exige para a prática dos atos, ações, condutas ou comportamentos através dos quais ela (atuação) se exprime*.

Por conseguinte, o usufruto da *evasão tributária legítima*, da *elisão tributária*, do direito à *legítima economia de tributos* ou do direito à *realização de negócios fiscalmente menos onerosos*, comporta somente como limites legais a prática de atos **válidos e legítimos**, conforme ficou amplamente demonstrado neste estudo.

#### 4.4 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Há três tipos de planejamento tributário:

##### A. Planejamento que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal

Para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve articular o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante o emprego de *estrutura e forma-jurídicas* – que sejam capazes de *impedir a concretização das hipóteses legais de incidências tributárias*.

##### B. Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal

Para atingir este objetivo, o planejamento tributário deve organizar o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, mediante a utilização de *estrutura e forma-jurídicas* – que venham a possibilitar a concretização de hipóteses legais de incidências tributárias, cujas consequências resultem num *ônus fiscal menor*.

##### C. Planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal

Para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve arquitetar o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante a adoção de *estrutura e forma-jurídicas* – que venham a possibilitar uma das seguintes situações:

- *deslocamento da ocorrência do fato gerador;*
- *procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.*

#### 4.5 PROCESSO DE ELABORAÇÃO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A operatividade sistêmica de um planejamento tributário compreende cinco fases, a seguir mencionadas:

- a. A pesquisa do fato objeto do planejamento tributário;
- b. A articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado;
- c. Estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado;
- d. Conclusão; e
- e. Formalização do planejamento elaborado num expediente técnico-funcional.

##### 4.5.1 Pesquisa do fato objeto do planejamento tributário

A elaboração de um planejamento tributário inicia-se com o *levantamento de dados* pertinentes às operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços, realizados pela empresa, que estejam relacionados, direta e indiretamente, com as questões fiscais abrangidas pelo planejamento.

A amplitude deste *levantamento de dados* factuais da empresa deve variar, por um lado, conforme a natureza, característica, tipo e extensão das questões envolvidas no planejamento tributário e, por outro lado, em face das peculiaridades operacionais da organização empresarial atinente.

Todavia, independentemente desses aspectos, o *levantamento* deverá obter dados sobre os seguintes itens:

- estrutura e atividades operacionais da empresa;
- qualificação fiscal de seus estabelecimentos, em face do IPI, ICMS e ISS;
- particularidades das operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços abrangidos pelo planejamento tributário.

Compete ao especialista em planejamento tributário realizar esse levantamento de dados. Em seguida, cabe ao Gerente do Departamento de Tributos analisar e avaliar a *importância, objetividade e abrangência* das informações obtidas para o planejamento tributário em elaboração.

Esse levantamento de dados ou informações processa-se mediante o emprego dos seguintes meios e recursos:

- entrevistas formais com os profissionais responsáveis pelas atividades da empresa que refletem direta ou indiretamente nas questões objeto do planejamento tributário;
- pesquisas e análises nos documentos e livros fiscais.

#### 4.5.2 Articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado

Com base no referido levantamento de dados factuais da empresa deve iniciar-se o delicado trabalho de articulação das *questões* a serem solucionadas pelo planejamento tributário.

É nesta fase que se decide sobre as características do planejamento tributário, ou seja, se ele visa à anulação, à redução ou ao adiamento do ônus fiscal atinente.

#### 4.5.3 Estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado

Esta fase compreende amplas e profundas pesquisas legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias, a respeito:

- a. dos princípios jurídicos que devem nortear a elaboração do planejamento tributário;
- b. das diretrizes jurídicas que devem outorgar legitimidade ao planejamento tributário;
- c. dos conceitos, categorias e institutos jurídico-tributários que devem respaldar a operatividade do planejamento tributário; e
- d. dos procedimentos normativos que devem disciplinar a execução do planejamento tributário.

#### 4.5.4 Conclusão

Esta fase abrange o trabalho de articulação das respostas referentes às questões formuladas, com fulcro no trabalho desenvolvido na fase anterior.

#### 4.5.5 Formalização do planejamento tributário elaborado num expediente funcional

Concluído o planejamento tributário, seu conteúdo deverá ser formalizado num expediente funcional, com as seguintes características redacionais:

- a. clareza;
- b. concisão;
- c. harmonia;
- d. vigor; e
- e. objetividade.

Por outro lado, esse expediente funcional deverá conter os seguintes tópicos:

##### A. O fato objeto deste planejamento tributário

Neste tópico será descrita a operação industrial, o negócio mercantil e/ou a prestação de serviço que será objeto do Planejamento Tributário.

A descrição do fato deverá conter todas as características a ele inerentes, que resultam em implicações fiscais.

Assim, a eficácia do Planejamento Tributário depende consideravelmente da *correção* e *abrangência da descrição* do fato a ele submetido. Por conseguinte, cumpre-nos enfatizar *que a falta de menção de uma característica do fato, que seja representativa do ponto de vista fiscal, poderá tornar o planejamento tributário ineficaz*.

Em face do exposto, vale ressaltar a importância da pesquisa do fato (veja item 4.5.1) no processo de articulação desse tópico do expediente que formaliza o Planejamento Tributário.

##### B. As questões fiscais oriundas do fato descrito

Neste tópico serão mencionadas as questões de anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal, cujas respostas o planejamento tributário propõe-se a obter.

##### C. O estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato descrito

É facultativa a inserção deste tópico no expediente que formaliza o Planejamento Tributário. Contudo, sua inclusão no expediente será indispensável, do ponto de vista estratégico, nas situações em que haja eventual dúvida por parte de algum integrante do Comitê Tributário da empresa, dos Advogados e/ou Auditores Externos.

Neste tópico deve-se mencionar a fundamentação normativa, jurisprudencial e lógico-jurídica das respostas articuladas para as questões contidas no Planejamento Tributário. Seria, assim, o alicerce jurídico-fiscal que respalda todo o processo de edificação da economia de imposto.

## D. Conclusão

Neste tópico deverão constar as respostas a serem oferecidas às questões formuladas. É fundamental que elas (respostas) estejam articuladas em perfeita e integral *harmonia* com a fundamentação jurídico-fiscal inserida no tópico anterior.

## E. Representações gráficas das respostas oferecidas às questões formuladas

Trata-se de um *apêndice* ao expediente que formaliza o Planejamento Tributário, no qual as respostas às suas respectivas questões estão representadas por meio de gráficos.

Tais representações gráficas consistem num valioso instrumento didático para que se possa demonstrar à superior administração da empresa, as *vantagens fiscais* decorrentes da concretização do planejamento tributário.

## REVISÃO ESQUEMÁTICA

### A ATIVIDADE DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS

A importância e a necessidade do Planejamento Tributário justifica-se através

- do elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios.
- do significativo grau de complexidade e sofisticação da legislação atinente.

A natureza do Planejamento Tributário: excluir, reduzir ou adiar os encargos tributários incidentes nas operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços.

O conceito de Planejamento Tributário: técnica que projeta as operações, visando conhecer as suas alternativas estruturais e formais para, em seguida, adotar aquela que possibilita emprego de procedimento tributário legitimamente inserido na esfera de liberdade fiscal.

- Os fundamentos da existência da liberdade fiscal

- Princípio da estrita legalidade em matéria de tributos.
- Princípio da tipicidade cerrada:
  - Subprincípio da seleção.
  - Subprincípio do *numerus clausus*.
  - Subprincípio do exclusivismo.
  - Subprincípio da determinação.

- Os limites jurídicos do exercício da liberdade fiscal.

- Validade jurídica dos atos.
- Legitimidade dos atos.

- Tipos de Planejamento Tributário

- Planejamento que visa à anulação do ônus fiscal.
- Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal.
- Planejamento cuja finalidade consiste no adiamento do ônus fiscal.

O processo de elaboração de um Planejamento Tributário:

- A pesquisa do fato objeto do Planejamento Tributário.
- A articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado.
- Estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado.
- Conclusão.
- Formalização do Planejamento Tributário elaborado num expediente técnico-funcional.

## QUESTIONÁRIO DE AUTOAVALIAÇÃO

Este questionário deverá ser respondido mediante a adoção do seguinte método:

- responder ao questionário sem consultar o correspondente gabarito;
- caso haja dúvida, deixar sem responder;
- acertando menos de nove questões, ler novamente todo o conteúdo deste capítulo.

