

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FRANCIÉLE SILVEIRA PASETTO**

**TRIBUTAÇÃO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NAS  
INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES: A DISPUTA POR COMPETÊNCIA  
TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADO E MUNICÍPIO**

**CRICIÚMA**

**2017**

**FRANCIÉLE SILVEIRA PASETTO**

**TRIBUTAÇÃO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NAS  
INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES: A DISPUTA POR COMPETÊNCIA  
TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADO E MUNICÍPIO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. Vitor Valentin Piuco Ghellere.

**CRICIÚMA**

**2017**

**FRANCIÉLE SILVEIRA PASETTO**

**TRIBUTAÇÃO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NAS  
INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES: A DISPUTA POR COMPETÊNCIA  
TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADO E MUNICÍPIO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 2017

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Vitor Valentin Piuco Ghellere- UNESC - Orientador

---

Prof. Esp. José Possolli - UNESC - Examinador

---

Prof. Esp. Marlucci Bitencourt - UNESC - Examinadora

**Aos meus pais, grandes incentivadores de um futuro melhor.**

## **AGRADECIMENTOS**

Quero agradecer a Deus por permitir que eu tenha saúde e serenidade para conquistar meus objetivos, por me guiar sempre pelos seus caminhos do bem, me dando força e paciência para superar cada etapa.

Agradeço a minha família, por sempre me ajudar em todos os momentos de minha vida, principalmente meus pais Edio Pasetto e Rosmari Isabel Silveira Pasetto que nunca deixaram faltar nada para que eu obtivesse sucesso nesta longa caminhada, meus irmãos Fernanda e Felipe, que sempre foram a minha inspiração e a minha sobrinha Maria Laura, que por muitas vezes me aliviou da tensão por meio das nossas brincadeiras.

Ao meu namorado Luan José Schmoller, pelo carinho e compreensão em todos os momentos, principalmente nos mais difíceis.

Agradeço as amigas que a faculdade me trouxe e que levarei para vida, Bruna Formentin, Franciele Behenck, Kassiane Mesquita, Lais Tancredo e Luine Minotto.

Aos professores que criaram ambientes propícios ao aprendizado, fazendo com que reafirmasse o amor pela profissão, em especial o professor orientador Vitor Valentin Piuco Ghellere pela dedicação e carinho ao dar o norte na elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

A todos que se envolvem no meu dia-a-dia, meu muito obrigado!

**“Não é a vontade de vencer que importa, isso todo mundo tem. O que importa é a vontade de se preparar para vencer”.**

**Paul Bryant**

## RESUMO

PASETTO, Franciéle S. **Tributação na industrialização por encomenda: a disputa por competência tributária entre estado e município com estudo em uma confecção no município de Criciúma SC.** 2017. 59p. Orientador Vitor Valentin Piuco Ghellere. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A industrialização por encomenda é assunto que se situa nas zonas cinzentas de conflitos dominados por parte da teoria de conflitos de competência e diversas divergências interpretativas, que afeta a segurança jurídica. Industrialização por encomenda é um assunto importante no meio tributário, tendo em vista a exigência e amplo conflito de interesses entre Estado e Município, que disputam o direito de tributação da operação. Outro ponto a ser abordado neste estudo será a dificuldade de distinguir, com segurança, se a operação se trata de prestação de serviço ou circulação de mercadoria. O objetivo geral deste trabalho é analisar se a tributação da industrialização por encomenda operacionalizada no ramo de confecção compete aos Estados ou aos Municípios. Com a coleta de informações, o estudo foi elaborado por meio de dados qualitativos e quantitativos, utilizados de forma descritiva, podendo analisar os fatos para melhor compreensão, tendo auxílio de livros, leis e artigos. Adicionalmente foram elaborados estudos de caso nos quais se pode confrontar a teoria estudada com a prática. Os temas abordados no trabalho são: Sistema Tributário Nacional, ICMS, ISS, IPI, industrialização por encomenda e conceito de mercadorias. Para as empresas e as partes envolvidas o assunto será direcionado à solução ou esclarecimento das questões. Este estudo visa compreender, por meios de critérios interpretativos, o que diferencia cada tributo, bem como os critérios necessários a solução de eventuais conflitos de leis, que provocam a concorrente exigência tributária. Contudo, evidencia-se que este trabalho não pretende concluir sobre competência entre Estado ou Município, mas sim mostrar o desacordo entre os fiscos.

**Palavras-chave:** Industrialização por encomenda. ICMS. ISS. IPI. Mercadorias.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Cidades dos prestadores de serviços contábeis .....	44
Figura 2 - Quantidade de facções por prestadores de serviços contábeis .....	45
Figura 3 - Quantidade de clientes do ramo de facção .....	45
Figura 4 - Diferença de regimes tributários .....	46
Figura 5 - Recebimento ou não de insumos .....	47
Figura 6 - Forma correta de tributação .....	47
Figura 7 - Disputa por arrecadação .....	49
Figura 8 - Afirmação STF .....	50

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda para SC.....	51
Tabela 2 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda para fora de SC .....	51
Tabela 3 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda sujeita ao ISS .....	52

## LISTA DE SIGLAS

ART	Artigo
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Impostos sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ME	Material de Embalagem
MP	Matéria Prima
PI	Produtos Intermediários
RICMS–SC	Regulamento dos Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Santa Catarina
RIPI	Regulamento dos Impostos sobre Produtos Industrializados
STN	Sistema Tributário Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	13
<b>1.2.1 Objetivos Específicos</b> .....	<b>13</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO.....	14
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>15</b>
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	15
<b>2.1.1 Competência Tributária</b> .....	<b>16</b>
2.2 TRIBUTOS .....	17
<b>2.2.1 Espécies Tributárias</b> .....	<b>17</b>
2.2.1.1 Impostos.....	18
2.2.1.2 Taxas.....	19
2.2.1.3 Contribuição de Melhoria.....	19
2.2.1.4 Contribuições Sociais .....	20
2.2.1.5 Empréstimo Compulsório .....	21
2.3 MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS, IPI, ICMS E ISS.....	21
<b>2.3.1 Materialidade do Imposto Sobre Serviço– ISS</b> .....	<b>22</b>
2.3.1.1 Alteração na Lei Complementar 116 de 2003 .....	22
<b>2.3.2 Materialidade do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço – ICMS</b> .....	<b>23</b>
2.3.2.1 Benefício Fiscal de Suspensão do ICMS .....	23
2.3.2.2 Diferimento do ICMS .....	24
<b>2.3.3 Materialidade do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI.....</b>	<b>24</b>
2.3.3.1 Benefício Fiscal de Suspensão Do IPI .....	25
2.4 CONCEITOS DE MERCADORIAS .....	26
2.5 INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....	26
<b>2.5.1 Alterações na Industrialização por Encomenda em 2017</b> .....	<b>27</b>
<b>2.5.2 Procedimentos para Emissão de Nota Fiscal, Remessa de Industrialização por Encomenda</b> .....	<b>27</b>
<b>2.5.3 Procedimentos para Emissão de Nota Fiscal, Retorno de Industrialização por Encomenda</b> .....	<b>28</b>

2.6 TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE E A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....	29
<b>2.6.1 Critérios para Definição da Incidência Tributária na Modalidade de Industrialização por Encomenda .....</b>	<b>30</b>
2.7 DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E O POSICIONAMENTO DO STJ- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	30
2.8 DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E O POSICIONAMENTO DO STF -SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	33
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>37</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	37
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	38
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>39</b>
4.1 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS COM FISCAIS.....	39
4.2 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO COM OS CONTADORES.....	43
4.3 RESULTADO DA ANÁLISE DO IMPACTO ECONÔMICO .....	50
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>54</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXO A – ENTREVISTA .....</b>	<b>58</b>
<b>ANEXO B – QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No primeiro capítulo apresenta-se tema, problema e questão de pesquisa e, na sequência, os objetivos, justificativa da pesquisa e a estrutura do estudo, que consiste em apresentar tudo o que será abordado em termos de conteúdo.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

O estudo da contabilidade abrange diversas áreas de conhecimento que possibilitam maior entendimento sobre controle de números, gestão e tributação.

Tendo em vista esta última área, é possível dizer que o Sistema Tributário Nacional brasileiro é bastante complexo e cheio de regras, o que exige grande esforço para entendimento e muito estudo para correta interpretação de todos os aspectos nele apresentados.

O Brasil é um país com larga extensão territorial e com uma população bem diversificada, e possui, além disso, diferentes climas, solos e estações, o que possibilita a realização de diversos tipos de trabalho. Neste contexto, o país desenvolve diferentes tipos de indústrias com os mais variados tipos de serviços e produtos, sendo a região sul um pólo da indústria de confecção, as também conhecidas como facções.

Em busca de integrar o assunto tributação com um dos segmentos mais fortes na região Sul do país, foi que se propôs a realização do estudo em questão, que procurará entender um pouco mais a respeito da tributação nacional, dentro de um Sistema Tributário tão amplo e complexo como é o brasileiro, tendo como base de estudo especificamente o setor de confecções.

Basicamente, o presente trabalho enfrenta a polêmica da tributação da chamada operação de “industrialização por encomenda”, amplamente utilizada nos dias de hoje pelas empresas do ramo industrial, especialmente em um cenário em que a indústria ganha grande complexidade e dinamismo.

Diante das leis vigentes, quanto ao ISSQN e ICMS, pergunta-se: A tributação da industrialização por encomenda operacionalizada no ramo de confecção compete aos Estados ou aos Municípios?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da pesquisa consiste em analisar se a tributação da industrialização por encomenda operacionalizada no ramo de confecção compete aos Estados ou aos Municípios.

### 1.2.1 Objetivos Específicos

- Apresentar jurisprudência sobre a discussão pela competência da tributação na industrialização por encomenda;
- Elaborar uma tabela comparativa entre os tributos do tema da pesquisa;
- Coletar informações juntamente aos prestadores de serviços contábeis e aos órgãos competentes sobre o recolhimento do tributo.
- Identificar se a arrecadação do imposto dá-se ao Estado ou ao Município.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Industrialização por encomenda é um assunto importante no meio tributário, haja vista a exigência e amplo conflito de interesses entre Estados e Municípios que disputam o direito de arrecadação do imposto. Outro ponto a ser abordado será a dificuldade de distinguir, com segurança, se a operação trata-se de prestação de serviço ou circulação de mercadoria.

A pesquisa teve como a finalidade ampliação de conhecimento sobre o tema citado. Para as empresas e as partes envolvidas o assunto será direcionado a solução ou esclarecimento das questões.

Assim sendo, a pesquisa torna-se cada vez mais importante para as empresas e para os prestadores de serviço contábeis, por meio dela será possível compreender a forma correta da apuração do imposto, bem como proporcionar argumentos contra uma cobrança indevida.

Nessa pesquisa serão abordadas as Leis Complementares do ICMS e ISSQN a fim de compreender a quem compete à arrecadação do imposto.

O trabalho com enfoque em industrialização é oportuno, pois existe interesse pessoal no tema e no desenvolvimento deste conhecimento, observando a necessidade da elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso.

#### 1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO

Posteriormente ao capítulo introdutório será apresentada a seguinte disposição da estrutura do trabalho: fundamentação teórica, com ênfase na tributação na industrialização por encomenda: a disputa por competência tributária entre Estado e Município com estudo em uma confecção no Município de Criciúma SC. Na sequência, apresentam-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Em seguida, são discutidos os resultados empíricos. E, finalmente, são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresentam-se os fundamentos da literatura e legislação, que servirão para dar suporte ao estudo. Realizar-se-á uma incursão nos assuntos relacionados à pesquisa, além de uma breve explanação dos tópicos, tais como: sistema tributário nacional, industrialização por encomenda, ICMS e ISSQN.

### 2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na esfera nacional é comum à expressão “sistema tributário”, por tratar-se de uma forma específica para demarcação de autoridade no que se referem aos tributos federais, estaduais e municipais. Sendo assim, nomeia-se: sistema tributário federal, sistema tributário estadual e sistema tributário municipal (SANTOS, 1967).

O autor escreve ainda que se usa a expressão sistema tributário nacional para apontar o conjunto de todos os tributos que são cobrados no país, sem diferença de competência, sendo ela, federal, estadual ou então municipal.

Para Moraes (2014, p. 890) “o sistema tributário é o conjunto de princípios que informam o quadro de normas fundamentais e gerais do Direito Tributário vigentes em determinados países”.

Conforme (SANTOS, 1967) sistema tributário, no sentido justo, é o conjunto dos tributos recebidos no país e todo conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder autoritário, pelos diversos órgãos públicos aos quais a constituição nacional impôs competência tributária.

Oliveira et al. (2013) afirmam que a Constituição Federal (CF) de 1988 trouxe alterações no Sistema Tributário Nacional, como a quantidade e o campo de incidência dos tributos, e também a repartição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios.

Moraes (2014) aduz que, em 1988, a CF consagrou o Sistema Tributário Nacional como à principal diretriz do Direito Tributário.

### 2.1.1 Competência Tributária

Na federação brasileira, cada ente tem sua própria esfera de atribuições exercidas com autonomia e, por isso, preocupou-se a CF em fornecer recursos com vários entes políticos no intuito de que cada um possa atender aos seus próprios gastos (AMARO, 2009).

Conforme Harada (2014), na Federação brasileira coexistem três entidades políticas autônomas e independentes, sendo eles a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Esses entes políticos encontram-se juridicamente no mesmo patamar, e possuem seus poderes, competências e campo de atuação legislativa diretamente estabelecida e delimitada pela CF.

Cada uma dessas pessoas políticas não possui o poder tributário decorrente do poder de império, mas sim a competência tributária decorrente da manifestação da autonomia da pessoa política e, por isso, sujeitas ao ordenamento jurídico constitucional (CARRAZZA, 2011).

Portanto, Amaro (2009) diz que a competência engloba os poderes políticos no que diz respeito às decisões sobre a criação do tributo e sobre a sua incidência.

Diante disso, em razão de o contribuinte ser súdito de três governos diferentes ao mesmo tempo, e não haver hierarquia entre esses governos, é que o legislador constituinte estabeleceu a distribuição de competências entre cada ente federativo (HARADA, 2014).

Segundo Sabbag (2009), a atribuição de competência às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos arts. 153 a 156 da CF, dividindo-se entre elas o poder de instituir e cobrar tributos, devendo, cada entidade impositora, comportar-se dentro da parcela de poder que lhe foi outorgada pela CF.

Conclui-se, assim, que a competência tributária é o poder de exigir tributo compartilhado entre os entes da federação e a União, prevista na CF, sendo parte da organização jurídica do estado. Somente às pessoas jurídicas de direito público é que pode ser atribuída tal competência, que é realizada por meio de lei. (MACHADO, 2005).

## 2.2 TRIBUTOS

No Código Tributário Nacional, em seu art. 3º são mencionados os tributos como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Colombo e Colombo (2007), o tributo não poderá ser pago em serviços, a obrigação tributária deverá ser cumprida em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

É possível observar que o Sistema Tributário Nacional separa os tributos, conforme Oliveira et al. (2013, p. 5), explicam:

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

Visto isso, identifica-se que os tributos são pagos em moeda corrente nacional e que conforme a lei estabelecer o contribuinte tem a obrigatoriedade de efetuar o pagamento.

### 2.2.1 Espécies Tributárias

Segundo o art. 145 da Constituição Federal, presume-se a existência de três tipos de tributos, sendo todos eles de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Parte da legislação diz que, as normas constitucionais aceitam a interpretação de que há cinco tipos de tributos, acrescentando aos três citados os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (FERREIRA, 2006).

Para a classificação dos tributos, existem pelo menos cinco hipóteses: primeiro, a teoria bipartida que analisa como espécies apenas os impostos e taxas; outra é a teoria tripartite, uma separação mais antiga dos tributos, que prevê a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria (ONO, 2010).

Por outro lado, Amaro (2003) entende que a teoria quadripartida ou tetrapartida, tem como características especiais citadas nos arts. 149 e 149-A da CF que encontram-se adentradas nas contribuições de melhoria, interpretação em duplo sentido, assim sendo, apresentando os impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Há ainda, a Teoria Hexapartida, sexta espécie, algumas doutrinas argumentam ser o pedágio, enquanto outras os serviços de iluminação (ONO, 2010).

Ono (2010) diz que a melhor qualificação, é a teoria pentapartida que rodeia os impostos, taxas, contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições sociais, econômicas e profissionais, conceito de acordo com a percepção do Supremo Tribunal Federal.

#### 2.2.1.1 Impostos

No art. 16 do CTN, imposto é definido da seguinte maneira: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Oliveira (2005) menciona que pela sua acepção no Código Tributário Nacional, o imposto é liquidado pelo contribuinte que não recebe qualquer contrapartida imediata do estado, sendo essa a característica principal desse tributo. A receita recolhida não pode permanecer conectada por lei a qualquer despesa específica, fundo ou órgão predeterminado.

Oliveira et al. (2013) complementam dizendo que as taxas e as contribuições de melhoria tem pouco significado, tanto para a arrecadação quanto para o contribuinte, por sua vez os impostos simulam o instrumento que o estado dispõe para obras públicas, direcionar o comportamento da economia, entre outros.

Analisa-se a importância que os impostos têm para o estado pelo seu alto recolhimento e a carga financeira que significa para os contribuintes por desembolsar esta arrecadação.

#### 2.2.1.2 Taxas

O art. 77 do CTN menciona que as taxas adquiridas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no domínio de suas respectivas competências, têm como causador o exercício aceitável do poder de polícia, ou o uso, efetivo ou potencial, de ocupação pública específica e divisível, prestada ao contribuinte ou posto à sua disposição. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador iguais aos que correspondem a imposto nem ser calculada relação ao capital das empresas.

As taxas, ao oposto dos impostos, são definidas pela legislação como tributos vinculados, isto é, o Estado oferece uma contrapartida, uma contra prestação próxima ao contribuinte em função de sua cobrança (OLIVEIRA, 2005).

Com isso, entende-se que as taxas são pagas por um determinado serviço prestado pela União, Estado ou Município, para o contribuinte.

#### 2.2.1.3 Contribuição de Melhoria

Além das taxas e impostos que foram outorgados pela CF de 1988, às pessoas políticas de Direito Público, quais sejam a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, também é permitida a instituição da contribuição de melhoria, que é arrecadada dos proprietários de imóveis que sejam beneficiados por obra pública (CARVALHO, 2009).

A valorização de um imóvel pode se dar de diversas formas, que nenhuma relação tem com a obra pública, como por exemplo, pela reforma de um prédio, modificação das condições de comércio do bairro, depreciação da moeda, etc. Porém, não são essas valorizações imobiliárias que ensejam a tributação pela contribuição de melhoria, mas sim aquelas decorrentes de obra pública (CARRAZZA, 2011).

O conceito de contribuição de melhoria mostra que essa espécie tributária tem por fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública e, tem por finalidade, a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao tesouro público o valor despendido com a realização de obras também públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis (MACHADO, 2010).

Em outras palavras, esse tributo tem por finalidade a realização do ideal de justiça, ou seja, todos devem contribuir para a despesa pública na medida da capacidade contributiva de cada um, e por isso, o Poder Público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes, por exemplo, em obras públicas. Dessa forma, não é justo que o proprietário do imóvel receba benefício em decorrência da obra pública para a qual contribuiu toda a sociedade (MACHADO, 2007).

#### 2.2.1.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais, também conhecidas como paraestatais, ou de previdência, após a CF de 1988, contraíram grande importância em sua caracterização e diferenças no poder de tributar (GRISARD, 2002).

O art. 149 da CF descreve que compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. É necessário analisar que estas contribuições são caracterizadas pela finalidade da instituição e não pela destinação do produto da respectiva cobrança.

Conforme descreve Machado (2000, p. 50): “contribuição social é como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

Sobre a natureza tributária das contribuições sociais, ainda existem muitas dúvidas a respeito. Neste caso, a CF 1988 afasta quaisquer divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições as normas gerais do Direito Tributário e os princípios constitucionais.

### 2.2.1.5 Empréstimo Compulsório

O art. 15 do CTN e o art. 148 da Constituição Federal dizem que o empréstimo compulsório é um tributo adequado. Não se trata de empréstimo propriamente dito, por motivo da obrigação de um compromisso assumido por escrito, mas sim determinada por lei, sendo, por outro lado, totalmente desimportante a ocorrência de ser restituível, isto não serve para alterar o caráter tributário de tal receita. A característica do empréstimo compulsório confunde-se com a do tributo. O equívoco com tributo acontece porque em ambos há uma prestação em dinheiro estabelecida por lei, com modo compulsório, e cuja justificativa depende da atividade do poder público. Sendo revertido, o empréstimo não condiz a uma receita pública, mas sim a uma simples entrada.

Segundo o art. 15 da CTN os empréstimos compulsórios têm duas características que lhes são próprias: 1) o fato gerador é circunstância para a qual não participam nem o Sujeito Ativo, nem o Sujeito Passivo; 2) são restituíveis ao fim de certo tempo.

### 2.3 MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS: IPI, ICMS E ISS

De acordo com Barreto (2005), não são poucas às vezes em que os acontecimentos sobre a tributação do imposto sobre serviços e de circulação de mercadorias se encontram e tornam-se complexos, ocorrendo teorias em que há mudança da titularidade de mercadoria com concomitante prestação de serviços, são nesses casos que se exige a atenção do legislador, do intérprete e do aplicador da lei, a fim de que não confronte a CF.

Para Barreto (2005), esse complicado fato exige o discernimento aos critérios constitucionais, dos fatos da aplicação legal ao ICMS e aos vinculáveis pelo ISS.

Afirma Barreto (2005) ainda, que, o melhor caminho a ser trilhado é de que para o afastamento de tais fatos em acordo com o sistema constitucional brasileiro, faz-se necessário analisar o critério constitucional de materialidade que incide na análise das obrigações de dar e de fazer.

### **2.3.1 Materialidade do Imposto Sobre Serviço– ISS**

Ao falar da competência municipal, entende-se que o município só tem domínio de tributar os acontecimentos envolvidos pelo julgamento de serviço empregado pela CF para outorga-lhes e demarcar-lhes a competência tributária (CHIESA, 2008).

Barreto (2005) conceitua serviço tributável pelo Município como sendo execução de atividade de maneira econômica significativa, sem subordinação, produtiva de serventia para outrem, sob regime de direito privado, com fito de pagamento, não abrangido na competência de outra esfera de governo.

Conforme Baptista (2005), a hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços refere-se a prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor.

Para Melo (2008) o forte da materialidade do ISS não se reduz ao serviço, mas em uma prestação de serviço, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado.

Para Reis (2008) a materialidade da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços não está no serviço propriamente dito, mas sim, se estabelece na prestação de serviço, que envolve uma afinidade jurídica de direito privado que submerge por um lado o prestador e do outro o tomador, e que pressupõe uma retribuição financeira, sobre a qual incidirá o tributo.

#### **2.3.1.1 Alteração na Lei Complementar 116 de 2003**

A LC 157 de 2016 alterou a lei 116/03, incluindo alguns serviços a mais os quais serão tributados pelo ISS, sendo eles: “Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.”.

### **2.3.2 Materialidade do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço – ICMS**

Reis (2008), ao conceituar a materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços descreve o ICMS como imposto estadual que ocorre sobre e as operações referentes à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Conforme o art. 155, II da CF o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Nas lições de Melo (2008), o que importa ao ICMS é a definição jurídica de operações, como operações são atos jurídicos, atos aceitáveis pelo direito, com eficácia jurídica. São atos juridicamente relevantes, circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo das operações.

#### **2.3.2.1 Benefício Fiscal de Suspensão do ICMS**

O ICMS será suspenso, conforme o inciso II do art. 27 do anexo 2 do RICMS-SC/01, no retorno de mercadoria recebida anteriormente para industrialização por encomenda, desde que a remessa tenha sido amparada também pela suspensão do ICMS, na forma do inciso I do art. 27 do anexo 2, do RICMS-SC/01. Caso a remessa não tenha sido beneficiada pela suspensão do ICMS, o retorno também não o será, devendo ser destacado normalmente o imposto.

O anexo 2 do RICMS-SC/01 traz também como informação que nos casos em que a remessa tenha sido amparada pelo benefício da suspensão, mas o retorno não tenha se dado dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, caberá ao encomendante, autor da encomenda, a emissão de uma Nota Fiscal complementar de ICMS, utilizando o mesmo CFOP da nota fiscal de remessa, com destaque do ICMS, e com a observação de que se trata de complemento de ICMS referente a nota fiscal número, série e data, devendo inclusive recolher o valor do ICMS com acréscimo de multa e juros. O industrializador, ao

receber a Nota Fiscal complementar de ICMS, poderá se creditar do imposto e quando proceder ao retorno deverá efetuar o destaque do ICMS.

#### 2.3.2.2 Diferimento do ICMS

Há ainda operações em que o imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação.

O inciso X do artigo 8 do anexo 3 do RICMS-SC/01 diz que o retorno de mercadoria recebida para conserto, reparo ou industrialização, nas condições previstas no inciso I do art. 27 do anexo 2, salvo se a encomenda for feita por não contribuinte ou por qualquer empresa para uso ou consumo no seu estabelecimento, fica diferido o imposto correspondente aos serviços prestados, devendo ser normalmente tributada a parcela do valor acrescido relativa às mercadorias adquiridas e empregadas pelo próprio estabelecimento.

Segundo o art. 1º do anexo 3 RICMS/SC o diferimento do ICMS ocorre quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior a ocorrência do fato da obrigação tributária.

#### 2.3.3 Materialidade do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI

Vieira (2014) interpreta a materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados como o cumprimento de operações com produtos industrializados.

Nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1981, *apud* REIS, 2008, p. 226):

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são: nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. [...] os autores que veem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese do tributo, da operação – aí posta pelo próprio texto magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema.

Reis (2008, p. 228), ao falar sobre a materialidade do IPI, afirma:

O IPI, imposto sobre produto industrializado, tem como sua materialidade constitucional e legal realizar operações (isto é, negócios jurídicos de transferência de titularidade) com bens submetidos a um processo de industrialização, conforme previsão do artigo 153, IV, §3º, inciso II da CF/88 e artigos 43 e 51 do CTN.

A conclusão de Reis (2008, p. 229) a respeito da incidência do IPI é: “Infere-se, pois, que o IPI não incide sobre a industrialização em si mesma, mas sobre a operação que promova a circulação jurídica do produto industrializado”.

Chiesa (2005) permite afirmar que a materialidade do IPI compreende as operações a obrigações de “dar” um bem produzido pelo vendedor ou terceiros, desde que não tenha sido objeto de encomenda específica do adquirente, nos moldes por ele previamente determinados. Isto é, o legislador poderá eleger como hipótese de incidência do IPI toda e qualquer operação que tenha por objeto a transferência de um bem submetido a um processo de industrialização, desde que a atividade de transformação não tenha sido desenvolvida de modo personalizado visando atender as necessidades de um determinado adquirente.

Para Vieira (2014), apenas a saída física é não é capaz de criar o fato tributário, para o autor, a saída só tem competência de começar o princípio da obrigação tributária relativa ao IPI, quando haver a transferência da propriedade ou da posse desses produtos, ocorridas na capacidade de uma operação jurídica com produtos industrializados.

### 2.3.3.1 Benefício Fiscal de Suspensão do IPI

Poderão retornar simbolicamente com suspensão do IPI, de acordo com o inciso VII do art. 43 do RIPI/10, as matérias primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagens (ME), que foram destinadas à industrialização na forma do inciso VI do art. 43 do RIPI/10, desde que o executor da encomenda não tenha utilizado, na respectiva operação de industrialização, produtos tributados de sua própria industrialização ou importação e, desde que retornem ao estabelecimento do encomendante, e que sejam por estes destinados:

I – a comércio; ou

II – a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado.

Sendo que essa suspensão se aplica ainda que o encomendante destine os produtos recebidos em retorno na industrialização de outro produto tributado, com alíquota zero ou beneficiado com isenção. Parecer Normativo CST n. 71/79.

## 2.4 CONCEITOS DE MERCADORIAS

Carraza (2000, p. 38, *apud* PROCHALSKI, 2009, p. 232) conceitua mercadorias da seguinte forma:

(espécie) como sendo o bem móvel (gênero) objeto de atividade – sujeito à mercancia – obedecendo, por força disso, ao regime jurídico comercial. Será mercadoria, portanto, o bem móvel da empresa integrado ao estoque e que seja destinado, conforme o caso, à venda ou a revenda, com intuito de lucro. É propriedade extrínseca do bem móvel a sua destinação ao comércio.

Melo (2005) conceitua mercadorias como um bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do imobilizado.

## 2.5 INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Para Chiesa (2005), o termo industrialização por encomenda pode ser aplicado em pelo menos três sentidos diferentes: primeiro, alguém, precisando de um bem que atenda determinadas especificações como é o caso dos elevadores, contrata uma empresa para confeccioná-lo; segundo, um fabricante contrata outro para que lhe forneça produtos que utiliza na produção de seus bens, entregando-lhe o material necessário para a confecção do produto; terceiro, compreende a mesma situação anterior, porém, sem o fornecimento do material.

Para Baptista (2005), o contrato de industrialização por encomenda se aparenta com o contrato de empreitada de materiais ou mista, pois tanto o industrial como o empreiteiro age com autonomia, mediante pagamento, com emprego de material próprio ou fornecido pelo cliente, com o fim de elaborar o produto.

Segundo Chiesa (2005), nos contratos em que o contratante fornece o material e o contratado assume o compromisso de realizar as transformações é possível somente a incidência do ISS, não projetando falar na incidência de ICMS e IPI, entende-se que o fundamento da destinação adotado pela legislação anterior não é a concepção determinante da materialidade do IPI, ICMS e ISS, importa saber se houve prestação de serviços, operação de circulação de mercadoria ou venda de produto industrializado, sendo insignificante a destinação do bem produzido sob encomenda para efeito de definir a competência impositiva.

### **2.5.1 Alterações na Industrialização por Encomenda em 2017**

A partir de 01.01.2017 o Decreto 983/2016, informa que obrigatoriamente deverá ser discriminado em separado o valor dos insumos aplicados, todavia, fica facultado destacar as mercadorias empregadas pela indústria em valores totalizados por alíquota, devendo, neste caso, ser mantida à disposição do fisco, pelo prazo decadencial, planilha com a discriminação individualizada das mercadorias. Caso o contribuinte não opte pela utilização de planilha de controle, o mesmo deverá informar na Nota Fiscal de cobrança os valores dos insumos aplicados detalhadamente insumo por insumo.

### **2.5.2 Procedimentos para Emissão de Nota Fiscal, Remessa de Industrialização por Encomenda**

Conforme ITC (2017), a nota Fiscal de remessa para industrialização será emitida pelo autor da encomenda, contendo, dentre outros requisitos exigidos em regulamento, o seguinte:

a) No campo "Natureza da Operação": Remessa para industrialização por encomenda;

b) No campo CFOP: 5.901 (operações internas) ou 6.901 (operações interestaduais), respectivamente;

c) No campo "Informações Complementares, do quadro "Dados Adicionais", caso a remessa seja feita amparada pela suspensão do imposto: "ICMS suspenso nos termos do artigo 27 do Anexo 2 do RICMS/SC e do Convênio AE 15/74".

Frise-se que o RICMS (LGL 2001/4849) determina expressamente que quando a operação ou prestação for beneficiada, dentre outras hipóteses, por suspensão, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo legal ou regulamentar respectivo.

### **2.5.3 Procedimentos para Emissão de Nota Fiscal, Retorno de Industrialização por Encomenda**

O ITC (2017) diz que na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, que a tiver remetido nas condições de suspensão do imposto, o estabelecimento industrializador deverá:

a) emitir Nota Fiscal que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

a.1) no campo "Informações Complementares", do quadro "Dados Adicionais":

a.1.1) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da Nota Fiscal que acompanhou a mercadoria recebida em seu estabelecimento;

a.1.2) a fundamentação legal que acoberta a suspensão do imposto relativamente ao valor da mercadoria recebida para industrialização, com os seguintes dizeres (caso o retorno das mercadorias recebidas seja feito amparado pela suspensão do imposto): "ICMS suspenso nos termos do artigo 27 do Anexo 2 do RICMS/SC e do Convênio AE 15/74";

a.1.3) a fundamentação legal que acoberta o diferimento, se for o caso, com os seguintes dizeres: "ICMS diferido nos termos do artigo 8º, X do Anexo 3 do RICMS/SC";

a.2) o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda;

a.2.1) CFOP/Natureza da Operação: 5.124 (operações internas) ou 6.124 (operações interestaduais) Industrialização efetuada para outra empresa; 5.902 (operações internas) ou 6.902 (operações interestaduais) Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda.

## 2.6 TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE E A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Nem mesmo ao legislador complementar é permitido separar o fato “industrialização” sob a ambição de tributar qualquer evento de forma isolada, ainda que tal operação esteja prevista na lista de serviços anexada a LC 116/2003 (MASINA, 2009).

Para exemplificar, Masina (2009) cita como exemplo a industrialização de cadeiras de metal que exigem solda, montagem das peças e, ao final, polimento. Todas são etapas do processo industrial, mas, apesar de tais atividades constarem da respectiva lista, elas englobam o processo fabril, compõe etapas da industrialização que originará o produto final, não podendo ser divididas para fins de tributação.

Contudo, de acordo com Masina (2009), há tratamento diferenciado nas circunstâncias em que o industrial terceiriza uma ou demais etapas, enviando o produto ainda inacabado ao terceiro, a fim de que seja efetuada determinada operação no produto. Neste caso, encontra-se diante de uma situação que servirá a incidência pelo ISS, pouco importante se haverá etapas subsequentes de comercialização ou industrialização.

Cassiano (2000) diz que a industrialização por encomenda, tendo deslocamento de uma fase do processo de industrialização a ser realizado por outra empresa – como uma espécie de terceirização – não transforma a industrialização em prestação de serviços.

Não há alteração, para efeito de tributação, entre o fato de todo o processo industrial ser realizado na própria empresa e o fato de parte desse processo ser terceirizado para outra indústria, que devolverá o produto em elaboração ou já pronto para o encomendante. Torna-se irrelevante, nesse

caso, o fornecimento de todo ou de parte do material pela indústria. Havendo fornecimento de materiais pelo encomendante, o ICMS é diferido, se dentro do mesmo Estado e o IPI será suspenso, tanto na remessa para a industrialização, como na devolução do produto após sofrer o processo de industrialização encomendado (CASSIANO, 2000).

### **2.6.1 Critérios para Definição da Incidência Tributária na Modalidade de Industrialização por Encomenda**

De acordo com Chiesa (2005), o elemento fundamental na determinação da incidência tributária, que define se a situação está sujeita a tributação por meio do ISS, ICMS ou IPI, é o tipo de negócio, que está sendo realizado, sendo prestação de serviços incide o ISS, excetuados aqueles conferidos a competência estadual, se houver venda, incide ICMS, e se houver a venda de um produto industrializado que acabou de ser produzido, incidirá o IPI.

Vieira (2014) afirma que na industrialização por encomenda, em respeito aos comandos constitucionais que estabelecem como critério material para o ISS, é a obrigação de fazer, e que nas zonas de conflitos entre IPI e ISS que se encontramos serviços complexos, recorre-se à figura do contrato de empreitada, que configura com base nos critérios constitucionais a obrigação de fazer, que só pode incidir o ISS, desconsiderando a tributação pelo IPI.

Nesse sentido, Vieira (2014), compreende haver uma obrigação de dar no critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, enquanto, no mesmo critério da norma jurídica do ISS, detecta-se uma obrigação de fazer; percebe-se então, as áreas em que se aproximam os dois impostos: os serviços complexos e as industrializações por encomenda.

## **2.7 DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E O POSICIONAMENTO DO STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

No recurso, o STJ posicionou-se de forma que dê para exemplificar o caso em que a empresa deveria oferecer tal operação às bases de cálculo do ISS e não do ICMS, como segue:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ISS. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO. FUNDIÇÃO E METALURGIA. OPERAÇÃO MISTA. PREPONDERÂNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. TRIBUTAÇÃO DEVIDA. Trata-se de ação anulatória de lançamento tributário (*rectius* auto de infração) sob alegação de que foi notificada pelo Município de Canoas para o recolhimento de ISS. Sustenta a nulidade do auto de infração por ausência da matéria tributável, que é contribuinte de ICMS e IPI, pois desempenha nítida atividade de industrialização, transformando matéria-prima. A Secretaria da Fazenda Estadual, em parecer técnico, concluiu que a atividade empresarial da autora reside no campo de incidência do ICMS. Ao reverso, a Secretaria da Fazenda do Município, entende que se trata de nítida prestação de serviço, por isso, contribuinte de ISS. A dita sentença merece prestígio, pois em operações mistas deve ser analisada a atividade preponderante para efeito de tributação. Nesse diapasão, sem embargo de posições divergentes, a prestação de serviço da autora se sobressai de maneira inarredável, o que lhe rende a tributação municipal. A fase produtiva da autora consiste em receber determinada 'encomenda', elaboração de molde, modelação, fusão de alumínio, fundição, desmodelagem, limpeza, usinagem e acabamento e, ao final, a entrega ao cliente do modelo (matriz) pronto e acabado, para possível fim de multiplicação pelo cliente. Exsurge, sem dúvida, a preponderância do serviço, entendido esse como o esforço humano de transformação de uma ideia - modelo ou matriz - em produto final acabado e apto à multiplicação e comercialização. A transformação da ideia (abstrata) em materialização concreta (matriz) implica em inarredável prestação de serviço, tributado via ISS. Essa é a atividade-fim e preponderante da autora- apelante. A contar da Lei Complementar n.116/2003 a industrialização por encomenda - caso dos autos - deixou de ser tributada pelo ICMS, de competência estadual e passou a ser tributado pelo ISS, de competência municipal. Ademais, mister invocar a etimologia do termo industrialização que tem por radical o termo indústria, que são fábricas de bens em grande escala, ou como o próprio nome indica, em escala industrial. Exatamente por serem produzidos em escala industrial, em grande quantidade, não possuem diferenciação entre si. Logo, será um produto industrial todo aquele produto que se sujeite a um processo de produção em escala industrial, produzido em cadeia de acordo com um modelo pré-definido. Com efeito, o que caracteriza o exercício de atividade industrial não é somente o ato de industrializar, mas o ato de industrializar em uma cadeia produtiva, em escala industrial. Sendo assim, o serviço de fabricação de um molde ou modelo específico para um determinado cliente, atendendo especificações restritas para este cliente, não podem configurar atividades sujeitas ao IPI. Tem-se, então, que a materialidade do ISS caracteriza-se essencialmente pela especificidade, ou seja, a prestação de serviço que demanda um esforço humano personalizado e personalíssimo, que pode ou não culminar com a entrega de um bem corpóreo ou mesmo na aplicação de materiais, isto é, se há uma atividade humana desenvolvida com o fim específico de atender a certo contratante, produzindo-lhe algo segundo as especificações por ela determinadas, estaremos diante de uma prestação de serviço. Honorários fixados com correção e proporcionalidade, permitindo-se a compensação, por isso, mantidos como fixados na sentença, já que fixados tendo por escopo o art.20,§4º do CPC. APELAÇÃO.

DESPROVIDA. "[4] No recurso especial, alega a agravante que o acórdão estadual contrariou as disposições contidas nos arts. 142 do Código Tributário Nacional e 1º da Lei Complementar n. 116/2003, no

subitem 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e nos arts. 4º do Decreto n. 4.544/02 e 20 do Código de Processo Civil. Eis o resumo inicial do caso. Pelos destaques acima, já claramente vislumbramos que estamos diante de fato gerador do ISS e não do ICMS. Mas quanto ao fornecimento do material for feito pela empresa contratada, este deve ser ofertado às bases do ICMS.

O Ministro Relator Humberto Martins, em seu voto quanto à incidência do ISS, na detida análise dos autos, verifica-se que, no caso, que trata-se de serviços personalizados feitos em conformidade com o interesse exclusivo do cliente, distintos dos serviços destinados ao público em geral, e assevera: Penso, data vênia, que não basta etiquetar determinada hipótese tributária como 'produto industrializado' para concluir pela incidência do ISS, nem mesmo a guisa de 'industrialização por encomenda', pois a incidência tributária nessas espécies fronteiriças exige a análise particular e individualizada. No caso conceito, não tenho dúvida de que a atividade da autora é de industrialização, mas, por outro norte, seguindo as etapas de produção conforme descrição exordial (fls.17/19), posso concluir que a autora recebe uma encomenda por e-mail e fax de um produto 'a ser fabricado' e, depois de todo processo de confecção e industrialização entrega o produto desejado, pronto e acabado.

Logo, o tomador quer na verdade o produto final, desimportando-lhe as atividades intermediárias. Eis aí, sem embargo, a prestação do serviço de modo descortinado. A 'industrialização por encomenda' constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o 'prestador' (responsável pelo serviço encomendado) e o 'tomador' (encomendante). Destarte, a industrialização por encomenda', elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar). Orientação jurisprudencial, destarte, modo majoritário, é maciça no sentido de que na industrialização por encomenda, como é o caso dos autos, rende tributação de ISSQN, diante da inescandível prestação de serviço e previsão explícita no subitem 14.05 da Lei Complementar n.116/2003 e Lei Municipal n.4818/2003, subitem 14.05. [5] (Agravo em Recurso Especial nº 207.589- RS (2012//0153094-7) publicado aos 28/09/2012).

O STJ analisou Recurso Especial nº 1.231.669 na atividade de Fornecimento de Elevadores destinado a integrar obra de Construção Civil, e deu atribuição ao recurso, reconhecendo que a atividade é realizada mediante contrato para a montagem de elevadores, sendo um contrato de empreitada de um serviço complementar de construção civil, enquadrando, assim, na prestação de serviço sujeito à incidência exclusiva do ISS.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE ELEVADORES. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A atividade de fornecimento de elevadores, que envolve a produção sob encomenda e a instalação no edifício, encerra, precipuamente, uma obra de engenharia que complementa o serviço de construção civil, não se

enquadrando no conceito de montagem industrial, para fins de incidência do IPI. 2. Recurso especial provido. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Ari Pargendler e Napoleão Nunes Maia Filho, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator. É possível conhecer do recurso especial na hipótese em que discute se a atividade de fornecimento de elevadores, a qual envolve a sua produção sob encomenda e instalação, destinados a integrar obra de construção civil enquadra-se no conceito de industrialização para fins de incidência do IPI. Isso tendo em vista tratar-se de questão eminentemente de direito, não incidindo o óbice da Súmula 7 do STJ. Não incide o IPI sobre a atividade de fornecimento de elevadores para integrar obra de construção civil. Isso porque, mesmo que sejam empregados diversos materiais que compõem esse equipamento, sobressai o cumprimento de uma obrigação de fazer, relativa à prestação de um serviço técnico especializado de engenharia, a ser realizada de forma individualizada, a fim de viabilizar o transporte vertical segundo as necessidades e especificações de cada edificação. Verifica-se que da instalação do elevador não se obtém, propriamente, um novo produto ou uma unidade autônoma, mas uma funcionalidade intrínseca à própria construção do edifício, a ela agregando-se de maneira indissociável, uma vez que, fora do contexto daquela obra específica, o elevador, por si só, não guarda a sua utilidade. Assim, resta evidenciado que o contrato para a montagem de elevador é de empreitada de um serviço complementar de construção civil, enquadrando-se, assim, na prestação de serviço elencada nos itens 32 do Decreto-lei 406/1968 e 7.02 da Lei Complementar 116/2003, passível, portanto, de incidência do imposto do ISS. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 07/11/2013, 16/05/2014).

Conforme se verifica no julgado, a previsão de tributação do ISS para o caso de industrialização sob encomenda está prevista no subitem nº 14.05 da LC nº 116/2003, não dando margem de dúvida quanto à tributação exclusiva pelo ISS.

## 2.8 DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E O POSICIONAMENTO DO STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Verifica-se a aceitação do critério destinado pelo STF para solução dos conflitos na industrialização por encomenda, na atividade do subitem 13.05 mais especificamente em relação à confecção de embalagens, através do julgado da ADI 4389, em sede de liminar, como segue:

(i) Para julgar o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, “a solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo” (voto Min. Joaquim Barbosa);(ii) “as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico- químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo” (voto Min. Joaquim Barbosa);(iii) “não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio” (voto Min. Joaquim Barbosa);(iv) “Conforme bem esclarecido por Marco Aurélio Greco ... a fabricação das embalagens é “evento que se encontra no meio do ciclo de fabricação do produto final a ser colocado no mercado”, sendo que a sua caracterização como simples prestação de serviços gráficos, além de equivocada, implicaria o estorno dos créditos anteriormente apropriados pelas indústrias gráficas e impediria o creditamento pelas empresas adquirentes (voto Min. Ellen Grace);(v) “Ademais, geraria 'uma distorção na não cumulatividade do ICMS; a rigor, frustra o objetivo constitucional desse mecanismo (diluir a exigência do ICMS por todo o ciclo econômico de circulação de mercadorias), pois introduz um imposto cumulativo (ISS) no ciclo econômico de mercadorias sujeitas a um imposto não-cumulativo (ICMS). Rompe-se a sequência da não-cumulatividade e oneram-se os custos de ambos (fabricantes e adquirentes de embalagens)’” (voto Min. Ellen Gracie).

