



---

## Solução de Consulta nº 247 - Cosit

**Data** 20 de agosto de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O executor da industrialização sob encomenda de terceiro poderá recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta somente se a operação resultar em produto discriminado no inciso VIII do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

A classificação fiscal a ser dada pelo estabelecimento executor da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do mencionado estabelecimento depois de concluída a industrialização.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 56 DE 20 DE FEVEREIRO DE 2014**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º; Parecer Normativo CST nº 378, de 1971.

## **Relatório**

A pessoa jurídica acima identificada informa que representa empresas do ramo de tecelagem, fiação, linhas, tinturaria, estamparia e beneficiamento de fios e tecidos e que parte de seus representados prestam serviços de industrialização por encomenda de terceiros, conhecidos no mercado como tinturaria, estamparia e engomagem (CNAE 13.40-5-01 Estamparia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças de vestuário).

2. Expõe que nesta modalidade a indústria recebe de seu cliente (encomendante) nota fiscal emitida com o CFOP 5.901 - Remessa para industrialização por encomenda, discriminando a mercadoria (TEC UNIT P180F 100% A CRU, classificado na NCM 5208.12.00) e que, após a industrialização, a mercadoria é devolvida por meio de nota fiscal emitida com os CFOP's 5.902 - Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e 5.124 - Industrialização efetuada para outra empresa, discriminando a mercadoria (TEC UNIT P180 FIOS 100%A 2,53 TINTO ESTAMPADO, classificado na NCM 5208.52.00).

3. Assevera que, nesta modalidade, as NCM's utilizadas constam da alínea 'k' do inciso VIII do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, ficando sujeitos à chamada desoneração da folha de pagamentos, posto que se configura como atividade decorrente do setor têxtil, incluso nos códigos da TIPI, 52.07 a 52.12, 53.09, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60.

4. Informa que, para atendimento da Decisão Normativa CAT 02/2003, 04/2003, bem como da Resposta Consulta 11.703/2016, publicadas pelo Fiscal Estadual de São Paulo, as notas fiscais de retorno de industrialização (tinturaria, estamperia e engomagem) emitidas com CFOP 5.124 - Industrialização efetuada para outra empresa, devem ser emitidas com destaque discriminado das mercadorias empregadas no processo, individualmente, na nota fiscal emitida pelo industrializador.

5. Ressalta que, ao atender à legislação estadual, Decisões Normativas CAT 02/2003 e 04/2003, a empresa industrializadora por encomenda (tinturaria, estamperia e engomagem) acaba por faturar itens de outras NCM's tais como 2501.00.19; 2716.00.00; 2835.31.90; 2847.00.00; 3204.20.11; 3506.99.00; 3809.91.91; 3906.90.16; e 3906.90.29, itens estes não previstos na legislação que trata da desoneração da folha de pagamentos, fazendo com que esta receita/faturamento seja considerada como não desonerada, aumentando portanto a carga tributária do estabelecimento industrializador, sendo que, em verdade, o serviço prestado não difere do beneficiamento têxtil previsto na legislação, alínea 'k' do inciso VIII do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, incluso nos códigos TIPI 52.07 às 52.12, 53.09, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60.

6. Defende que, caso o estabelecimento industrializador emita as notas fiscais de retorno com o CFOP 5.124 - industrialização efetuada para outra empresa, na forma de um único item industrializado, correspondente à classificação fiscal do produto final, por exemplo (CFOP's 5.902 - Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e 5.124 - Industrialização efetuada para outra empresa, discriminando a mercadoria (TEC UNIT P180 FIOS 100%A 2,53 TINTO ESTAMPADO, classificado na NCM 5208.52.00)), se enquadra na desoneração da folha de pagamentos, prevista na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, pelo NCM 5208.52.00.

7. Entende, por outro lado, que caso o estabelecimento industrializador emita suas notas fiscais de retorno com o CFOP 5.124 - Industrialização efetuada por outra empresa, discriminando o material aplicado na industrialização, exemplificadamente com as NCM's 2501.00.19; 2716.00.00; 2835.31.90; 2847.00.00; 3204.20.11; 3506.99.00; 3809.91.90; 3906.90.19; e 3906.90.29, para atendimento das Decisões Normativas 02/2003 e 04/2003, bem como da Resposta Consulta 11.703/2016, publicadas pelo Fisco Estadual de São Paulo, ficará impedida de utilizar a desoneração da folha de pagamentos, prevista na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em razão dos NCM's não desonerados.