**Assinale com um “X” as respostas corretas:**

1. Em face do princípio da estrita legalidade tributária, a Administração Fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
  - a. não poderá utilizar tributo com efeito de confisco;
  - b. não poderá cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
  - c. não poderá exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
  - d. não poderá cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
2. As exceções constitucionais ao princípio da estrita legalidade tributária são:
  - a. para as alterações das bases de cálculo e das alíquotas de alguns impostos, através do Poder Executivo;
  - b. para a alteração das alíquotas de alguns impostos, através do Poder Executivo da União;
  - c. para instituição das alíquotas de alguns impostos, através do Poder Executivo;
  - d. para a alteração das bases de cálculo de alguns impostos, através do Poder Executivo.
3. Consoante o princípio da tipicidade da tributação, a lei, ao desempenhar a outorga constitucional de instituir tributos, deve descrever hipoteticamente:
  - a. os principais aspectos da estrutura normativa do tributo;
  - b. os principais aspectos da hipótese de incidência;
  - c. apenas os aspectos da hipótese de incidência;
  - d. todos os aspectos integrativos da estrutura normativa do tributo.
4. A lei tributária deve instituir o *tipo de tributo* para distingui-lo dos demais, em observância ao:

- a. subprincípio da seleção;
  - b. subprincípio do exclusivismo;
  - c. subprincípio da determinação;
  - d. subprincípio do *numerus clausus*.
5. A exigência de uma tipologia tributária taxativa decorre do subprincípio:
    - a. do exclusivismo;
    - b. da seleção;
    - c. da determinação;
    - d. do *numerus clausus*.
  6. O tipo legal de tributo deve conter a integral e suficiente descrição dos aspectos necessários à tributação. Esta determinação está respaldada no subprincípio:
    - a. do *numerus clausus*;
    - b. do exclusivismo;
    - c. da seleção;
    - d. da determinação.
  7. O administrador fiscal não pode adotar critérios subjetivos em sua interpretação e aplicação da lei tributária. Esta vedação decorre do subprincípio:
    - a. do *numerus clausus*;
    - b. da seleção;
    - c. da determinação;
    - d. do exclusivismo.
  8. O ato qualifica-se juridicamente como válido, quando reúne os seguintes requisitos essenciais:
    - a. agente capaz e forma apenas prescrita em lei;
    - b. agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei;
    - c. agente capaz e objeto lícito;
    - d. objeto lícito e forma não defesa em lei.
  9. Agente capaz é aquele que tem:
    - a. personalidade jurídica;
    - b. capacidade de direito;
    - c. maioridade;
    - d. aptidão legal para exercer pessoalmente direitos e obrigações.

10. A atuação no campo livre de tributação, mediante um criterioso planejamento tributário, condiciona-se:
- ( ) a. à prática de atos apenas válidos;
  - ( ) b. à prática de atos apenas legítimos;
  - ( ) c. à prática de atos válidos e legítimos;
  - ( ) d. a diversas normas de interpretação e regras de integração da lei tributária.

**Assinale, a seguir, as proposições corretas com a letra “C” e as errôneas com a letra “E”:**

- 1. ( ) A Constituição atribui ao Poder Executivo da União a faculdade de alterar as alíquotas do IPI.
- 2. ( ) É possível instituir tributos através de Regulamento.
- 3. ( ) Os fundamentos da existência da *liberdade fiscal* encontram-se nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.
- 4. ( ) O Poder Executivo está constitucionalmente autorizado a instituir alíquotas para o Imposto de Importação.
- 5. ( ) O princípio da tipicidade da tributação veda o emprego da interpretação extensiva.
- 6. ( ) O usufruto da *economia de impostos* comporta somente como limites legais a prática de *atos válidos e legítimos*.
- 7. ( ) Para se obter a anulação do ônus tributário, o correspondente planejamento tributário deve estruturar as atividades industrial e mercantil, mediante o emprego de estrutura e forma jurídicas que venham a possibilitar a procrastinação do lançamento do imposto.
- 8. ( ) Para se obter o adiamento do ônus tributário, o respectivo planejamento fiscal deve estruturar as atividades industrial e mercantil, através do emprego de estrutura e forma jurídicas adequadas ao legítimo deslocamento do fato gerador.
- 9. ( ) Para que haja a incidência de determinado imposto sobre uma situação concreta, faz-se necessária uma completa identidade entre os aspectos estruturais do tipo tributário hipoteticamente descrito na lei e os elementos caracterizadores dessa situação.
- 10. ( ) A norma tributária que estabelece tributação através da igualdade de efeitos econômicos e, por conseguinte, com significativo grau de indeterminação, infringe o princípio da tipicidade da tributação.

## ADENDO IV

## GERENCIAMENTO DOS IMPOSTOS INCIDENTES NOS PRINCIPAIS NEGÓCIOS MERCANTIS REALIZADOS PELAS EMPRESAS

### 1 COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

#### 1.1 Diretrizes, instrumentos e critérios de controle tributário pragmático que devem ser adotados no creditamento do IPI e do ICMS, respectivamente, lançado e destacado nas notas fiscais pertinentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e insumos empregados na industrialização de produtos sujeitos à incidência desses impostos, por ocasião de suas saídas, do estabelecimento que os industrializou, em decorrência de negócios realizados

O processo de gerenciamento do sobredito creditamento fiscal deve processar-se mediante o emprego das seguintes diretrizes, instrumentos e critérios de controle tributário pragmático:

I – O Departamento de Tributos de uma empresa industrial, ao receber as notas fiscais referentes às compras de matérias-primas, produtos intermediários e insumos a serem empregados no processo de industrialização dos produtos de sua linha de comercialização, deve encaminhar um expediente ao Departamento de Engenharia da Produção, no qual formulará as seguintes indagações:

- a. Quais as matérias-primas e produtos intermediários que se integram fisicamente a cada produto industrializado pela empresa?
- b. Quais os insumos que são consumidos, **de forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada produto?
- c. Quais os insumos que são consumidos, **de forma não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, mas que haja um contato direto desses insumos com o respectivo produto que está sendo industrializado?

- d. Quais os insumos que são consumidos, **de forma não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, **sem que haja um contato direto** desses insumos com o respectivo produto que está sendo industrializado?

Após o recebimento das respostas às referidas indagações, o Departamento de Tributos deve enviar, ao Departamento de Contabilidade, um expediente – ao qual deverá anexar uma cópia do expediente que encaminhou ao Departamento de Engenharia da Produção, assim como uma cópia do expediente recebido desse Departamento – formulando a seguinte indagação:

No que concerne à resposta – do Departamento de Engenharia da Produção – referente às indagações contidas nas alíneas “c” e “d”, do expediente que o Departamento de Tributos enviou ao Departamento de Engenharia da Produção, **quais os insumos que estão registrados, na escrita contábil da empresa, como bens do ativo imobilizado?**

II – Em seguida ao recebimento da resposta à sobredita indagação, o Departamento de Tributos deve proceder aos seguintes trabalhos controlísticos:

#### A) Para fins de creditamento do IPI:

- a. relacionar as **matérias-primas e os produtos intermediários que se integram fisicamente a cada um dos produtos industrializados pela empresa**, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o lançamento do IPI** nas respectivas notas fiscais;
- b. relacionar os **insumos consumidos, de forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o lançamento do IPI** nas respectivas notas fiscais;
- c. relacionar os **insumos, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, **mas que haja um contato direto** desses insumos com o **produto que está sendo industrializado** pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o lançamento do IPI** nas respectivas notas fiscais;
- d. relacionar os **insumos, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, **sem que haja um contato direto** desses insumos com o **produto que está sendo industrializado** pela empresa, cujas saídas (desse produto) do correspondente estabelecimento industrial, em decorrência

de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o lançamento do IPI** nas respectivas notas fiscais.

#### B) Para fins de creditamento do ICMS:

- a. relacionar as *matérias-primas* e os *produtos intermediários* que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o destaque do ICMS** nas respectivas notas fiscais;
- b. relacionar os *insumos* consumidos, de forma **imediate e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o destaque do ICMS** nas respectivas notas fiscais;
- c. relacionar os *insumos*, **não incorporados ao ativo imobilizado da empresa**, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, **mas que haja uma contato direto desses insumos com o produto que está sendo industrializado pela empresa**, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o destaque do ICMS** nas respectivas notas fiscais;
- d. relacionar os *insumos*, **não incorporados ao ativo imobilizado da empresa**, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, **sem que haja uma contato direto desses insumos com o produto que está sendo industrializado pela empresa**, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **com o destaque do ICMS** nas respectivas notas fiscais.

#### III – Em seguida, deve o Departamento de Tributos proceder:

- a. ao legítimo **creditamento do IPI** lançado nas notas fiscais de compras das matérias-primas, produtos intermediários e insumos mencionados nas situações descritas nas alíneas: “a”, “b” e “c”, do item “A”; e
- b. ao legítimo **creditamento do ICMS** destacado nas notas fiscais de compras de matérias-primas, produtos intermediários e insumos mencionados nas situações descritas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do item “B”.

IV – Em sequência, deve o Departamento de Tributos encaminhar um expediente ao Departamento Jurídico da empresa, informando as situações descritas na alínea “d”, do item “A” supra, assim como na alínea “d” do item “B” retro, com vistas à realização de um estudo jurídico sobre a **legitimidade desses credita-**

**mentos**, que, por sua vez, **não** são autorizados pelo Fisco Federal e pelo Fisco de alguns Estados desta Federação. Na hipótese em que o Departamento Jurídico da empresa emita um parecer manifestando a legitimidade desse creditamento, torna-se necessário que a empresa venha a adotar o pertinente instrumento legal de defesa do contribuinte, com vistas à obtenção da pertinente **chancela judicial**.

### 1.2 Diretrizes, instrumentos e critérios de controle tributário pragmático que devem ser adotados no creditamento do IPI e do ICMS, respectivamente, lançado e destacado nas notas fiscais pertinentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e insumos empregados na industrialização de produtos abrigados pelas figuras da **isenção, alíquota zero, suspensão, não tributação ou imunidade** do IPI, assim como pelas figuras da **não incidência, isenção e imunidade** do ICMS, por ocasião de suas saídas, do estabelecimento que os industrializou, em decorrência de operações ou negócios realizados

#### A) Para fins de creditamento do IPI:

- a. relacionar as *matérias-primas* e os *produtos intermediários* que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem o lançamento do IPI**, nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **isentos** do imposto;
- b. relacionar as *matérias-primas* e os *produtos intermediários* que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem o lançamento do IPI**, nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos sujeitos à **alíquota zero** do imposto;
- c. relacionar as *matérias-primas* e os *produtos intermediários* que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem o lançamento do IPI**, nas respectivas notas fiscais, em face de que se tratam de operações ou produtos abrigados pela figura **suspensiva** do imposto;

- d. relacionar as **matérias-primas** e os produtos **intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **não tributados** (NT, na Tabela do IPI) por esse imposto;
- e. relacionar as **matérias-primas** e os produtos **intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **imunes** desse imposto;
- f. relacionar os **insumos** consumidos, de **forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **isentos** desse imposto;
- g. relacionar os insumos consumidos, de **forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **sujeitos à alíquota zero** desse imposto;
- h. relacionar os insumos consumidos, de **forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou produtos abrigados pela figura **suspensiva** do imposto;
- i. relacionar os **insumos** consumidos, de **forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **não tributados** (NT, na Tabela do IPI) por esse imposto;
- j. relacionar os **insumos** consumidos, de **forma imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou produtos **imunes** desse imposto;

- k. relacionar os insumos, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não imediata e não integral**, no processo de industrialização, mas que **haja um contato direto** desses **insumos** com o respectivo **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produto **isento** desse imposto;
- l. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, mas que **haja um contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produto sujeito à **alíquota zero** desse imposto;
- m. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, mas que **haja um contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: vendas), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou produtos abrigados pela figura **suspensiva** desse imposto;
- n. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, mas que **haja um contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: vendas), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **não tributados** (NT, na Tabela do IPI) por esse imposto;
- o. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não imediata e/ou não integral**, em cada processo de industrialização, mas que **haja um contato direto** desses insumos com o respectivo produto que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos **imunes** desse imposto;

- p. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, **sem** que haja um **contato direto** desses insumos com o respectivo produto que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou produtos **isentos** desse imposto;
- q. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, **sem** que haja um **contato direto** desses insumos com o respectivo produto que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas (desse produto) do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de produtos sujeitos à **alíquota zero** desse imposto.

#### B) Para fins de creditamento do ICMS:

- a. relacionar as **matérias-primas** e os **produtos intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS, nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela **não incidência** desse imposto – ICMS;
- b. relacionar as **matérias-primas** e os **produtos intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias **isentas** desse imposto – ICMS;
- c. relacionar as **matérias-primas** e os **produtos intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de mercadorias **imunes** desse imposto – ICMS;
- d. relacionar as **matérias-primas** e os **produtos intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS

- nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias sujeitas ao **diferimento** desse imposto – ICMS;
- e. relacionar as **matérias-primas** e os **produtos intermediários** que se **integram fisicamente** a cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela figura **suspensiva** desse imposto;
- f. relacionar os **insumos** consumidos, de forma **imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela **não incidência** desse imposto – ICMS;
- g. relacionar os **insumos** consumidos, de forma **imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias **isentas** desse imposto – ICMS;
- h. relacionar os **insumos** consumidos, de forma **imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias **imunes** desse imposto – ICMS;
- i. relacionar os **insumos** consumidos, de forma **imediata e integral**, no processo de industrialização de cada um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pelo **diferimento** desse imposto – ICMS;
- j. relacionar os **insumos** consumidos, de forma **imediata e integral**, no processo de industrialização de um dos produtos industrializados pela empresa, cujas saídas do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela figura **suspensiva** desse imposto;
- k. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos de forma **não** imediata e/ou **não** integral, no processo de industrialização de cada um dos seus produtos, na situação em que **haja**

um **contato direto** desses **insumos** com o respectivo **produto** que está sendo por ela industrializado, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela **não incidência** desse imposto – ICMS;

- l. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que haja um **contato direto** desses **insumos** com o respectivo **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias abrigadas pela **isenção** desse imposto – ICMS;
- m. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que haja um **contato direto** desses **insumos** com o respectivo **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: vendas), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadorias **imunes** desse imposto;
- n. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **haja** um contato direto desses **insumos** com o respectivo **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: vendas), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de uma operação abrigada pelo **diferimento** desse imposto ICMS;
- o. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **haja** um **contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de uma operação abrigada pela **suspensão** desse imposto – ICMS;
- p. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **não** haja um **contato direto** des-

ses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou mercadoria abrigadas pela figura da **não incidência** desse imposto – ICMS;

- q. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **não** haja um contato direto desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou de mercadorias **isentas** desse imposto – ICMS;
- r. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **não** haja um **contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações ou de mercadorias **imunes** desse imposto – ICMS;
- s. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **não** haja um **contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações abrigadas pela figura do **diferimento** desse imposto – ICMS;
- t. relacionar os **insumos**, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa, consumidos, de forma **não** imediata e/ou **não** integral, em cada processo de industrialização, na situação em que **não** haja um **contato direto** desses **insumos** com o **produto** que está sendo industrializado pela empresa, cujas saídas – desse produto – do respectivo estabelecimento industrial, em decorrência de operações (por exemplo: venda), processar-se-ão **sem** o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais, em face de que se trata de operações abrigadas pela figura da **suspensão** desse imposto – ICMS.

**Em seguida, deve o Departamento de Tributos proceder:**

- I – Ao legítimo **creditamento do IPI** lançado nas notas fiscais de compras das matérias-primas, produtos intermediários e insumos mencionados

nas situações descritas nas alíneas: “a”, “b” e “e”, “f”, “g” e “j” a “k”, “l” e “o”, do item “A” abrigadas pelas figuras isentivas, de alíquota zero ou imunizantes do IPI).<sup>1</sup> Com relação às situações descritas nos itens “c”, “h” e “m”, do item “A” (abrigadas por figuras suspensivas do IPI), o creditamento depende de autorização expressamente prevista no contexto normativo do IPI. Em face da normatividade do IPI, não é cabível o creditamento do IPI referente às situações descritas nos itens: “d”, “i” e “n”, do item “A” (produtos não tributados: NT, na Tabela do IPI).

II – Ao **creditamento do ICMS** destacado nas notas fiscais de compras de matérias-primas, produtos intermediários e insumos mencionados nas situações descritas nas alíneas “a” a “o”, do item “B”, desde que haja, para a situação, uma *autorização expressa* no pertinente **contexto normativo que excluiu o débito do ICMS**.

## 2 COMPRAS PARA COMERCIALIZAÇÃO

### 2.1 Análise da questão fiscal referente ao creditamento do IPI e do ICMS, no que concerne às aquisições de bens de produção para posterior revenda.

O gerenciamento da sobredita questão fiscal deve processar-se mediante a adoção dos seguintes *critérios e controles*:

O *Departamento de Tributos*, ao receber as vias das notas fiscais referentes às aquisições de bens para posterior revenda, ou seja, *mercadorias*, deve encaminhar um expediente ao *Departamento de Vendas*, contendo as seguintes indagações:

- a. Quais os bens – qualificados como *de produção*, consoante a legislação do IPI – que serão revendidos para *estabelecimentos industriais* que os utilizarão como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de produtos a serem comercializados; e

<sup>1</sup> O Fisco Federal emitiu o Ato Declaratório SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, que, por sua vez, reformula o seu entendimento, no que concerne à escrituração fiscal do crédito do IPI lançado em notas fiscais referentes ao fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e insumos empregados na industrialização de produtos imunes. Segundo esse Ato Declaratório, o contribuinte não poderá proceder ao creditamento do referido IPI, exceto nas saídas de produtos tributados na TIPI (Tabela do IPI) que estejam amparados pela imunidade, em decorrência de exportação para o exterior.

- b. Quais os bens – qualificados como *de produção*, segundo a legislação do IPI – que serão revendidos para *estabelecimentos comerciais* que deverão dar seqüência ao processo circulatório desses produtos.

Após o recebimento das respostas às sobreditas indagações, o Departamento de Tributos deve **definir**, para fins de **economia de impostos**, a sua **qualificação fiscal**, no que concerne à revenda dos bens inseridos nas alíneas “a” e “b” supra. Não há uma diretriz padrão para a aludida definição. Assim, para tal definição deve o *Departamento de Tributos* considerar os seguintes *critérios fiscais*:

A *equiparação a industrial do estabelecimento revendedor dos referidos bens de produção* possibilita o **aproveitamento do crédito do IPI** lançado nas respectivas notas fiscais de compras, em face de que, nas correspondentes vendas desses bens de produção, o estabelecimento revendedor – equiparado a industrial, por opção legal – qualifica-se como contribuinte do IPI, e, conseqüentemente, as respectivas saídas dos *bens de produção*, em decorrência das aludidas vendas, far-se-ão **com o lançamento do IPI** nas correspondentes notas fiscais. Nesse aspecto, cumpre observar se o Fisco de outros Estados da Federação<sup>2</sup> exige que o IPI – incidente nas vendas – venha a integrar o processo de composição da base de cálculo do ICMS. Tal exigência, nas situações das alíneas “a” e “b” supra, é *inconstitucional*. Assim, deve o *Departamento de Tributos* informar a situação ao *Departamento Jurídico* para fins de adoção do adequado instrumento legal de defesa do contribuinte.