O STF reconheceu a repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 882.461 em que se discute a atividade de industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante, relativa ao subitem 14.05 da lista de serviços.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINASGERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante. 2. Os limites da multa fiscal moratória, tendo em vista o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, é tema controvertido que revela inequívoca repercussão geral. 3. Relevância da matéria e transcendência de interesses.

Manifestação pela existência de repercussão geral das questões constitucionais. (RE 882461 RG / MG. RELATOR MINISTRO LUIZ FUX).

O STF reconheceu a repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 688.223 em que se discute a atividade de Licenciamento ou cessão de direito. Programas de computador personalizado encerra a análise de tema constitucional relevante, relativa ao item 1 (Serviços de Informática) da lista de serviços:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR PERSONALIZADO (SOFTWARE). INCIDÊNCIA DE ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MANIFESTAÇÃO PELAREPERCUSSÃOGERAL. Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, III, a e c, da Constituição Federal, em face de acórdão prolatado pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, assim ementado (fls. 231/234): APELAÇÃO CÍVEL MANDADO DE SEGURANÇA ISS CONTRATO DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DEDIREITO DE USO DE SOFTWARE PREVISÃO NO SUBITEM 1.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/2003 INCIDÊNCIA DO TRIBUTO CONTRATO REALIZADO EM CARÁTER PESSOAL E DE FORMA PERSONALIZADA ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE QUE, NESSES CASOS, DEVE INCIDIR O ISS AELGAÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ARTIGO 155, § 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL INAPLICABILIDADE SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO QUE NÃO CARACTERIZA ATIVIDADE-MEIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO INCIDÊNCIA DO ISS AINDA QUE SEJA SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO TENHA SE INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS PREVISÃO NO ART. 1º, § 1º DA LC 116/2003 SENTENÇA MANTIDA APELO DESPROVIDO. 1. É entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça que o fornecimento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS. 2. Precedentes do STJ (...) (STJ Resp 814.075/MG Rel. Min. Luiz Fux Primeira Turma DJ e de 02.04.2008). 2. Impossível estender- se ao licenciamento ou cessão de uso do software a imunidade do artigo 155,§ 3º, da Constituição Federal, tendo em vista a prestação por empresa autônoma que possui como atividade fim exatamente este serviço. Não se trata de atividade meio do serviço de telecomunicações, principalmente tendo em conta que a relação tributária se dá entre o prestador de serviço e o Município, sendo a apelada mera responsável tributária. 3. Não se trata o presente de importação de serviço, uma vez que não é o fato de ser proveniente do exterior que faz gerar a tributação; não é que o ISS seja devido porque o serviço entrou no país, especialmente quando se tem em vista que o seu resultado é inteiramente produzido no Brasil. 4. A operação em questão está prevista no item 1.05 da lista de serviços tributáveis, além de enquadrar-se na hipótese do artigo 1º, § 1º, da LC 116/2003, que estabelece que o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. 5. Apelo desprovido. Na origem, Tim Celular S/A impetrou mandado de segurança

preventivo com a finalidade de não recolher o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza relativo ao licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador. A segurança foi denegada, cassando-se a liminar antes deferida. Ao julgar a apelação, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná confirmou a sentença com fundamento de que se trata de software adquirido de forma personalizada, consoante ementa mencionada. Opostos embargos de declaração (fls. 253/258), restaram rejeitados (fls. 261/272 ). Nas razões do recurso extraordinário, o recorrente aponta violação aos artigos 155, § 3º e 156, III, da Constituição Federal, sustentando que trata-se de operação relativa à telecomunicação e, por isso, imune à cobrança de impostos, ressalvados o ICMS, Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE). Aduz que a cobrança é equivocada por não se tratar de prestação de serviços, mas sim de uma obrigação de dar. Defende (fl. 331): Assim, verifica-se clara a violação do art. 156, III, da CF/88, não havendo, portanto, fundamento jurídico que autorize a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, pois tais atividades simplesmente, não são serviços. A vexata quaestio, desta feita, cinge-se à definição da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN, quanto ao contrato envolvendo a cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. A meu juízo, o recurso merece ter reconhecida a repercussão geral, pois o tema tributário e constitucional versado nestes autos é questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos da causa, uma vez que as operações e contratos utilizando a cessão ou licenciamento por uso de programas de computador, em serviço personalizado, abrange quantidade significativa de empresas, necessitando o pronunciamento desta Corte. Ante o exposto, manifesto-me pela existência de repercussão geral e submeto a matéria à apreciação dos demais Ministros da Corte. (RE/688223 - REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator: MIN. LUIZ FUX).

O STF reconheceu a repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 882.461 em que se discute a atividade de industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante, relativa ao subitem 14.05 da lista de serviços.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente capítulo apresentará, primeiramente, o enquadramento da metodologia do estudo realizado, em seguida, os procedimentos para coleta e análise de dados, por fim, o cronograma de estudo.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à abordagem ao problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa e quantitativa. Richardson (1985, p. 29) afirma que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Qualitativo é trabalhado com valores, hábito, representações, crenças, atitudes, opiniões e apropria-se da complexidade de fatos e processos particulares e específicos a indivíduos e grupos (PAULINO, 1999).

Para a efetuação dos objetivos expostos neste trabalho, a forma de pesquisa é descritiva. Segundo Gil (1999) apud Raupp e Beuren (2003, p. 81):

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para melhor análise, a fonte de informação do trabalho será pesquisa bibliográfica. Por tratar-se de uma pesquisa ampla e extensa será necessária a consulta em livros, artigos e demais materiais que nortearão a elaboração da fundamentação teórica. Como bem explicita Gil (1996, p. 48) “[...] é desenvolvida a partir do material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

O procedimento realizado no trabalho será o estudo de caso. Estudo realizado em uma empresa situada no Sul de Santa Catarina. Conforme definição de Gil (2007, p. 54) estudo de caso “[...] consiste no estudo profundo

e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para o exemplar cumprimento deste trabalho, além da pesquisa já mencionada, será realizada uma entrevista com fiscais de tributos do Município de Criciúma e do Estado de Santa Catarina, e será realizado um questionário junto aos profissionais contábeis para saber a opinião deles a respeito do assunto estudado, ainda, será realizado de um estudo de caso para análise financeira.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Após o levantamento bibliográfico, com o intuito de alcançar os objetivos específicos deste estudo, foram realizadas entrevistas com dois reconhecidos profissionais atuantes na área de fiscalização de tributos, sendo eles, o fiscal da prefeitura de Criciúma e o gerente da Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina. Foram utilizados nomes fictícios para os mesmos, onde chamaremos o fiscal da prefeitura de Criciúma de João e o do Estado de Pedro.

Buscando confrontar as doutrinas e jurisprudências expostas no decorrer do desenvolvimento da pesquisa, com a atuação desses dois profissionais, foram abertos os questionamentos apresentados na seção 4.1.

Fora ainda elaborada uma pesquisa com prestadores de serviços contábeis, onde foi enviado para 253 *e-mails* de escritórios por meio do Sindicont, da cidade de Criciúma, onde obtivemos 17 respostas, sendo elas dos Municípios de Criciúma, Cocal do Sul, Morro da Fumaça e Urussanga.

Além disso, apresenta-se uma tabela comparativa, no qual se pode ver o impacto econômico da incidência de um ou outro tributo para uma empresa optante pelo Simples Nacional.

### 4.1 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS COM FISCAIS

A primeira pergunta elaborada aos fiscais foi a seguinte: “Você acha que existe uma disputa por arrecadação entre estado e município quando o assunto é industrialização por encomenda no ramo de confecção de roupas?”.

Há dúvida em saber o que os fiscais pensam sobre o assunto e se existe mesmo essa disputa pela arrecadação dos impostos. Conforme a resposta do entrevistado João (2017), ele não diria disputa por arrecadação, acredita ser interpretação divergente da legislação. Para o estado, a tributação será no final do processo, os prestadores de serviços, de facção, não são tributados, pois é considerado imposto diferido, entretanto, na visão do município não se trata de circulação de mercadorias, e sim de prestação de serviço onde é tributado pelo ISS. Já Pedro (2017) diz que acredita que existe a disputa, pois o fato de se tratar de serviço incluído em um item na Lei

Complementar 116/2003, em primeiro momento leva a crer na incidência de ISS, mas, se analisar toda a operação, haverá a incidência de ICMS. Nas hipóteses em que ocorre a circulação posterior da mercadoria não resta dúvida quanto à incidência do ICMS, pois o produto sofre nova transformação e não sendo destinado ao consumidor final.

O segundo questionamento foi o seguinte: “Qual a base legal usada para tal concordância ou discordância?”.

A legislação deixa margens a dúvidas, o que faz com que os prestadores de serviços contábeis fiquem confusos quanto à forma correta de recolhimento. João (2017) diz que, no âmbito municipal, a legislação aplicada é a LC 116/2003 (Federal) e a LC 35/2004 (municipal) e que utiliza-se também as decisões dos tribunais, conforme abaixo:

agrg no recurso especial nº 1.559.609 - sc (2015/0247005-0) Relator: Ministro Mauro Campbell Marques agravante: estado de Santa Catarina procurador: Bárbara Lebarbenchon Moura Thomaselli Bez e outro(s) agravado: Teka Tecelagem Kuehnricks/a advogados: José Paulo de Castro Emsenhuber Paulo Guilherme pfau e outro(s) ementa tributário. Agravo regimental no recurso especial. industrialização sob encomenda. Não incidência do ICMS. precedentes. 1. A turma de direito público do STJ possuem precedentes no sentido de que a "industrialização por encomenda" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. 2. Agravo regimental não provido.

Pedro (2017) já diz que a base legal usada está inserida no Anexo 2, art. 27, I e II do RICMS/SC, *in verbis*:

Art. 27. Fica suspensa a exigibilidade do imposto nas seguintes operações internas e interestaduais: I - a saída de qualquer mercadoria, para conserto, reparo ou industrialização, desde que retorne ao estabelecimento de origem, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data da saída, observado o seguinte (Convênios ICM 15/74, 25/81, ICMS 34/90 e 151/94): a) o prazo poderá ser prorrogado uma vez pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual, por igual período, mediante requerimento fundamentado do contribuinte; b) o benefício não se aplica, nas operações interestaduais, à saída de sucata ou resíduo e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, salvo se a remessa e o retorno se fizerem nos termos de protocolos celebrados entre os Estados interessados (Convênios ICMS 34/90 e 151/94); II - o retorno da mercadoria recebida nas condições descritas no inciso I, observado o disposto no Anexo 3, art. 8º, X (Convênios ICM 25/81, ICMS 34/90 e 151/94).

Além das decisões recentes do Supremo Tribunal Federal que foram no sentido de mitigar a força da literalidade da Lista de serviços - Anexo Único da LC 116/03, quando estes forem prestados durante o processo industrial. Neste sentido, destacam-se as ponderações do Ministro Dias Toffoli, lavradas em sede de agravo regimental Agravo de Instrumento nº 803.296-SP. Do voto destaca-se:

Nas hipóteses em que ocorre a circulação posterior não remanesce qualquer dúvida quanto à incidência do ICMS. A situação mais tormentosa ocorre na entrega direta ao consumidor final (situação de empresas que encomendam pastas e agendas com timbres e signos impressos nos materiais). Em casos como esses, cumpre ao julgador investigar se a atividade envolve industrialização. Em tais situações, costumeiramente, observa-se a produção em larga escala, o uso de maquinário pesado e talento humano mitigado e a presença de fatores de produção organizados para a exploração de atividade econômica finalisticamente concentrada no fornecimento de mercadorias. Se houver atividade industrial, deverá incidir o ICMS (após a circulação) e o IPI. Caso não seja essa a hipótese, deverá incidir o ISS. Conforme todo o exposto, a situação em comento não conduz à incidência do ISS.

A terceira pergunta levantada aos entrevistados foi: “Deparam-se muito com empresas que não tributam corretamente a operação?”.

Pelo fato de ser um assunto em que há bastante discussão e, ainda ser bastante comentado, há dúvidas quanto à forma correta de arrecadação. João (2017) responde dizendo que atualmente ainda existem empresas, acredita-se que por orientação dos contadores, que ainda não estão tributando o serviço com o ISS. Pedro (2017) complementa dizendo que na 12ª GERFE de Criciúma, a maioria das empresas tributam corretamente a operação de produtos destinados a nova industrialização no estabelecimento industrializador, retornando ao estabelecimento encomendante com suspensão do imposto, sendo tributada pelo ICMS a mercadoria pelo valor agregado.

A quarta pergunta foi a seguinte: “Existe algum tipo de fiscalização perante as empresas?”.

A fiscalização é algo importante tanto ao fisco estadual quanto municipal, é a partir dela que perceberão as irregularidades das empresas. João (2017) diz que os procedimentos de fiscalização são constantes, entretanto, com o baixo quadro de fiscais atualmente, as fiscalizações estão sendo por setores de prestadores e essa atividade ainda não foi contemplada.

Pedro (2017) afirma que não existe nenhum tipo de fiscalização dirigida aos estabelecimentos que operam com fabricação de roupas na atividade de remessa para industrialização e o posterior retorno, pois esta não possui conhecimento de que alguma empresa esteja tributando incorretamente a operação.

O quinto questionamento foi: “Qual a penalidade dada à confecção?”.

As irregularidades encontradas na operação de industrialização por encomenda comumente sofrem sanções. Segundo João (2017), se constatada a falta do recolhimento do tributo emite-se uma notificação fiscal para recolhimento, com multa que pode chegar a 100%, dependendo do tipo de infração. A penalidade pelo não recolhimento é de 3% ao mês, até o limite de 30% do débito corrigido monetariamente. Pedro (2017) diz que no primeiro momento o contribuinte será orientado a tributar corretamente, fazendo a denúncia espontânea do tributo devido e, posteriormente, caso não faça, da denúncia espontânea será aberto um procedimento de fiscalização para apurar o montante do tributo devido ou, se for o caso, a aplicação da penalidade prevista no art. 52 da Lei nº 10.297/96, conforme descrito:

Art. 52. Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto: MULTA de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto.

Já a sexta pergunta foi direcionada da seguinte forma: “Qual o procedimento para regularizar a empresa perante o fisco?”.

João (2017) diz que todo contribuinte deve possuir cadastro municipal, e a regularização dá-se com a solicitação para emissão de nota fiscal eletrônica de prestação de serviços e, conseqüentemente, recolhimento o ISS sobre esse serviço. Para Pedro (2017), a regulamentação dá-se refazendo os lançamentos fiscais e contábeis e, posteriormente, fazendo a denúncia espontânea, se for o caso.

A sétima pergunta feita foi: “Já houve a penalização na cidade de Criciúma?”.

João (2017) diz que não houve nenhuma fiscalização pontual sobre essa atividade, porém já está em processo de programação. Pedro (2017) fala que até o momento nenhum contribuinte foi penalizado pela prática irregular na

declaração de ICMS na atividade de confecção de roupas, não foi constatada nenhuma irregularidade no setor.

E, na oitava e última pergunta, foi questionado: “Os prestadores de serviços contábeis têm interesse nesse assunto? Eles vão até o fisco à procura de informações?”.

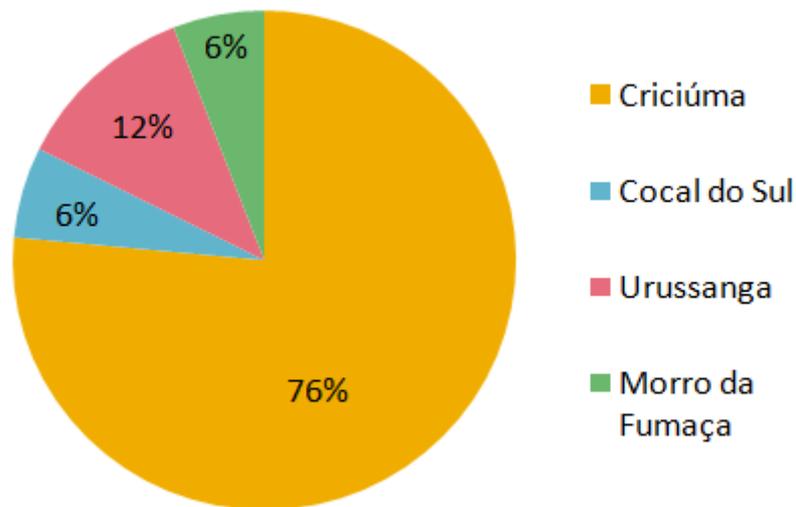
A falta de interesse e de conhecimento por parte dos profissionais contábeis faz com que as empresas operacionalizem com insegurança suas atividades de industrialização por encomenda. Segundo João (2017) são raras as empresas ou profissionais contábeis que se preocupam com essa atividade de prestação de serviços. Pedro (2017) diz que o estado de Santa Catarina tem modernizado a relação entre o fisco e o contribuinte, sempre com a classe contábil envolvida. Assim, a cada operação de fiscalização específica em determinado setor, o contador é preliminarmente comunicado para regularizar espontaneamente as pendências dos contribuintes a ele vinculados. No setor de confecção, o contador tem procurado a repartição fiscal para esclarecer todas as dúvidas e, na medida do possível, ele é atendido pelo plantão fiscal na repartição ou pela CAF (Central de Atendimento Fazendária): 0300 645-1515.

## 4.2 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO COM OS CONTADORES

Outro ponto da pesquisa consistiu em aplicar um questionário aos prestadores de serviços contábeis quanto às atividades de confecção. As perguntas e respectivas respostas são expostas em texto e gráficos.

1. Seu escritório contábil é situado em qual cidade? (Figura 1).

Figura 1 - Cidades dos prestadores de serviços contábeis

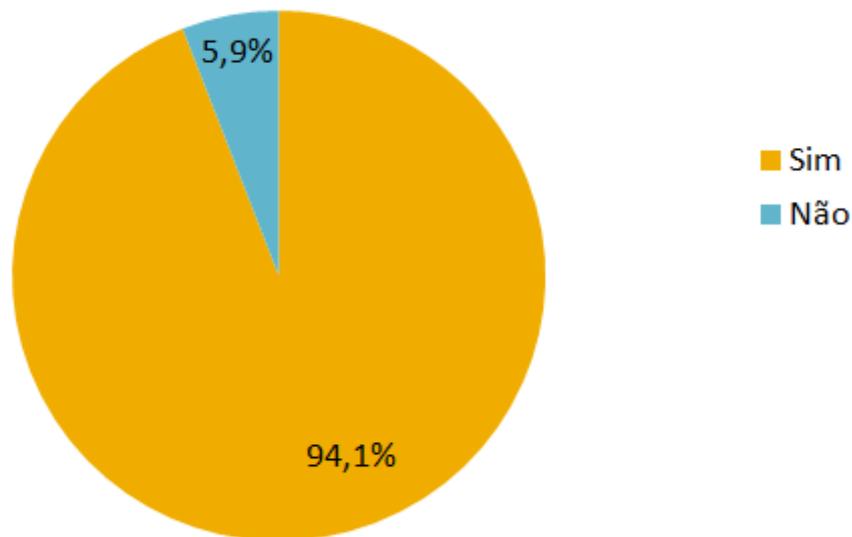


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Pôde-se perceber que a maioria dos entrevistados tem seus escritórios contábeis situados na cidade de Criciúma, onde obteve-se treze respostas, uma resposta em Cocal do Sul, uma em Morro da Fumaça e duas em Urussanga.

2. Seu escritório contábil tem como cliente indústria de confecções que prestam serviços a outras indústrias do mesmo ramo (facções)? (Figura 2).

Figura 2 - Quantidade de facções por prestadores de serviços contábeis

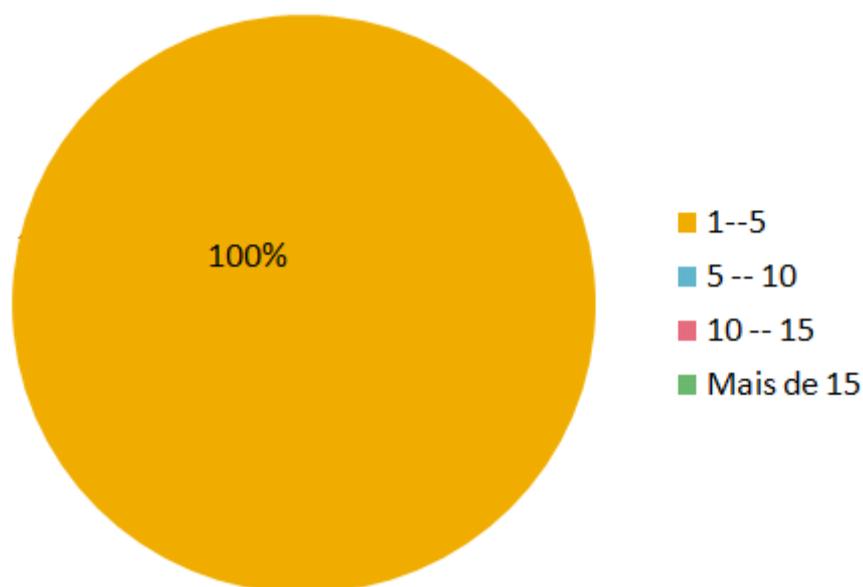


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Pode-se ressaltar que 94,1%, que correspondem a dezesseis pessoas do questionário, têm como clientes em seus escritórios empresas do ramo de confecções de roupas.

3. Se sim, quantas?(Figura 3).

Figura 3 - Quantidade de clientes do ramo de facção

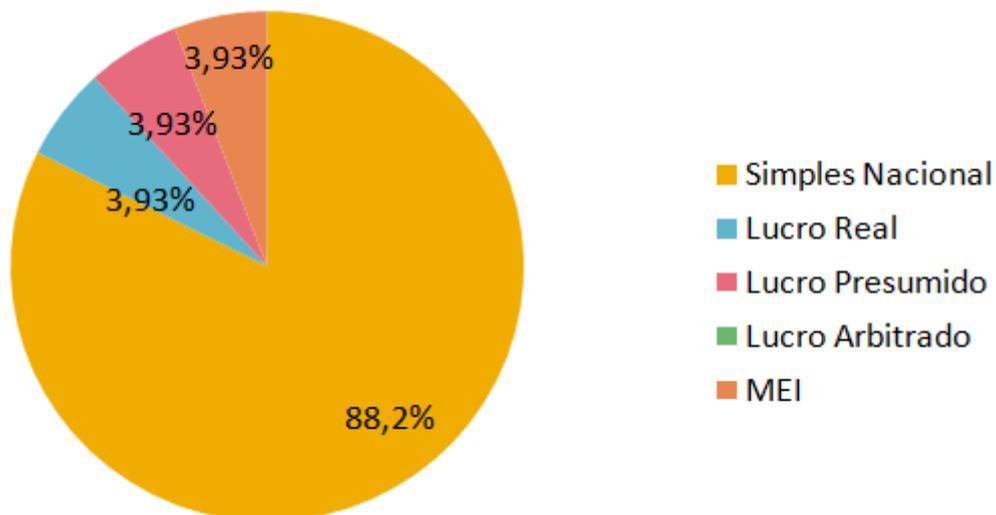


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Todos os entrevistados no questionário responderam que possuem de um a cinco clientes no ramo de confecções de roupas.

4. Quais regimes tributários essas facções são optantes?(Figura 4).

Figura 4 - Diferença de regimes tributários

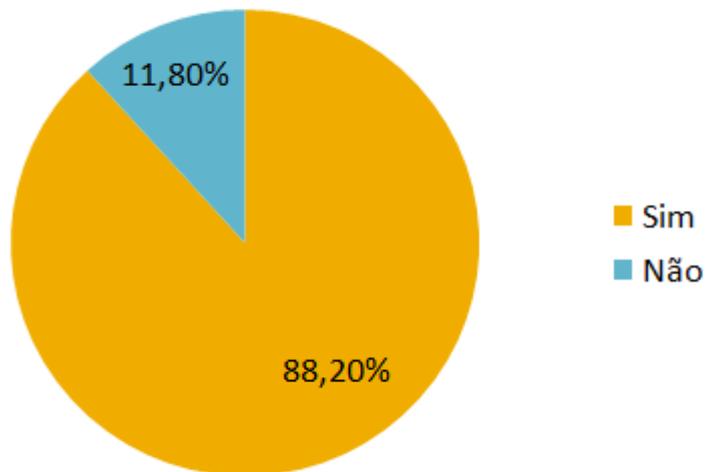


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Houve respostas diversas quando se foi perguntado o regime tributário usado pela empresa, porém pode-se perceber que a maioria opta pelo regime do Simples Nacional.

5. As empresas utilizam insumos do encomendante na confecção para a confecção das peças?(Figura 5).

Figura 5 - Recebimento ou não de insumos

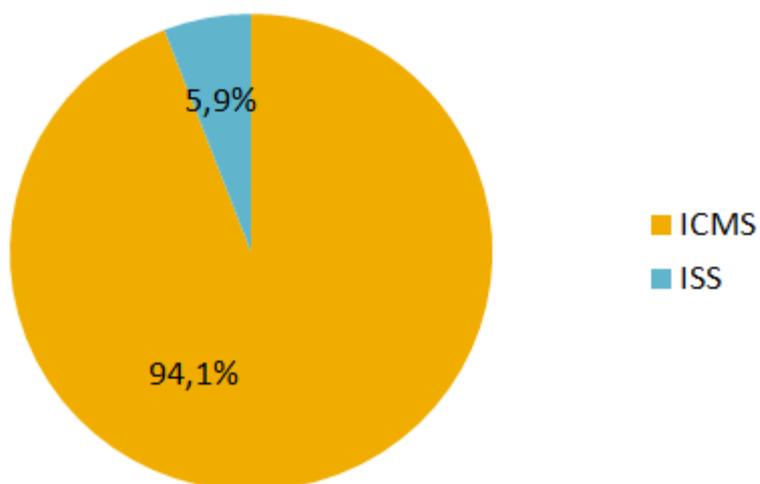


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Obtiveram-se quinze respostas informando que as confecções recebem os insumos necessários para confecção das peças de roupas.

6. Quais os tributos incidentes nas operações da empresa?(Figura 6).

Figura 6 - Forma correta de tributação



Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

A maioria dos entrevistados no questionário respondeu que a confecção tem o ICMS como tributo sobre essas operações.

7. Você já sofreu questionamento por parte da fiscalização municipal quanto à incidência do ISS nesse tipo de operação, ou conhece algum colega que já passou por esse tipo de situação?

Obtiveram-se sete respostas de SIM, oito respostas de NÃO e duas respostas argumentadas da seguinte forma: “No passado houve discussão sobre ISS na facção, mas creio que já é assunto vencido” e “Não sofri e nem tenho colegas com esta situação que eu saiba, mas já ouvi falar no assunto.”.

Pode-se observar nessa questão uma divisão de respostas quando o assunto ressaltado é o questionamento dado pelo fisco municipal.

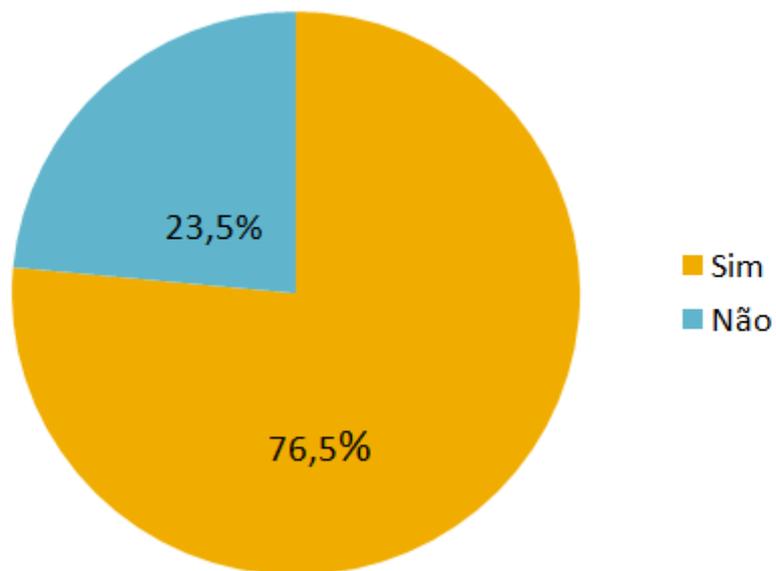
8. Como você determina a incidência do ICMS ou ISS nessas operações?

Oito pessoas responderam “ICMS”, um respondeu “ISS” e o restante argumentou da seguinte forma: “Incidência de ICMS apenas sobre os insumos adquiridos para aplicar nas peças do encomendante.”, “Pela Lei.”, “A industrialização por encomenda faz parte do processo de industrialização.”, “Se o encomendante é uma indústria e a peças do vestuário será destinada ao comércio, a operação é tributada pelo ICMS, porém de forma diferida.”, “A incidência nessas operações aqui no escritório é de ICMS, como são do simples Nacional as alíquotas se dão de acordo com a faixa de enquadramento.”, “É bastante discutível, mas o entendimento é de que a incidência é do ICMS e não do ISS, haja vista ter circulação de mercadorias.”, “Empresa optante do simples, que determina é a legislação.” e “Nestas operações, como meu cliente é Simples Nacional, paga a alíquota cheia do Anexo II quando se trata de insumos e serviços prestados para outras UF, e paga alíquota do Anexo II com redução do ICMS quando o serviço for executado dentro de SC.”.

Como se pode observar essa é uma pergunta que ocorre bastante discussão e houve bastantes argumentos nos quais os entrevistados do questionário dizem que a forma correta de tributação é o ICMS, tendo como base a legislação.

9. Você acha que existe uma disputa entre o estado e os municípios pela tributação dessas operações?(Figura 7).

Figura7 – Disputa por arrecadação

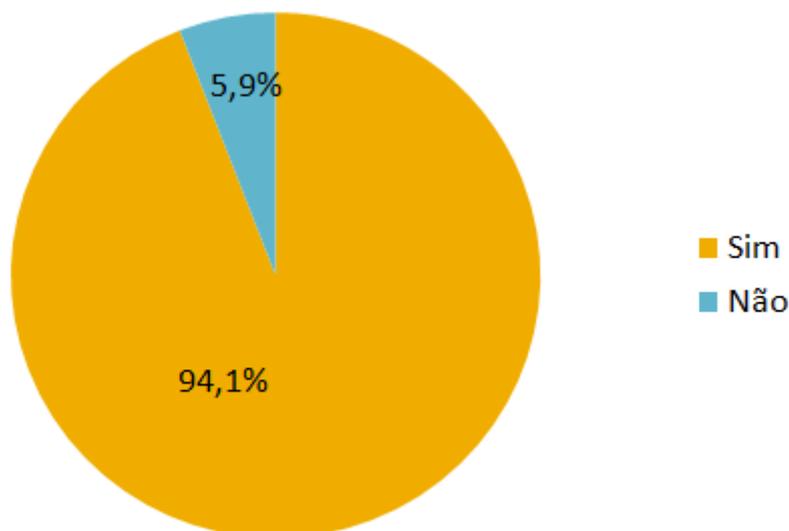


Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Quando o assunto é voltado para se existe ou não a disputa entre o Estado e o Município, houve treze respostas que sim e quatro respostas dizendo que não existe essa tal disputa.

10. Você concorda com a afirmação dada pelo STF: “Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos”?(Figura 8).

Figura8 - Afirmação STF



Fonte: Pesquisa prestadores de serviços contábeis (2017).

Apenas um dos entrevistados no questionário respondeu que não concorda com a tal afirmação dada pelo STF.

#### 4.3 RESULTADO DA ANÁLISE DO IMPACTO ECONÔMICO

Para uma análise do impacto econômico da tributação por um ou outro tributo no regime do Simples Nacional, utilizam-se os dados de uma empresa real, situada na cidade de Criciúma e atuante no ramo de confecção, que será tratada com o nome fictício de Criciúma Confecções Ltda Me.

Analisando os dados da empresa Criciúma Confecções Ltda Me, referente ao ano de 2016, sabendo-se que esta é optante pelo Simples Nacional, foi elaborado um levantamento do que a empresa recolheu de tributos nesse exercício.

Simularam-se as industrializações por encomenda no ano de 2016 para dentro do estado de Santa Catarina. Para isso foi utilizado o Anexo II Seção II Tabela 9 da Lei Complementar 123 de 2006. O contribuinte faturou aproximadamente R\$ 333.080,71 e pagou de impostos um valor de R\$ 12.520,64. A empresa começou operacionalizando com uma alíquota 3,25%, que se dá pelo diferimento do ICMS para industrializações feitas dentro do

estado de Santa Catarina e, no mês de Julho de 2016, ela ultrapassou o faturamento, passando para a segunda faixa, tendo uma alíquota de 4,11%, sendo ela: 0,86% Cofins, 2,75% de ICMS e 0,50% de IPI (Tabela 1).

Tabela 1 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda para SC

Mês	Faturamento	Alíquota	Imposto
jan/16	R\$ 18.151,70	3,25	R\$ 589,93
fev/16	R\$ 16.718,00	3,25	R\$ 543,34
mar/16	R\$ 24.037,90	3,25	R\$ 781,23
abr/16	R\$ 24.082,30	3,25	R\$ 782,67
mai/16	R\$ 30.483,70	3,25	R\$ 990,72
jun/16	R\$ 22.385,10	3,25	R\$ 727,52
jul/16	R\$ 23.964,50	3,25	R\$ 778,85
ago/16	R\$ 28.749,80	4,11	R\$ 1.181,62
set/16	R\$ 34.758,20	4,11	R\$ 1.428,56
out/16	R\$ 51.079,01	4,11	R\$ 2.099,35
nov/16	R\$ 35.177,30	4,11	R\$ 1.445,79
dez/16	R\$ 28.493,20	4,11	R\$ 1.171,07
<b>Total:</b>	<b>R\$ 338.080,71</b>		<b>R\$ 12.520,64</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Simularam-se ainda os resultados obtidos caso a empresa trabalhasse apenas com contribuintes de fora do estado, o que totalizaria o valor de R\$ 17.834,02. Para isso, utilizou-se o Anexo II Seção I Tabela 1 da Lei Complementar 123 de 2006. Nota-se a diferença de alíquota devido ao pagamento do ICMS dentro do Simples Nacional, tendo como alíquota na primeira faixa de faturamento: INSS 2,75%, IPI 0,50% e 1,25% de ICMS, obtendo uma alíquota total de 4,50% e, passando para a segunda faixa, no mês de julho com: 2,75% de INSS, 1,86% ICMS, 0,86% de Cofins e 0,50% de IPI, tendo um total de 5,97% (Tabela 2).

Tabela 2 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda para fora de SC

Mês	Faturamento	Alíquota	Imposto
jan/16	R\$ 18.151,70	4,50	R\$ 816,83
fev/16	R\$ 16.718,00	4,50	R\$ 752,31
mar/16	R\$ 24.037,90	4,50	R\$ 1.081,71
abr/16	R\$ 24.082,30	4,50	R\$ 1.083,70
mai/16	R\$ 30.483,70	4,50	R\$ 1.371,77
jun/16	R\$ 22.385,10	4,50	R\$ 1.007,33
jul/16	R\$ 23.964,50	4,50	R\$ 1.078,40

ago/16	R\$	28.749,80	5,97	R\$	1.716,36
set/16	R\$	34.758,20	5,97	R\$	2.075,06
out/16	R\$	51.079,01	5,97	R\$	3.049,42
nov/16	R\$	35.177,30	5,97	R\$	2.100,08
dez/16	R\$	28.493,20	5,97	R\$	1.701,04
<b>Total:</b>	<b>R\$</b>	<b>338.080,71</b>		<b>R\$</b>	<b>17.834,02</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Cabe ainda a simulação dos valores que seriam pagos pela entidade no decorrer do ano estudado, visto que a empresa pagaria os tributos pelo anexo III do Simples Nacional, no qual se considera a incidência de ISS na operação, tendo um valor aproximado de R\$ 24.224,43. Para isso, utilizou-se o Anexo III Seção III Tabela 1 da Lei Complementar 123 de 2006. A empresa inicia na primeira faixa de faturamento com uma alíquota de 4,00% de INSS e 2,00% de ISS e, passa para a segunda, obtendo uma alíquota total de 8,21%, sendo elas: 1,42% de Cofins, 4,00% de INSS e 2,79% de ISS (Tabela 3).

Tabela 3 - Cálculo dos tributos nas industrializações para encomenda sujeita ao ISS

Mês	Faturamento	Alíquota	Imposto
jan/16	R\$ 18.151,70	6,00	R\$ 1.089,10
fev/16	R\$ 16.718,00	6,00	R\$ 1.003,08
mar/16	R\$ 24.037,90	6,00	R\$ 1.442,27
abr/16	R\$ 24.082,30	6,00	R\$ 1.444,94
mai/16	R\$ 30.483,70	6,00	R\$ 1.829,02
jun/16	R\$ 22.385,10	6,00	R\$ 1.343,11
jul/16	R\$ 23.964,50	6,00	R\$ 1.437,87
ago/16	R\$ 28.749,80	8,21	R\$ 2.360,36
set/16	R\$ 34.758,20	8,21	R\$ 2.853,65
out/16	R\$ 51.079,01	8,21	R\$ 4.193,59
nov/16	R\$ 35.177,30	8,21	R\$ 2.888,06
dez/16	R\$ 28.493,20	8,21	R\$ 2.339,29
<b>Total:</b>	<b>R\$ 338.080,71</b>		<b>R\$ 24.224,33</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Analisam-se todos os valores calculados e é possível notar que quando há industrialização para contribuintes dentro do estado de Santa Catarina, a tributação é menor, sendo que ocorre o um diferimento de ICMS, no qual é possível começar obtendo 3,25% na primeira faixa de faturamento do Simples Nacional.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio dos estudos realizados percebe-se que existe uma disputa entre o estado e o município pela tributação das operações das facções. Os dois órgãos usam como base a legislação para afirmar que a arrecadação pertence a eles.

Observa-se que os objetivos do trabalho foram alcançados, apresentando-se jurisprudência sobre o tema, o comparativo da carga tributária incidente nas operações em uma empresa do Simples, com a aplicação do questionário com prestadores de serviços contábeis e com entrevista de um representante do fisco estadual e um do fisco municipal.

Na entrevista com os fiscais do Estado de Santa Catarina e do Município de Criciúma, pôde-se observar a base legal usada por cada um quando se diz respeito a quem compete o imposto e as penalizações atribuídas caso sejam apurados incorretamente.

Já o questionário proporcionou saber como os prestadores de serviços contábeis estão agindo quando o assunto se refere à industrialização por encomenda no setor de confecções de roupas, e conclui-se que os escritórios estão operando em sua maioria com a forma do ICMS.

Pôde-se observar, na análise econômica, que operacionalizar dentro do estado de Santa Catarina tem uma carga tributária menor, já que incide uma alíquota menor do Simples Nacional, devido ao diferimento do ICMS. Para a realização da análise do impacto econômico foi utilizada uma empresa real, mas com um nome fictício de Criciúma Confeções Ltda ME.

No estudo, nota-se que o Supremo Tribunal Federal e o Supremo Tribunal de Justiça ainda divergem quando o assunto é industrialização por encomenda, o que faz com que o estado e o município ainda discutam a competência tributária. A alteração na Lei 116/03 no item 14.05 no ano de 2016 adicionando o serviço de costura, continua sem resolver essa questão.

Salienta-se que este trabalho não pretende concluir sobre a competência de estado ou município em tributar as operações, apenas demonstra mais uma divergência no grande Sistema Tributário Nacional.

Como sugestão para pesquisas futuras existe a possibilidade de aplicar este estudo em outros estados ou em outras atividades.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 124.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. Conflitos de Competência e Tributação de Serviços. **Revista de Direito Tributário**—v. 06, São Paulo, 1978.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS Do Texto À Norma**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernadino. **ISS Na Constituição e Na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: RT, 2002.
- CARRAZZA,Roque Antonio.**Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Cristiano. **O IPI e a Industrialização por encomenda**. In: PEIXOTO,M.M. IPI Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento *et al.* **DireitoTributário**. Síntese, 2000.
- CHIESA, Clélio. ISS: LC 116/2003A **Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. SãoPaulo: MP Editora,2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COLOMBO, Cristiano; COLOMBO, Juliano. **Direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- CUNHA, Arlindo Ferreira D. Regra-Matriz Do ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.**Revista IMES - Direito**, p. 81-110, VIII n.13.

DECRETO. Nº 983, de 7 Dezembro de 2016. Disponível em:<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2016/dec\\_16\\_0983.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2016/dec_16_0983.htm)> Acesso em: 31 mar. 2017.

FERREIRA, Fabiana Falcoski. A natureza tributária e as espécies de contribuições especiais. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1232, 15 nov. 2006. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/9140>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

FILHO, Marçal Justen. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRISARD, Luiz. **Contribuições Sociais** - Noções Iniciais. 2002. Disponível em:<<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/542/Contribuicoes-Sociais-Nocoas-Iniciais>> Acesso em: 15 mar. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros, 18. ed. São Paulo, 2000.

MASINA, Gustavo. **ISSQN** - Regra de Competência e Conflitos Tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS** - Teoria e Prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988. São Paulo: **Revista do Tribunais**, 1991.

MELO, José Eduardo Soares de. In: **(COORDENADORES), M. M. P. S. D. M. IPI Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ONO, Amanda Katsuki. **Tributos: conceito e espécies.** 2010. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/tributos-conceito-e-especies/42009/>> Acesso em: 16 mar. 2017.

PAULINO, Maria Angela Silveira. **A pesquisa qualitativa e a história de vida.** Disponível em: <[http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c\\_v2n1\\_pesquisa.htm](http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c_v2n1_pesquisa.htm)> Acesso em: 16 out. 2016.

PLANALTO. **Lein° 8212**, de 24 de julho de 1991. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)> Acesso em: 18 mar. 2017.

PLANALTO. **Constituição da República Federal do Brasil**, de 1988. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 14mar. 2017.

PLANALTO. **Lei n° 5.172**, de 25 de outubro de 1966. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 18 mar. 2017.

PLANALTO. **Lei complementar n° 116**, de 13 de julho de 2003. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em: 18 mar. 2017.

PLANALTO. **Decreto n° 7.212**, de 15 de junho de 2010. 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em: 31 mar. 2017.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência.** Curitiba: Juruá Editora, 2009.

REIS, Elcio F. **Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária.** Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. IPI Questões Fundamentais, 2008, p. 344.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário.** Aspectos do Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. **Benefício Fiscal.** Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms\\_01\\_02.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_02.htm)> Acesso em: 31 mar. 2017.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. **Substituição Tributária.** Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_ricms\\_01\\_00\\_00htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00htm)> Acesso em: 31 mar. 2017.

VIEIRA, José Roberto. **O Papel da Lei Complementar no Estabelecimento das Fronteiras IPI X ISS: Óculos para Macacos.** IBET, 2014.

**ANEXOS**

## ANEXO A – Entrevista

- Você acha que existe uma disputa por arrecadação entre o estado e o município quando o assunto é industrialização por encomenda no ramo de confecção de roupas?
- Qual a base legal usada para tal concordância ou discordância?
- Deparam-se muito com empresas que não tributam corretamente a operação?
- Existe algum tipo de fiscalização perante as empresas?
- Qual a penalização dada à confecção?
- Qual o procedimento para regularizar a empresa perante o fisco?
- Já houve a penalização na cidade de Criciúma?
- Os prestadores de serviço contábil têm interesse nesse assunto? Eles vão até ao fisco à procura de informações?

**ANEXO B – Questionário**

- Seu escritório é situado em qual cidade?
- Seu escritório contábil tem como cliente indústria de confecções que prestam serviços a outras indústrias do mesmo ramo (facções)?

Sim Não

- Se sim, quantas?

1-5, 5-10, 10-15 ou mais de 15

- Quais regimes tributários essas facções são optantes

Simples Nacional Lucro Presumido ou Lucro Real arbitrado

- As empresas utilizam insumos do encomendante na confecção para a confecção das peças?

Sim Não

- Quais os tributos incidentes nas operações da empresa?

ICMS ISS outros

- Você já sofreu questionamento por parte da fiscalização municipal quanto à incidência do ISS nesse tipo de operação, ou conhece algum colega que já passou por esse tipo de situação?

- Como você determina a incidência do ICMS ou ISS nessas operações?

Responder

- Você acha que existe uma disputa entre o estado e os municípios pela tributação dessas operações?

Sim Não

- Você concorda com a afirmação dada pelo STF “Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos”.

Sim Não