8. Frisa que a operação é a mesma, qual seja, prestação de serviços de tinturaria, estamperia e engomagem, obviamente com aplicação de material e mão de obra, diferindo apenas a forma da emissão de documento fiscal de retorno da industrialização.

9. Dessa forma, apresenta a seguinte questão:

Caso o estabelecimento industrializador emita notas fiscais com CFOP 5.124 - Industrialização efetuada por outra empresa, discriminando os insumos e mão

de obra aplicados na industrialização, conforme lista exemplificativa abaixo, cumprindo as normas e as legislações estaduais, será tributado seguindo as normas estabelecidas no art. 8º e seguintes da Lei nº 12.456/2011, tendo os mesmos direitos e obrigações das empresas fabricantes dos produtos classificados nos capítulos 52, 53 a 56, 58 e 60 da TIPI?

## Fundamentos

10. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. Neste sentido, o processo de consulta não convalida nem invalida as afirmações da consulente uma vez que não se destina a verificar a exatidão dos fatos narrados e nem se constitui em meio declaratório de nenhuma condição. Dessa forma, não cabe a esta RFB realizar a subsunção dos fatos às normas de modo a analisar os fatos apresentados pela consulente.

12. Preliminarmente, cabe a observação de que a consulente não prestou as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, uma vez que formula consulta em nome de suas associadas e há, na alínea 'a' do art. 2º de seu Estado Social, autorização para que a consulente represente o interesse das empresas associadas perante os poderes públicos e outras entidades.

13. Sobre o assunto ora em voga, possibilidade de recolhimento de contribuição previdenciária com base na receita bruta auferida por pessoa jurídica executora de operação de industrialização por encomenda de terceiro, já se manifestou esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta nº 56, de 20 de fevereiro de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 10 de março de 2014. Abaixo, colaciona-se trechos importantes do referido normativo:

2. Informa que executa a atividade de industrialização por encomenda de terceiros e que, no seu sentir, é beneficiária da chamada 'desoneração da folha de pagamento' uma vez que 100% de suas receitas são oriundas de saídas de produtos classificados nos códigos NCM 5208.19.00, 6002.92.00, 6004.10.10, 6006.21.00 e 6105.10.00, previstos no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

(...)

5. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 12.715 e 12.844, de 2013, assim dispõe (grifou-se):

“Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na

Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

(...)

§ 1º O disposto no caput:

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;

II – não se aplica:

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

(...)

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.”

6. O Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, relaciona diversos produtos classificados na TIPI alcançados pela substituição, dentre os quais constam aqueles do código NCM 52.08 (tecidos de algodão) e do capítulo 60 (tecidos de malha) e 61 (vestuário e seus acessórios, de malha) da TIPI.

7. Portanto, as empresas que fabricam os produtos classificados no código 52.08 e no capítulo 60 e 61 da TIPI, contribuirão, em substituição às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a receita bruta auferida, com a ressalva de que, na hipótese de o contribuinte se dedicar a outras atividades não abarcadas pela substituição, a receita oriunda dessas outras atividades não deve ser igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

8. Na hipótese de industrialização por encomenda, mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, na forma do art. 9º, inc. IV, do RIPI/2010, esse entendimento também se aplica ao estabelecimento executor da encomenda, conforme se depreende do art. 3º, § 7º, do Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamentou os artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011:

“Art. 3º Entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2014, incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as contribuições das empresas que fabriquem os produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos seguintes códigos:

(...)

§ 7º Nos casos em que a industrialização for efetuada parcialmente por encomenda, o disposto no caput aplica-se também às empresas executoras, desde que de suas operações resulte produto discriminado neste artigo.”

9. De igual modo a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, assim tratou da questão:

“Art. 5º O disposto no art. 1º aplica-se às empresas que produzam no território nacional, item referido no Anexo II.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, inclusive, com relação aos itens produzidos por um estabelecimento e comercializados por outro da mesma pessoa jurídica.

§ 2º Nos casos em que a produção seja efetuada por encomenda, o disposto no caput aplica-se:

I - somente à empresa executora, caso esta execute todo o processo de produção; ou

II - tanto à empresa executora, quanto à encomendante, na hipótese de produção parcial por encomenda, desde que resulte das respectivas operações, tomadas separadamente, item referido no Anexo II.”

10. Portanto, **para que o executor da encomenda faça jus à substituição previdenciária é necessário que o processo de fabricação resulte nos produtos classificados nas NCM discriminadas** no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, desde que a receita oriunda de outras atividades não seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

(grifos não constam do original)

14. Após a edição da Solução de Consulta supra transcrita, a legislação tributária foi alterada e, agora, a matéria em questão é regulada da seguinte forma:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

(...)