A *não equiparação a industrial do estabelecimento revendedor dos referidos bens de produção* **não permite** o **aproveitamento do crédito do IPI** lançado nas respectivas notas fiscais de compras, em face de que, nas correspondentes vendas desses bens de produção, o estabelecimento revendedor – não equiparado a industrial, por opção legal – não se qualifica como contribuinte do IPI, e, conseqüentemente, as respectivas saídas dos bens de produção, em decorrência das aludidas vendas, far-se-ão **sem o lançamento do IPI** nas correspondentes notas fiscais. Nessa situação, o valor do IPI lançado nas notas fiscais referentes às compras desses bens de produção será *custeado*, e, assim, deverá *compor o preço de revenda* desses bens. Assim, tal valor **integrará as bases de cálculo do ICMS, COFINS e PIS**, incidentes na referida revenda.

Em face do exposto, cabe ressaltar que na sobredita definição da qualificação fiscal do estabelecimento revendedor se devem considerar as pertinentes *alíquotas do IPI*, assim como a *destinação mercantil e fiscal* dos bens nos *estabelecimentos compradores*.

<sup>2</sup> O Poder Tributante do Estado de São Paulo excluiu do Regulamento do ICMS a exigência de incluir o montante do IPI na base de cálculo do ICMS, na hipótese em que o estabelecimento *equiparado a industrial* realiza uma venda de mercadoria para fins de industrialização, seguida de comercialização ou, alternativamente, para fins de mercantilização subsequente, por parte do estabelecimento adquirente.

### 3 COMPRAS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO

#### 3.1 Análise da questão fiscal atinente à autorização legal ao creditamento do ICMS e à não autorização legal ao creditamento do IPI, no que pertine às diversas modalidades de compras de bens do ativo imobilizado.

##### 3.1.1 ICMS

O gerenciamento da questão fiscal pertinente ao *creditamento do ICMS* destacado nas notas fiscais referentes às compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento comprador processa-se mediante a adoção dos seguintes controles tributários:

O *Departamento de Tributos*, ao receber as sobreditas notas fiscais, deve indagar formalmente ao *Departamento de Engenharia da Produção* quais os bens incorporados ao ativo imobilizado que **participam diretamente do processo produtivo** de cada um dos produtos comercializados pelo estabelecimento industrial adquirente.

Ao receber o *relatório do Departamento de Engenharia da Produção* que, por sua vez, deverá indicar os bens que participam do processo de industrialização de cada um dos produtos comercializados pelo estabelecimento comprador, o *Departamento de Tributos* deve proceder aos seguintes controles tributários:

- a. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos *com o destaque do ICMS*, nas respectivas notas fiscais de vendas;
- b. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos para o *mercado externo (exportação)*;
- c. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos ao abrigo da figura *isentiva* do ICMS e para os quais a lei outorgante do *favor isencional autorizou* a manutenção do crédito original;
- d. identificar os bens do ativo imobilizado que participam do processo de industrialização de produtos que serão vendidos ao abrigo da figura *isentiva* do ICMS e para os quais a lei outorgante do *favor isencional não autorizou* a manutenção do crédito original;
- e. identificar os bens do ativo imobilizado que participam do processo de industrialização de produtos que serão vendidos ao abrigo da figura da *não incidência* do ICMS e para os quais a lei que excluiu o débito fiscal **autorizou** a manutenção do crédito original;

- f. identificar os bens do ativo imobilizado que participam do processo de industrialização de produtos que serão vendidos ao abrigo da figura da *não incidência* do ICMS e que a lei que excluiu o débito fiscal **não autorizou** a manutenção do crédito original;
- g. identificar os bens do ativo imobilizado que participam do processo de industrialização de produtos que serão vendidos ao abrigo da figura do *diferimento* do ICMS e que a lei que adiou o débito fiscal **autorizou** a *manutenção do crédito original*;
- h. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos ao abrigo da figura do *diferimento* do ICMS e que a lei que adiou o débito fiscal **não autorizou** a *manutenção do crédito original*;
- i. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos ao abrigo da figura da *suspensão* do ICMS e que a lei que outorgou o *favor fiscal autorizou* a *manutenção do crédito original*;
- j. identificar os *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização de *produtos* que serão vendidos ao abrigo da figura da *suspensão* do ICMS e que a lei que outorgou o *favor fiscal não autorizou* a *manutenção do crédito original*.

Em seguida à realização do sobredito trabalho de *controle tributário*, o *Departamento de Tributos* deve proceder ao **creditamento fracionado do ICMS** destacado nas notas fiscais de compras de *bens do ativo imobilizado* que participam do processo de industrialização dos produtos vendidos com as características fiscais mencionadas nas alíneas “a”, “b”, “c”, “e”, “g” e “i”.

Atinente aos *bens do ativo imobilizado* que **não** participam do processo de industrialização, cabe mencionar que o Fisco de vários Estados desta Federação **não** autoriza o creditamento do ICMS destacado nas respectivas notas fiscais de compras desses bens. Essa posição das autoridades fiscais é **juridicamente questionável**. Assim, o *Departamento de Tributos* deve elaborar um expediente relatando a situação e, em seguida, encaminhá-lo ao *Departamento Jurídico* da empresa, que, por sua vez, deve analisar a possibilidade de adoção do pertinente instrumento legal de defesa do contribuinte.

##### 3.1.2 IPI

Por outro ângulo, cumpre observar que a legislação do IPI **não** autoriza o creditamento deste imposto, que, por sua vez, esteja lançado nas notas fiscais referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado. Há posições doutrinárias que entendem que, se analisando essa questão tributária, mediante a interpreta-

ção teleológica do princípio da não cumulatividade do ICMS, esse creditamento é legítimo. Nesse aspecto, é recomendável que o *Departamento de Tributos* venha a elaborar um expediente relatando a situação e, em seguida, encaminhá-lo ao *Departamento Jurídico* da empresa, que, por sua vez, **deve analisar a possibilidade de adoção do cabível instrumento legal de defesa do contribuinte.**

## 3.2 Compras de bens para uso e/ou consumo próprio

### 3.2.1 Análise da questão fiscal concernente ao não creditamento do ICMS

O gerenciamento da questão fiscal pertinente ao **não creditamento do ICMS** destacado nas notas fiscais referentes às compras de bens de uso e/ou consumo próprio do estabelecimento comprador processa-se mediante a adoção do seguinte *controle tributário*:

O *Departamento de Tributos* deve encaminhar um expediente ao *Departamento Jurídico* da empresa adquirente, para que esse departamento venha a manifestar-se sobre a **possibilidade da empresa questionar, em juízo, a vedação ao creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais referentes às compras de bens de uso e/ou consumo próprio.**

### 3.2.2 Análise da questão fiscal pertinente ao não creditamento do IPI

Não é cabível o aproveitamento do crédito do IPI lançado nas notas fiscais atinentes às compras de bens de uso e/ou consumo próprio.

## 4 VENDAS ENTRE FIRMAS FISCALMENTE INTERDEPENDENTES

### 4.1 Análise do conceito legal de interdependência fiscal

A legislação do IPI estabelece as situações nas quais duas empresas são **fiscalmente interdependentes.**

Dentre essas várias situações, cabe mencionar as seguintes:

- a empresa “x” tem participação na empresa “y” de 15% ou mais do seu capital social;
- um sócio da empresa “a” possui 15% ou mais do capital social da empresa “b”;

- a empresa “x” vendeu à empresa “y”, no ano anterior, mais de 50% do volume de vendas dos produtos de sua industrialização;
- a empresa “a” é a única adquirente do produto “x”, que, por sua vez, é industrializado e vendido pela empresa “b”.

Nas situações supra, assim como em várias outras previstas na legislação do IPI, existe uma relação de *interdependência fiscal* entre as duas empresas.

### 4.2 Análise do processo de quantificação do IPI e do ICMS incidentes nas vendas de produtos industrializados para firmas fiscalmente interdependentes

#### • IPI

Na venda realizada para firma **fiscalmente interdependente**, a **base mínima** para a quantificação do IPI nela incidente consiste num valor correspondente ao *preço corrente do produto no mercado atacadista da praça onde se encontra domiciliado o estabelecimento vendedor*. Essa base de cálculo *mínima* será obtida mediante a quantificação da *média ponderada das vendas – do produto – realizadas no mês anterior, pelo vendedor, no atacado, na mesma localidade, excluída a parcela do IPI.*

Assim, na hipótese em que o efetivo **preço de venda** do produto é **inferior** a sobredita **média ponderada**, prevalece, como base de cálculo do IPI incidente na venda entre firmas fiscalmente interdependentes, **o valor representativo da referida média ponderada.**

Por outro lado, na hipótese em que o efetivo **preço de venda** do produto é **superior** à sobredita **média ponderada**, prevalece, como base de cálculo do IPI incidente na venda entre firmas fiscalmente interdependentes, **o preço pelo qual o produto está sendo vendido.**

É importante ressaltar que a referida base de cálculo será acrescida do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo vendedor ao comprador. Para fins de quantificação do IPI, não podem ser deduzidos do preço de venda os descontos concedidos a qualquer título.<sup>3</sup>

#### • ICMS

A base de cálculo do ICMS é constituída pelo **valor da venda**, acrescido do valor do frete, na hipótese em que este seja realizado pelo próprio vendedor, assim como do valor do seguro e demais parcelas debitadas ou recebidas do comprador.

<sup>3</sup> Não há legitimidade na exigência normativa de não se deduzir o desconto incondicional na quantificação do IPI.

## 5 VENDAS ENTRE FIRMAS NÃO INTERDEPENDENTES

### 5.1 Análise do processo de quantificação do IPI e do ICMS incidentes nas vendas de produtos industrializados para firmas não caracterizadas como fiscalmente interdependentes

#### • IPI

Na situação em que **inexiste** uma **relação de interdependência fiscal** entre a firma vendedora e a adquirente, a *base de cálculo* do IPI será o **preço de venda** do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo vendedor ao comprador. Para fins de quantificação do IPI, não podem ser deduzidos do preço de venda, os descontos concedidos a qualquer título.

#### • ICMS

A *base de cálculo* do ICMS é constituída pelo **valor da venda**, acrescido do valor do frete, na hipótese em que este seja realizado pelo próprio vendedor, assim como do valor do seguro e demais parcelas debitadas ou recebidas do comprador.

## 6 INDUSTRIALIZAÇÕES SOB ENCOMENDAS

### 6.1 Situação em que o produto (total ou parcialmente industrializado sob encomenda) será comercializado (pelo estabelecimento encomendante) com lançamento do IPI e com destaque do ICMS, na respectiva nota fiscal

#### 6.1.1 Remessa de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para industrialização em outro estabelecimento

##### 6.1.1.1 INTERLIGAÇÕES FISCAIS DESSA OPERAÇÃO COM OUTRAS OPERAÇÕES

A remessa de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para industrialização em outro estabelecimento está fiscalmente interligada com as seguintes operações:

- a. venda – realizada por estabelecimento industrial – da respectiva matéria-prima, do correspondente produto intermediário e do material de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- b. venda – realizada por estabelecimento comercial, equiparado a industrial, por opção – da respectiva matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- c. venda – realizada por estabelecimento comercial, não equiparado a industrial – da respectiva matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- d. compra da respectiva matéria-prima, do correspondente produto intermediário e do material de embalagem pelo estabelecimento encomendante.

##### 6.1.1.2 IMPOSTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES FISCALMENTE INTERLIGADAS

A operação de venda da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem – realizada por estabelecimento industrial – concretiza as hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS.

Assim, por ocasião da respectiva saída dos referidos produtos do estabelecimento industrial, em decorrência da sobredita venda, faz-se necessária a emissão de nota fiscal para formalizar essa operação, que, por sua vez, deverá conter o **lançamento do IPI** e o **destaque do ICMS**. A mencionada nota fiscal será escriturada no livro Registro de Saídas do estabelecimento vendedor, nas colunas próprias para lançamentos com **débitos do IPI e do ICMS**.

A operação de revenda da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem – realizada pelo estabelecimento comercial equiparado a industrial, por opção legal – concretiza as hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS.

Assim, por ocasião da respectiva saída dos referidos produtos do estabelecimento comercial equiparado a industrial, por opção legal, em decorrência da sobredita revenda, faz-se necessária a emissão de nota fiscal para formalizar essa operação, que, por sua vez, deverá conter o **lançamento do IPI** e o **destaque do ICMS**.

A base de cálculo do IPI – incidente nessa revenda – será o preço de revenda do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo vendedor ao comprador. Por outro lado, a base de cálculo do ICMS – incidente nessa revenda – será o valor da revenda, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, juros, acréscimos e outras vantagens a qualquer título, recebidas pelo vendedor.

A operação de revenda da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem – realizada pelo estabelecimento comercial **não** equiparado a industrial – concretiza a hipótese legal de incidência do ICMS.

Assim, por ocasião da respectiva saída dos referidos produtos do estabelecimento comercial **não** equiparado a industrial, em decorrência da sobredita revenda, faz-se necessária a emissão de nota fiscal para formalizar essa operação, que, por sua vez, deverá conter o **destaque do ICMS**. A base de cálculo do ICMS – incidente nessa revenda – será o valor da revenda, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, juros, acréscimos e outras vantagens a qualquer título, recebidas pelo vendedor.

A operação de compra da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem – realizada pelo estabelecimento encomendante – possibilita, por ocasião da entrada desses produtos no sobredito estabelecimento, o aproveitamento, em seu Registro de Entradas, do **crédito do IPI** lançado na nota fiscal de venda emitida pelo vendedor industrial ou pelo revendedor comercial equiparado a industrial, por opção legal, assim como do **crédito do ICMS** destacado na nota fiscal de venda ou revenda.

#### 6.1.1.3 PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO NA REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

##### 6.1.1.3.1 IPI

Poderão sair ao abrigo da **figura suspensiva** do IPI matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à industrialização em outro estabelecimento da mesma ou de outra empresa.

O emprego da referida faculdade – **suspensão do IPI** – está condicionado ao retorno dos produtos resultantes da industrialização ao estabelecimento remetente (autor da encomenda). A legislação do IPI não estabelece expressamente um prazo para a concretização do mencionado retorno.

Aplica-se o favor fiscal em exame – **suspensão do IPI** – tanto nas remessas intraestaduais como nas interestaduais.

##### 6.1.1.3.2 ICMS

A legislação do ICMS vigente no Estado de São Paulo possibilita a **suspensão** do débito do ICMS incidente nas saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, com destino a industrialização em outro estabelecimento da mesma ou de outra empresa. O referido débito do ICMS deverá ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos (resultantes da industrialização) ao estabelecimento remetente (encomendante), por este for efetuada a posterior saída desses produtos.

A condição para o emprego da sobredita figura da suspensão do ICMS consiste no retorno dos produtos resultantes da industrialização ao estabelecimento encomendante dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da saída das mercadorias do estabelecimento remetente. Esse prazo poderá, a critério do Fisco, ser prorrogado por igual período, sendo possível, ainda, em casos excepcionais, o Fisco autorizar uma segunda prorrogação por mais de 180 (cento e oitenta) dias. Para a utilização dessas prorrogações, faz-se necessário requerê-las formalmente ao Fisco.

Assim, a formalização dessa operação far-se-á mediante a emissão de nota fiscal sem lançamento do IPI (suspensão) e sem destaque do ICMS (suspensão). A referida nota fiscal deverá ser escriturada no livro Registro de Saídas, do estabelecimento remetente, **sem débitos do IPI e do ICMS**.

#### 6.1.2 Retorno do produto industrializado sob encomenda

##### 6.1.2.1 INTERLIGAÇÕES FISCAIS DESSA OPERAÇÃO COM OUTRAS OPERAÇÕES

O retorno do produto industrializado sob encomenda está fiscalmente interligado com as seguintes operações subsequentes:

- a. entrada do produto no estabelecimento encomendante;
- b. venda do produto industrializado sob encomenda; ou
- c. transferência deste produto para filial atacadista.

##### 6.1.2.2 PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS NA SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIALIZADOR

###### 6.1.2.2.1 Hipótese em que o estabelecimento executor da encomenda (estabelecimento industrializador) empregou mão de obra e não aplicou diretamente matérias-primas e/ou produtos intermediários

###### 6.1.2.2.1.1 IPI

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do IPI, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto (IPI).

Por outro lado, o valor da mão de obra – cobrado do estabelecimento encomendante – beneficiar-se-á da **suspensão** do IPI.

O procedimento fiscal supra é aplicável para a situação em que o estabelecimento industrializador e o estabelecimento encomendante estão situados no mesmo Estado da Federação, assim como para a situação em que o estabelecimento executor da encomenda está situado em Estado diverso daquele onde está domiciliado o autor da encomenda.

#### 6.1.2.2.1.2 ICMS

##### 6.1.2.2.1.2.1 Situação em que o estabelecimento industrializador e o estabelecimento encomendante estão situados no Estado de São Paulo

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do IPI, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da figura da **suspensão** desse imposto (ICMS).

Por outro lado, o valor da mão de obra – cobrado do estabelecimento encomendante – beneficiar-se-á do **diferimento** do ICMS. O Fisco do Estado de São Paulo exige que seja destacado na Nota Fiscal de Retorno do produto industrializado sob encomenda o valor do ICMS relativo ao consumo de energia elétrica nesse processo de industrialização sob encomenda.<sup>4</sup>

##### 6.1.2.2.1.2.2 Situação em que o estabelecimento industrializador está situado no Estado de São Paulo e o encomendante noutro Estado da Federação

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do ICMS, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da **suspensão** desse imposto (ICMS).

Por outro lado, há o **débito** do ICMS sobre o valor da mão de obra cobrado do estabelecimento encomendante.

<sup>4</sup> O Decreto nº 51.520/2007 revogou, a partir de 1º de fevereiro de 2007, a norma contida no art. 403 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo que, por sua vez, concedia o sobredito diferimento do ICMS. Todavia, a Portaria CAT nº 11, de 12-2-2007, concede regime especial que renova a aplicação do referido diferimento do ICMS, no período de 1º de fevereiro a 30 de junho de 2007. A Portaria CAT nº 22/2007 autorizou a manutenção do sobredito diferimento do ICMS por prazo indeterminado. Assim, o leitor deve proceder ao necessário *follow-up* normativo, com vistas à verificação de eventual neutralização da vigência e eficácia da normatividade que respalda essa figura do diferimento do ICMS.

##### 6.1.2.2.2 Hipótese em que o estabelecimento executor da encomenda empregou mão de obra e aplicou produtos tributados de sua industrialização ou importação

#### 6.1.2.2.2.1 IPI

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do IPI, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto (IPI).

Por outro lado, há o **débito** do IPI sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante (valor da mão de obra, acrescido do valor dos produtos industrializados ou importados pelo executor da encomenda e por ele aplicados na industrialização).

#### 6.1.2.2.2.2 ICMS

##### 6.1.2.2.2.2.1 Situação em que o estabelecimento industrializador e o estabelecimento encomendante estão situados no Estado de São Paulo

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do ICMS, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto (ICMS).

O valor da mão de obra cobrado na industrialização sob encomenda pode beneficiar-se do **diferimento** do ICMS.<sup>5</sup>

Por outro lado, há o **débito** do ICMS sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante, correspondente aos produtos industrializados ou importados pelo executor da encomenda e por ele aplicados na industrialização.

##### 6.1.2.2.2.2.2 Situação em que o estabelecimento industrializador está domiciliado em São Paulo e o estabelecimento encomendante em outro Estado da Federação

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do ICMS, deve retornar, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto (ICMS).

Por outro lado, há o **débito** do ICMS sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante (valor de mão de obra adicionado do valor dos produtos

<sup>5</sup> Veja nota de rodapé no item 6.1.2.2.1.2.1.

industrializados ou importados pelo executor da encomenda e por ele aplicados na industrialização).

6.1.2.2.3 *Hipótese em que o executor da encomenda (estabelecimento industrializador) empregou mão de obra e aplicou apenas produtos adquiridos de terceiros no mercado nacional*

#### 6.1.2.2.3.1 IPI

O atual texto regulamentar do IPI admite duas alternativas procedimentais para a hipótese em exame.

Na primeira alternativa procedimental, o valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do IPI, retornará, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto. Por outro lado, o valor cobrado do estabelecimento encomendante (valor da mão de obra acrescido do valor dos produtos adquiridos pelo executor da encomenda no mercado nacional e por ele aplicados na industrialização) retornará com **débitos** do IPI.

Na segunda alternativa procedimental, o valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do IPI, retornará, do mesmo modo, ao abrigo da figura suspensiva desse imposto (IPI). Por outro prisma, o valor cobrado do estabelecimento encomendante (valor da mão de obra acrescido do valor dos produtos adquiridos de terceiros no mercado nacional e por ele aplicados na industrialização) retornará com suspensão do IPI.

#### 6.1.2.2.3.2 ICMS

6.1.2.2.3.2.1 *Situação em que o estabelecimento industrializador e o estabelecimento encomendante estão domiciliados no Estado de São Paulo*

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, com **suspensão** do ICMS, retornará, do mesmo modo, ao abrigo da figura **suspensiva** desse imposto (ICMS).

O valor da mão de obra – cobrado do estabelecimento encomendante – beneficiar-se-á do diferimento do ICMS.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Veja nota de rodapé no item 6.1.2.2.1.2.1.

Haverá débito do ICMS sobre o valor dos produtos adquiridos pelo estabelecimento executor da encomenda do mercado nacional e por ele aplicados na industrialização.

6.1.2.2.3.2.2 *Situação em que o estabelecimento industrializador está domiciliado no Estado de São Paulo e estabelecimento encomendante em outro Estado da Federação*

O valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, recebidos do encomendante para industrialização, com **suspensão** do ICMS, retornará, do mesmo modo, ao abrigo da figura suspensiva desse imposto (ICMS).

Haverá o **débito** do ICMS sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante (valor da mão de obra acrescido do valor dos produtos adquiridos de terceiros no mercado nacional e empregados na industrialização).

### 6.1.2.3 PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS NA ENTRADA DO PRODUTO NO ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE

#### 6.1.2.3.1 IPI

É cabível o aproveitamento do **crédito** do IPI lançado na nota fiscal referente ao retorno de industrialização.

#### 6.1.2.3.2 ICMS

É cabível o aproveitamento do **crédito** do ICMS destacado na nota fiscal referente ao retorno de industrialização.

### 6.1.3 Venda do produto industrializado sob encomenda

Processar-se-á com **débito** do IPI e com **débito** do ICMS.

A transferência do produto industrializado sob encomenda processar-se-á com suspensão do IPI ou com débito deste imposto (IPI) e com débito do ICMS.

### 6.2 Situação em que o produto industrializado sob encomenda será incorporado ao ativo imobilizado do estabelecimento encomendante

### 6.2.1 Remessa de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para industrialização (tipo: transformação)

#### 6.2.1.1 INTERLIGAÇÕES FISCAIS DESSA OPERAÇÃO COM OUTRAS OPERAÇÕES

A remessa de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem está fiscalmente interligada com as seguintes operações:

- a. venda – realizada por estabelecimento industrial – das respectivas matérias-primas, dos correspondentes produtos intermediários e dos materiais de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- b. venda – realizada por estabelecimento comercial equiparado a industrial – das respectivas matérias-primas, dos correspondentes produtos intermediários e dos materiais de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- c. venda – realizada por estabelecimento comercial **não** equiparado a industrial – das respectivas matérias-primas, dos correspondentes produtos intermediários e dos materiais de embalagem para o estabelecimento encomendante;
- d. compra – realizada pelo estabelecimento (industrial) encomendante – das respectivas matérias-primas dos correspondentes produtos intermediários e dos materiais de embalagem;
- e. compra – realizada pelo estabelecimento (comercial não equiparado a industrial) encomendante – das respectivas matérias-primas, dos correspondentes produtos industrializados e dos materiais de embalagem.

#### 6.2.1.2 IMPOSTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES FISCALMENTE INTERLIGADAS

A operação de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – realizada por estabelecimento industrial – concretiza as hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS.

A operação de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – realizada por estabelecimento comercial equiparado a industrial – concretiza as hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS.

A operação de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – realizada por estabelecimento comercial **não** equiparado a industrial – concretiza a hipótese legal de incidência do ICMS.

A operação de compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – realizada pelo estabelecimento (industrial) encomendante – possibilita o aproveitamento do crédito do IPI lançado na respectiva Nota Fiscal de venda, assim como do ICMS destacado na referida nota fiscal.

A operação de compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – realizada no estabelecimento (comercial, não equiparado a industrial) encomendante – não possibilita o aproveitamento do crédito do IPI lançado na Nota Fiscal de venda, mas, possibilita o crédito do ICMS destacado na referida Nota Fiscal.

#### 6.2.1.3 PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS NA REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

##### 6.2.1.3.1 IPI

##### 6.2.1.3.1.1 Situação em que o estabelecimento encomendante é um **industrial**

Há o **débito** do IPI sobre o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem destinados à industrialização em outro estabelecimento da mesma ou de outra empresa. A adoção desse procedimento possibilita o aproveitamento do **crédito** do IPI lançado na nota fiscal de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem, conforme mencionado no item 6.2.1.2 supra.

##### 6.2.1.3.1.2 Situação em que o estabelecimento encomendante **não** é um **industrial**

**Não** há o **débito** do IPI sobre o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem destinados à industrialização em outros estabelecimentos da mesma ou de outra empresa. Todavia, deve-se **indicar** o IPI – lançado na nota fiscal de venda das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – no corpo da nota fiscal referente a remessa para industrialização.

##### 6.2.1.3.2 ICMS

Há o **débito** do ICMS sobre o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagens destinados a industrialização em outro estabelecimento da mesma ou de outra empresa.

## 6.2.2 Retorno do produto industrializado sob encomenda

### 6.2.2.1 PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS NA SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIALIZADOR

#### 6.2.2.1.1 IPI

O valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, **tipo transformação**, recebidos com débito do IPI ou com o IPI indicado no corpo da respectiva nota fiscal, conforme o caso, deve retornar com **débito** do IPI. Efetuado o mencionado débito, poderá o estabelecimento industrializador aproveitar, no período fiscal correspondente ao retorno da industrialização, tipo transformação, o **crédito** do IPI lançado ou indicado na nota fiscal de remessa para industrialização.

Por outro lado, há o **débito** do IPI sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante pela industrialização sob encomenda.

#### 6.2.2.1.2 ICMS

O valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem recebidos do estabelecimento encomendante para industrialização, **tipo transformação**, com débito do ICMS, deve retornar com **débito** do ICMS. Efetuado o mencionado débito, poderá o estabelecimento industrializador aproveitar, no período fiscal correspondente ao retorno de industrialização, tipo transformação, o **crédito** do ICMS destacado na nota fiscal de remessa para industrialização (transformação).

Por outro lado, há o **débito** do ICMS sobre o valor cobrado do estabelecimento encomendante pela industrialização sob encomenda.

### 6.2.2.2 PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS NA ENTRADA DO PRODUTO NO ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE

#### 6.2.2.2.1 IPI

**Não é cabível** o crédito do IPI lançado na nota fiscal referente ao retorno do produto industrializado sob encomenda.

#### 6.2.2.2.2 ICMS

É cabível o **crédito fracionado** do ICMS destacado na nota fiscal referente ao retorno do produto industrializado sob encomenda.<sup>7</sup>

## 7 TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA POSTERIOR COMERCIALIZAÇÃO

### 7.1 Procedimentos tributários específicos às transferências de mercadorias

#### 7.1.1 Transferências de mercadorias realizadas pelo estabelecimento que as industrializou, com destino a outro estabelecimento industrial ou a estabelecimento equiparado a indústria (filial atacadista)

Tais transferências far-se-ão mediante a emissão de Nota Fiscal, com lançamento do IPI e com destaque do ICMS. Alternativamente, poderão ser realizadas ao abrigo da **suspensão** do IPI.

#### 7.1.2 Transferências de mercadorias realizadas pelo estabelecimento equiparado a industrial, com destino a outro estabelecimento equiparado a industrial ou a estabelecimento industrial

Adotar o procedimento tributário mencionado no item 7.1.1 supra.

### 7.2 Procedimentos atinentes ao processo de quantificação dos impostos incidentes – IPI e ICMS

#### 7.2.1 Nas transferências intraestaduais

<sup>7</sup> O Fisco do Estado de São Paulo somente admite esse creditamento fracionado do ICMS, na hipótese em que o bem do ativo imobilizado participe diretamente do processo de industrialização ou comercialização de mercadorias cujas saídas subseqüentes sejam realizadas com o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais.

### 7.2.1.1 IPI

A legislação do IPI determina uma *base específica* ao cálculo do IPI incidente sobre as transferências de produtos destinados a posterior comercialização, na situação em que os estabelecimentos que realizam a transferência e o destinatário estão domiciliados num mesmo Estado da Federação.

A referida base específica encontra-se definida na norma contida no art. 195, inciso I, do atual Regulamento do IPI (RIPI/2010). A mencionada norma estabelece que:

“Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;”

Por meio de uma interpretação criteriosa da transcrita norma legal evidencia-se que a referida base de cálculo específica traduz, por sua vez, o *valor mínimo tributável*, no que concerne às transferências de produtos industrializados para uma posterior comercialização.

Assim, o sobredito comando normativo veda o estabelecimento que efetua a transferência intraestadual de adotar como base de cálculo do IPI, nessa operação, um valor inferior ao “**preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**”.

A lei que define a base de cálculo – em consonância com a melhor doutrina – não estabelece *critérios* capazes de identificar ou obter, concretamente, o “*preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*”.

Tais critérios estão indicados no art. 196 e em seu parágrafo único, do Regulamento do IPI em vigor (RIPI/2010)

Consoante o art. 196, para efeito de mensuração do “*preço corrente no mercado atacadista da praça remetente*”, o contribuinte deve considerar “**a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele**”.

O parágrafo único, por sua vez, esclarece que, inexistindo os referidos preços, adotar-se-á a figura do **arbitramento** de tal preço, conforme diretrizes previstas no próprio texto regulamentar.

Tais diretrizes determinam que, no processo de *arbitramento*, deve-se tomar como base de cálculo, o **custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como de seu lucro normal e das demais parcelas que devem ser adicionadas ao preço da operação.**

Em face dessas considerações, cabe consolidar a disciplina a ser aplicável no processo de quantificação do IPI incidente nas transferências que o estabelecimento industrial fará para as suas filiais atacadistas:

- I – O atual contexto normativo do IPI determina uma **base específica** à quantificação desse imposto, na hipótese em que ele incide sobre as **transferências intraestaduais**;
- II – essa **base específica** traduz um **montante mínimo tributável**;
- III – a base específica (mínima) consiste no “**preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**”;
- IV – coube ao Poder Executivo, por Decreto regulamentador, estabelecer os critérios para a quantificação do “preço de mercado”;
- V – como critério inicial, deve considerar-se a **média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento que efetua a transferência, ou, em sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele**;
- VI – na falta ou inexistência dos referidos preços ou, ainda, na impossibilidade de sua apuração por meio da **média ponderada**, adotar-se-á a **figura do arbitramento**;
- VII – no processo de *arbitramento* tomar-se-á por base de cálculo um montante equivalente ao **custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como de seu lucro normal e das demais parcelas que devem ser adicionadas ao preço da operação.**

### 7.2.1.2 ICMS

#### 7.2.1.2.1 Transferências realizadas por estabelecimentos produtores, extratores ou geradores, inclusive de energia

A base de cálculo do ICMS consiste no *preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação* (ou seja, do local em que se situa o estabelecimento remetente).

No Estado de São Paulo, o fundamento legal para a adoção da referida base de cálculo encontra-se no art. 25, inciso I, da Lei nº 6.374, de 1º-3-1989.

Em substituição ao mencionado preço, *poderá adotar-se outro valor como base de cálculo, desde que não inferior ao do custo das mercadorias*. O fundamento legal para essa alternativa procedimental encontra-se no art. 25, § 3º, da Lei nº 6.374/89.

A legislação do ICMS de alguns Estados da Federação contém disposição determinando que as *transferências intramunicipais de mercadorias* sejam realizadas ao abrigo do *diferimento* ou, alternativamente, da *suspensão* deste imposto (ICMS).

Assim, o leitor deve proceder a uma investigação, na legislação pertinente, no sentido de esclarecer este aspecto.

#### 7.2.1.2.2 *Transferências realizadas por estabelecimento industrial*

A base de cálculo do ICMS consiste no **preço FOB estabelecimento industrial a vista. Tal preço consiste naquele efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.** O fundamento legal para o emprego dessa base de cálculo encontra-se no art. 25, inciso II, § 1º, da Lei nº 6.374/89.

Em substituição ao referido *preço de venda*, pode-se utilizar como base de cálculo do ICMS o **custo da mercadoria produzida.** Compreende o aludido custo a **soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.**

#### 7.2.1.2.3 *Transferências promovidas por estabelecimento comercial atacadista*

A base de cálculo do ICMS consiste no **preço FOB estabelecimento comercial a vista, nas vendas a outros comerciantes ou industriais.** Tal preço consiste naquele efetivamente cobrado pelo estabelecimento que efetua a transferência, na operação mais recente. O fundamento legal para a utilização dessa base de cálculo encontra-se no art. 25, inciso III, § 1º, da Lei nº 6.374/89.

Em substituição ao mencionado preço, pode-se utilizar como base de cálculo do ICMS **outro valor**, desde que **não inferior ao do custo das mercadorias** (correspondente à entrada mais recente das mercadorias).

#### 7.2.1.2.4 *Transferências promovidas por estabelecimentos comerciais exclusivamente varejistas*

A base de cálculo do ICMS consiste em um **valor equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda no varejo.** Para tanto, faz-se necessário considerar o **preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.** No Estado de São Paulo, o fundamento legal para a utilização dessa base de cálculo encontra-se no art. 25, § 2º, da Lei nº 6.374/89.

### 7.2.2 *Nas transferências interestaduais*

#### A. IPI

Deve-se aplicar a base de cálculo correspondente a **100% da média ponderada dos preços de vendas realizadas, no atacado, pelo estabelecimento remetente, no mês anterior ao da transferência.**

#### B. ICMS

##### B1. *Transferências promovidas por estabelecimento industrial*

A base de cálculo do ICMS consiste no **custo da mercadoria produzida.** Entende-se pelo referido *custo a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.* O fundamento legal para o emprego dessa base de cálculo do ICMS é o art. 26, inciso II, da Lei nº 6.374/89.

##### B2. *Transferências promovidas por estabelecimento comercial*

A base de cálculo do ICMS é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No Estado de São Paulo, o fundamento legal para o emprego dessa base de cálculo do ICMS é o art. 26, inciso I, da Lei nº 6.374/89.

## QUESTIONÁRIO DE AUTOAVALIAÇÃO

Esse questionário deve ser respondido sem consulta ao conteúdo do adendo IV, tampouco ao respectivo gabarito.

### 1ª Questão:

*I – O atual contexto normativo do Imposto sobre Produtos Industrializados autoriza o aproveitamento do crédito deste imposto que, por sua vez, esteja lançado nas Notas Fiscais referentes às compras de insumos que são consumidos integralmente no processo de industrialização de novos produtos industrializados que estejam abrigados pela figura da alíquota zero do IPI.*

*II – Numa revenda de produto intermediário, para um estabelecimento comercial não equiparado a industrial, na forma da lei, o estabelecimento comercial – revendedor – deve lançar o IPI na respectiva Nota Fiscal de revenda, pois, nesta operação de revenda, ele qualifica-se obrigatoriamente como um estabelecimento equiparado a industrial.*

*III – Numa revenda de matéria-prima para um estabelecimento comercial equiparado a industrial, na forma da lei, que, por sua vez, destinará a mercadoria adquirida a uma subsequente comercialização, o estabelecimento industrial – revendedor – deve lançar o IPI na respectiva Nota Fiscal de revenda, pois, nesta operação de revenda, ele qualifica-se obrigatoriamente como um estabelecimento comercial de bens de produção, equiparado a industrial, para fins do referido imposto.*

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- ( ) b. I, II e III são proposições corretas;
- ( ) c. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições errôneas.

### 2ª Questão:

*I – Numa venda de produto industrializado, efetuada por estabelecimento de empresa industrial para estabelecimento de uma empresa que, por sua vez, seja sua controlada, o IPI deve ser quantificado mediante a adoção de uma base de cálculo que corresponda a média ponderada das vendas do referido produto, para interdependentes e não interdependentes, no mês imediatamente anterior àquele no qual se realiza a sobredita venda, independentemente do preço do produto na sobredita venda.*

*II – A Administração oficial do Imposto sobre Produtos Industrializados autoriza o aproveitamento do crédito deste imposto que, por sua vez, esteja lançado nas*

*Notas Fiscais de compras de insumos destinados a um consumo não imediato e não integral, na hipótese em que não haja um contato direto dos insumos com os produtos que estão sendo industrializados, na situação em que esses produtos – resultante das industrializações – venham a sair do estabelecimento que os industrializou, em decorrência de negócios translativos de sua posse ou propriedade, por meio de notas fiscais, com lançamento do IPI neles incidentes.*

*III – Nas devoluções de produtos industrializados, não qualificados como bens de produção, não se concretiza o critério material da hipótese legal de incidência do IPI. Assim, o IPI não deve ser lançado nas respectivas Notas Fiscais de devolução.*

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- ( ) b. I, II e III são proposições corretas;
- ( ) c. II é proposição correta e I e III são proposições errôneas;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições errôneas.

### 3ª Questão:

*I Consoante a legislação do IPI, numa venda de produtos industrializados, o valor dos descontos incondicionais deve ser computado na base de cálculo do IPI nela incidente.*

*II – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível diferir o ICMS incidente sobre o valor das matérias-primas, aplicadas diretamente pelo industrializador, na hipótese em que o industrializador e o encomendante estão domiciliados no Estado de São Paulo.<sup>8</sup>*

*III – Numa revenda de máquinas, realizada por um estabelecimento equiparado a industrial, o IPI nela incidente deve integrar a base de cálculo do ICMS, independentemente da destinação do produto.*

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I é proposição correta e II e III são proposições errôneas;
- ( ) b. I, II e III são proposições errôneas;
- ( ) c. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições corretas.

<sup>8</sup> Considerar que o produto industrializado sob encomenda destinar-se-á, no estabelecimento encomendante, a uma posterior saída gravada pelo ICMS e IPI.

**4ª Questão:**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível suspender o ICMS incidente sobre o valor da mão de obra, na hipótese em que o industrializador e o encomendante estão domiciliados no Estado de São Paulo.

II – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível diferir o IPI incidente sobre o valor dos insumos, aplicados diretamente pelo industrializador, na hipótese em que os referidos insumos tenham sido adquiridos no mercado nacional.

III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, não é possível suspender o IPI incidente sobre o valor das matérias-primas, adquiridas, pelo industrializador, no mercado nacional, e aplicadas, por ele, industrializador, no sobredito processo de industrialização, mas, é possível suspender o IPI incidente sobre o valor da mão de obra empregada nessa industrialização sob encomenda.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- b. I, II e III são proposições errôneas;
- c. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- e. I, II e III são proposições corretas.

**5ª Questão:**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível suspender o IPI incidente sobre o valor dos insumos, adquiridos, pelo industrializador, no mercado nacional, assim como sobre o valor da mão de obra, na hipótese em que o produto resultante da industrialização qualifica-se como produto intermediário que será utilizado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produtos acabados abrigados por isenção do IPI.

II – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, não é possível suspender o IPI incidente sobre o valor dos insumos – importados, pelo industrializador, do exterior – que são aplicados, por ele, industrializador, no respectivo processo de industrialização sob encomenda.

III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, não é

possível suspender o ICMS incidente sobre o valor das matérias-primas, adquiridas, pelo industrializador, no mercado externo, e aplicadas, por ele, industrializador, no sobredito processo de industrialização.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- b. I, II e III são proposições errôneas;
- c. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- e. I, II e III são proposições corretas.

**6ª Questão:<sup>9</sup>**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível diferir o ICMS incidente sobre o valor da mão de obra aplicada no referido processo de industrialização, na hipótese em que o industrializador encontra-se domiciliado em São Paulo e o encomendante noutro Estado da Federação.

II – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível suspender o IPI incidente sobre o valor dos produtos intermediários, industrializados pelo industrializador e por ele aplicados no referido processo de industrialização sob encomenda.

III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, não é possível suspender o ICMS incidente sobre o valor das matérias-primas, adquiridas, pelo industrializador, no mercado nacional, e por ele aplicadas no sobredito processo de industrialização, mesmo na hipótese em que os estabelecimentos do industrializador e do encomendante estejam situados no Estado de São Paulo.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- b. I, II e III são proposições corretas;
- c. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- d. I, II e III são proposições errôneas;
- e. II e III são proposições errôneas e I é proposição correta.

<sup>9</sup> Aplica-se a essa questão a nota de rodapé referente à proposição II da questão 3.

**7ª Questão:**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, que, por sua vez, será utilizado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produto acabado, para o qual a legislação outorga a figura de alíquota zero do IPI, é possível suspender o IPI incidente sobre o valor cobrado, pelo executor da encomenda, no referido processo de industrialização, na hipótese em que o industrializador aplica apenas as matérias-primas recebidas pelo encomendante, outros insumos por ele – industrializador – adquiridos no mercado nacional, assim como mão de obra.

II – Na remessa intraestadual de produto intermediário para industrialização sob encomenda, mediante a aplicação de matérias-primas e insumos, pelo executor da encomenda, é possível suspender o IPI e suspender o ICMS, na hipótese em que o estabelecimento do encomendante está domiciliado em São Paulo e o produto resultante da industrialização sob encomenda retornará ao estabelecimento encomendante, no prazo legal.<sup>10</sup>

III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível suspender o IPI incidente sobre os valores da mão de obra e dos insumos adquiridos, pelo industrializador, no mercado nacional, na hipótese em que o produto resultante da industrialização sob encomenda qualifica-se como um produto intermediário, que, por sua vez, será aplicado, pelo estabelecimento autor da encomenda, numa industrialização complementar que resultará num produto industrializado que sairá, do estabelecimento encomendante, ao abrigo de imunidade do IPI.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- ( ) b. I, II e III são proposições errôneas;
- ( ) c. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- ( ) d. I é proposição correta e II e III são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições corretas.

**8ª Questão:**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, que, por sua vez, será utilizado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produto acabado, para o qual a legislação estabelece a alíquota do IPI superior a zero, é possível suspender o IPI incidente sobre o valor cobrado, pelo executor da encomenda, no referido processo de industrialização, na hipótese em que o industrializador aplica

as matérias-primas recebidas pelo encomendante, outros insumos por ele – industrializador – adquiridos nos mercados interno e externo, assim como mão de obra.

II – Na remessa de matérias-primas para industrialização sob encomenda, mediante a aplicação adicional de outras matérias-primas e insumos, pelo executor da encomenda, é possível diferir o IPI e o ICMS, na hipótese em que o produto resultante da industrialização sob encomenda retornará ao estabelecimento encomendante, no prazo legal.

III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é possível suspender o IPI e diferir o ICMS incidentes sobre o valor da mão de obra aplicada pelo industrializador, na hipótese em que o industrializador só aplicou matérias-primas e produtos intermediários remetidos pelo encomendante, e, por outro lado, com relação ao ICMS, os estabelecimentos do industrializador e do encomendante estejam situados no Estado de São Paulo.<sup>11</sup>

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- ( ) b. I, II e III são proposições corretas;
- ( ) c. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições errôneas.

**9ª Questão:**

I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, que, por sua vez, será utilizado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produto acabado, para o qual a legislação estabelece a não tributação (produto NT, na tabela do IPI) é possível suspender o IPI incidente sobre o valor cobrado, pelo executor da encomenda, no referido processo de industrialização, na hipótese em que o industrializador aplica as matérias-primas recebidas pelo encomendante, outros insumos por ele – industrializador – adquiridos no mercado nacional, assim como mão de obra.

II – Na remessa de matérias-primas para industrialização sob encomenda, mediante a aplicação adicional de outras matérias-primas e insumos, pelo executor da encomenda, é possível suspender o IPI e o ICMS, na hipótese em que o encomendante e o industrializador estão situados em São Paulo, e, por outro ângulo, o produto resultante da industrialização sob encomenda retornará ao estabelecimento encomendante – no prazo legal – e será aplicado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produto gravado pelo ICMS e isento do IPI.

<sup>10</sup> Aplica-se a essa proposição a nota de rodapé referente à proposição II da questão 3.

<sup>11</sup> Aplica-se a essa proposição a nota de rodapé referente à proposição II da questão 3.

*III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, é cabível o emprego da figura suspensiva do IPI e do ICMS incidentes sobre o valor cobrado pelo industrializador, na hipótese em que o industrializador aplicou matérias e produtos intermediários importados e adquiridos no mercado nacional.*

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I é proposição correta e II e III são proposições errôneas;
- ( ) b. I, II e III são proposições errôneas;
- ( ) c. II e III são proposições corretas e I é proposição errônea;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições corretas.

#### 10ª Questão:

*I – No retorno de produto industrializado sob encomenda, que, por sua vez, será utilizado, pelo encomendante, no processo de industrialização de produto acabado, para o qual a legislação estabelece a figura imunizante do IPI não é possível suspender o IPI incidente sobre o valor cobrado, pelo executor da encomenda, no referido processo de industrialização, na hipótese em que o industrializador aplica as matérias-primas recebidas pelo encomendante, outros insumos por ele – industrializador – adquiridos no mercado nacional, assim como mão de obra.*

*II – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a aplicação de matérias-primas recebidas do encomendante e de outras matérias-primas e insumos, importados pelo executor da encomenda, é possível diferir o ICMS incidente sobre o valor da mão de obra, na hipótese em que o industrializador e o encomendante estão domiciliados no Estado de São Paulo.*

*III – No retorno de produto industrializado sob encomenda, mediante a anterior remessa de matérias-primas e produtos intermediários, pelo encomendante, situado em São Paulo, o IPI e o ICMS sobre o valor cobrado, pelo industrializador, situado em São Paulo, a título de mão de obra, na hipótese em que o industrializador não aplicou outras matérias-primas e produtos intermediários, estão obrigados pela suspensão (IPI) e diferimento (ICMS).*

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- ( ) a. I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- ( ) b. I, II e III são proposições errôneas;
- ( ) c. I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- ( ) d. III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- ( ) e. I, II e III são proposições corretas.