VIII - as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi nos códigos: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

(...)

k) 5004.00.00, 5005.00.00, 5006.00.00, 50.07, 5104.00.00, 51.05, 51.06, 51.07, 51.08, 51.09, 5110.00.00, 51.11, 51.12, 5113.00, 5203.00.00, 52.04, 52.05, 52.06, 52.07, 52.08, 52.09, 52.10, 52.11, 52.12, 53.06, 53.07, 53.08, 53.09, 53.10, 5311.00.00, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

(...)

§ 1º O disposto no caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa; (Incluído pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência

II - não se aplica: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e (Incluída pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

(...)

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

(..)

Art. 8º-A A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º desta Lei será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas referidas nos incisos VI, IX, X e XI do caput do referido artigo e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10, que contribuirão à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1, 0210.99.00, 1601.00.00, 1602.3, 1602.4, 03.03 e 03.04, que contribuirão à alíquota de 1% (um por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(grifos não constam do original)

15. Percebe-se que, não obstante as alterações legislativas ocorridas, o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 56, de 20 de fevereiro de 2014, continua válido, isto é, quando há a industrialização por encomenda de terceiros e o processo de fabricação realizado pelo contratado resulta em produtos classificados nos códigos da TIPI elencados na alínea 'k' do inciso VIII do art. 8º da Lei n 12.546, de 14 de dezembro de 2011, o executor da encomenda faz jus à substituição previdenciária.

16. Desta feita, se os produtos industrializados por encomenda de terceiros saem do estabelecimento industrializador classificados em códigos NCM distintos dos previstos na Lei que permite a opção pela apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta auferida, nos termos considerados, tal estabelecimento não pode optar por essa forma de apuração da contribuição previdenciária.

17. Por fim, informa-se à consulente que, no âmbito da Administração Tributária Federal, a classificação fiscal a ser dada pelo estabelecimento executor da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do mencionado estabelecimento depois de concluída a industrialização. É o que se depreende da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):

**Parecer Normativo CST nº 378, de 1971**

01 - IPI

01.01 - INDUSTRIALIZAÇÃO

Industrialização por encomenda:

A classificação fiscal será a que corresponder ao produto saído do estabelecimento e não às matérias-primas ou produtos empregados na industrialização.

(...)

2. Indaga-se sobre a classificação fiscal do produto dessa forma industrializado, para efeitos de emissão de nota fiscal (quando sai com suspensão) ou de aplicação da alíquota (quando sujeito ao imposto). Evidentemente a classificação a ser dada pelo estabelecimento executor da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do mencionado estabelecimento depois de concluída a industrialização.

.....  
**Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI)**

Art. 493. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar produtos, com matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues diretamente ao industrializador, será observado o seguinte procedimento:

I - pelo remetente das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem:

a) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, com a qualificação do destinatário industrializador pelo nome, endereço e números de inscrição no CNPJ e no Fisco estadual; a declaração de que os produtos se destinam a industrialização; e o destaque do imposto, se este for devido; e

b) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento industrializador, para acompanhar as matérias-primas, sem destaque do imposto, e com a qualificação do adquirente, por cuja conta e ordem é feita a remessa; a indicação, pelo número, pela série, se houver, e pela data da nota fiscal referida na alínea "a"; e a declaração de ter sido o imposto destacado na mesma nota, se ocorrer essa circunstância; e

II - pelo estabelecimento industrializador, na saída dos produtos resultantes da industrialização: emitir nota fiscal em nome do encomendante, com a qualificação do remetente das matérias-primas e indicação da nota fiscal com que forem remetidas; o valor total cobrado pela operação, com destaque do valor dos produtos industrializados ou importados pelo estabelecimento, diretamente empregados na operação, se ocorrer essa circunstância, e o destaque do imposto, se este for devido.

(grifos não constam do original)

## Conclusão

18. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

18.1. o executor da industrialização sob encomenda de terceiro poderá recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta somente se a operação resultar em produto discriminado no inciso VIII do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011; e

18.2. a classificação fiscal a ser dada pelo estabelecimento executor da encomenda será a que corresponder ao produto que sair do mencionado estabelecimento depois de concluída a industrialização.

À consideração do Chefe desta Disit.

Assinado digitalmente  
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Copen e à Cotri.

Assinado digitalmente  
MARIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
MIRZA MENDES REIS  
AuditorA-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
CoordenadorA da Copen

Assinado digitalmente  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 56, de 20 de fevereiro de 2014, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Divulgue-se e publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit