Industrialização por encomenda nas empresas do Simples Nacional: uma análise do entendimento do Fisco Catarinense à luz da Resolução Normativa Nº 63/2009

Industrialization on request in the firms the Simples Nacional: an analysis the understanding the Fisco Catarinense the light of Regulatory Resolution nº 63/2009

Thiago Padilha da Rosa
Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC (SC)

Valdenir Menegat
Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC (SC)

Resumo

Com o atual nível de globalização, a indústria nacional passa por um profundo processo de transformação estrutural para se integrar ao mercado mundial, buscando aprimorar a excelência de seus produtos. Para isso, tornou-se imprescindível flexibilizar o ciclo produtivo, com a transferência de etapas secundárias para empresas terceirizadas. A industrialização por encomenda como modalidade de terceirização se insere perfeitamente nesse atual processo empresarial e essa atividade vem se difundindo prosperamente entre as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. E, apesar do Simples Nacional consistir num regime simplificado e unificado de arrecadação de tributos, ainda, assim, é possível desonerar o ICMS incidente nas operações internas de industrialização por encomenda, pois esse serviço está abrigado pelo instituto do diferimento, que como modalidade de substituição tributária permite o desconto da alíquota incidente sobre a receita de industrialização por encomenda, conforme decisão exposta pelo Fisco catarinense por meio da Resolução Normativa nº 63/2009.

PALAVRAS-CHAVE: Industrialização por encomenda. Simples Nacional. Diferimento.

Artigo recebido em: 07 de julho de 2011.
Artigo aprovado para publicação em: 23 de agosto de 2011.

Abstract

With the current level of globalization, the national industry undergoes a profound process of structural transformation, enhancing the excellence of its products, seeking to integrate the global market. With this objective, it became crucial to re-evaluate the production cycle and transfer secondary activities to subcontractors. The "industrialização por encomenda" fits perfectly these situations, consequently making it very popular amongst the micro and small businesses in Brazil, especially those that have the "Simples" as there tax regime. Despite the "Simples Nacional" consist of a simplified and unified system for collecting taxes, it is still possible to reduce the ICMS of the operations involving "industrialização por encomenda", because the service is hosted by the Institute of deferral, as regulated by the IRS Regulatory Resolution nº63/2009.

KEYWORDS: Industrialization on request. Simples Nacional. Deferral.

1 INTRODUÇÃO

Com a aceleração da globalização o setor industrial brasileiro passou a concorrer diretamente com o mercado internacional e, num mercado competitivo, com consumidores cada vez mais exigentes, é indispensável a sofisticação e a otimização do processo produtivo das indústrias, visando ao aumento da produção, à redução de custos e à excelência no produto acabado. Diante desse contexto, as indústrias buscaram uma racionalização em seus processos, retirando etapas secundárias da escala produtiva com a transferência de sua execução para terceiros, em um processo chamado terceirização.

O princípio básico de qualquer empresa é de não terceirizar as suas atividades fim. No entanto, nada impede que essas empresas abram mão da execução de uma etapa de seu processo produtivo e o transfira para um terceiro, portador de tecnologia avançada, com o objetivo de reduzir custos, aperfeiçoar o processo e agregar maior valor ao produto final. A industrialização por encomenda, como forma de terceirização, não é simplesmente a entrega de serviços a terceiros, mas sim a retirada da linha de produção de etapas coadjuvantes da atividade-fim, ditas secundárias, entregando-as para execução.

Com a intensificação do processo de industrialização por encomenda, várias empresas encontraram um novo segmento de mercado, sendo que essa atividade está na esmagadora maioria pulverizada nas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. A opção por essa forma de tributação dá-se pelo tratamento favorecido e diferenciado ofertado às empresas com receita bruta no ano-calendário de até R$ 2.400.000,00. O Simples Nacional consiste em um regime de unificação de tributos administrados pela União, Estados e Municípios. Entre esses tributos está o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), sobre cuja competência para legislar é da esfera estadual.

Diante disso, é indispensável para o correto enquadramento tributário uma interpretação conjunta da legislação estadual, que versa sobre o ICMS, e da Federal, que trata do Simples Nacional. Nesse enfoque e considerando que o Simples Nacional tem como objetivo dispensar a seus optantes uma carga tributária reduzida, é possível com uma interpretação sistemática das legislações (Estadual e Federal), mitigar

ainda mais a incidência dos tributos sobre o faturamento.

Assim, pretende-se ao final desse estudo responder à seguinte pergunta: É possível tributar a receita bruta nas operações internas de industrialização por encomenda com a alíquota de incidência do Simples Nacional reduzida, por conta da exclusão da parcela referente ao ICMS, já que essa operação está sobre o abrigo do diferimento, sob o enfoque da legislação catarinense?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para responder ao objetivo proposto neste trabalho, faz-se necessário uma análise sobre o conceito da industrialização por encomenda e sua forma de tributação nas operações internas, considerando a legislação catarinense, e ainda uma reflexão a respeito da tributação do Simples Nacional na atividade de industrialização por encomenda.

2.1 CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Como conceito de Industrialização por Encomenda, tem-se que esta é uma operação de acabamento, uma "atividade meio" para obtenção de nova mercadoria ou para aperfeiçoamento de produto destinado a posterior etapa de industrialização ou comercialização, ou seja, uma atividade meio realizada em um objeto, que posteriormente será negociado, industrializado.

Baleeiro (1999), discorrendo acerca dos processos equiparados à industrialização pressupõe um processo de transformação da matéria-prima em produtos finais ou semi-acabados ou destes naqueles. Todavia, não são todas as operações, [...] mas aquela ação que "modifique a natureza da finalidade da coisa", isto é, a que lhe acrescente uma utilidade nova, ou a aperfeiçoe para o consumo, como a pintura, a estampagem, o envernizamento, etc.

A industrialização por encomenda como atividade-meio não pode ser tributada durante suas fases de execução pelo ISS, imposto de competência municipal, pois este somente incide sobre as atividades fim. Nesse sentido, Barreto (1998, p. 115) afirma:

> Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compensação do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item.

Ademais, a Receita Federal do Brasil, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 26 de 2008, manifestou entendimento no sentido de que a industrialização por encomenda é uma modalidade de industrialização e não uma prestação de serviço, sendo uma das formas previstas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de junho de 2010 (grifo nosso), que trata do regulamento do IPI (RIPI), conforme o seguinte:

> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:
>
> I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (**transformação**);
>
> II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (**beneficiamento**);
>
> III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

> IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (**acondicionamento ou reacondicionamento**); ou
>
> V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (**renovação ou recondicionamento**).
>
> Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Destarte, a industrialização por encomenda deve ser entendida como uma atividade meio, uma forma de industrialização, sujeita simultaneamente ao ICMS e ao IPI, e se coloca como caminho fiscal adequado para a terceirização, não se confundindo com prestação de serviço sujeita ao ISS.

2.2 O DIFERIMENTO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO ENFOQUE DA LEGISLAÇÃO CATARINENSE

A palavra diferimento (latim *differe*) deriva do verbo *diferir,* que, segundo Ferreira (1986, p. 588), significa "[...] adiar, procrastinar, retardar". É nesta acepção que a palavra é utilizada na linguagem técnico-tributária para designar o instituto da substituição tributária regressiva ou "para trás".

O instituto do diferimento, em sua concepção original, não é benefício fiscal, mas sim técnica de arrecadação tributária, que consiste basicamente na postergação do imposto para operação ou prestação subsequente.

Assim, Coelho (1999, p. 598) expõe: "[...] o diferimento é a técnica de tributação estribada no feitio polifásico do ICMS. Não se confunde com nenhum tipo de benefício fiscal".

O instituto não pode se confundir com mera dilatação do prazo de pagamento que se refere à mesma operação ou prestação. O imposto diferido refere-se à operação ou prestação diversa daquela que está sendo realizada. A rigor, o diferimento não representa, por si mesmo, exoneração tributária, já que o imposto não é dispensado, mas apenas a sua exigibilidade é transferida para outro momento do ciclo de circulação da mercadoria. Porém, caso o imposto seja dispensado de pagamento, o caso não é de diferimento, mas de isenção.

Segundo Bastos (1999), o diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação, ficando adiado para etapa posterior. Por esta técnica, o pagamento do ICMS incidente sobre a saída de determinada mercadoria é transferido para as etapas posteriores de sua circulação.

Para Sabbag (2006, p. 182):

> É a postergação (adiamento) do recolhimento do tributo para momento posterior à ocorrência do fato gerador. Assim, adia-se o pagamento do ICMS por mera conveniência da administração tributária, uma vez que o contribuinte substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuá-lo, razão pela qual o ônus tributário recai sobre o substituto legal tributário.

Então, neste prisma, o diferimento não exclui definitivamente a exigibilidade do imposto, nem retira a operação do campo de incidência do tributo, apenas o posterga para outra fase de comercialização. Em algum momento o imposto volta a ser devido. Revela-se assim, ordinariamente, uma modalidade de substituição tributária (regressiva ou "para trás"), pois o lançamento e pagamento do imposto são transferidos para etapa ou

etapas posteriores de sua comercialização, ficando o recolhimento do tributo a cargo do contribuinte destinatário que é o substituto tributário, em detrimento do contribuinte remetente, que se denomina substituído tributário.

No escólio de Junior (2003, p. 562) "O substituto passa a ocupar o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária, que dela fica excluído. Registre-se que o substituto ocupa o lugar do substituído (contribuinte) desde o nascimento até a extinção da relação jurídica tributária".

Substituição tributária, portanto, é a modalidade de sujeição passiva indireta em que a lei atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito à terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte. Assim, na medida em que o diferimento atribui a responsabilidade pelo imposto diferido ao adquirente da mercadoria, constitui hipótese de substituição tributária em relação a operações ou prestações antecedentes (Lei Complementar 87/96, art. 6°, § 1°).

A legislação catarinense trata do instituto do diferimento no Anexo 3 do Regulamento, conceituando-o como substituição tributária nas operações antecedentes, mais especificamente entre o artigo 1º ao 10-E. Com efeito, dispõe o art. 1° do Anexo 3 do RICMS-SC que "Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário". Acrescenta o art. 2° do mesmo anexo que "O diferimento, salvo disposição em contrário, somente se aplica às operações internas quando o remetente e o destinatário forem inscritos no CCICMS (Cadastro de Contribuintes do ICMS) ou no RSP (Registro Sumário de Produtor), conforme o caso".

Nas operações internas de retorno de mercadorias recebidas para conserto, reparo ou industrialização, efetivadas entre contribuinte inscrito no CCICMS e destinadas à industrialização e/ou comercialização, a parcela agregada ao produto pelo estabelecimento industrializador estará submetida ao diferimento, conforme determina o inciso X, art. 8º do Anexo 3 do RICMS-SC (2001, grifo nosso), abaixo reproduzido:

> **Art. 8°** Nas seguintes operações, **o imposto fica diferido** para a etapa seguinte de circulação:
>
> [...]
>
> X - **parcela do valor acrescido, na hipótese do retorno de mercadoria recebida para** conserto, reparo ou **industrialização** nas condições previstas no Anexo 2, art 27, I, **salvo se a encomenda for feita por não contribuinte ou por qualquer empresa para uso ou consumo no seu estabelecimento.**

Neste norte, o estabelecimento industrializador (contribuinte substituído) fica dispensado do recolhimento do ICMS, relativo à etapa intermediária de industrialização por encomenda. A responsabilidade pelo recolhimento desse imposto devido será repassada para o estabelecimento encomendante (contribuinte substituto).

2.3 ASPECTOS INERENTES AO SIMPLES NACIONAL

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com fundamento na permissão contida no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, instituiu por meio de seu artigo 12 o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Segundo Santos e Barros (2009, p. 661), "O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, aplicável às ME e EPP, nos termos definidos na Lei Complementar nº 123/2006".

Alexandre (2007, p. 586) define o Simples Nacional como "[...] um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País".

Esse Regime foi instituído, em cumprimento aos preceitos do texto original do art. 179 da CF e às modificações impostas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, tendo caráter facultativo ao contribuinte e unificando a cobrança dos seguintes impostos e contribuições: ICMS (Estadual); ISSQN (Municipal); IPI; IRPJ; CSLL; COFINS; PIS/PASEP e CPP (Federal). O art. 13 da LC nº 123/2006 dispõe que o Simples Nacional implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, passando a incidir diretamente sobre a receita bruta auferida no mês pelo contribuinte, por meio da aplicação de alíquotas diferenciadas e progressivas, com base no faturamento bruto acumulado nos últimos 12 meses.

Neste sentido, Santos e Barros (2009, p. 661) explicam que "esse sistema constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta".

2.4 O SIMPLES NACIONAL E A SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES ANTECEDENTES (DIFERIMENTO)

Apesar do Simples Nacional consistir num regime unificado de arrecadação dos impostos e contribuições é imprescindível considerar que deverão ser preservadas as características dos impostos e contribuições que o compõe. Desse modo, o contribuinte que optou pelo regime tributário do Simples Nacional recolhe um percentual sobre o seu faturamento, que será repartido entre os impostos e contribuições compreendidos no referido regime. Mas, no caso do contribuinte realizar operações de circulação de mercadorias albergadas pela substituição tributária ficam sujeitos às normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas não optantes pelo citado regime tributário.

Isso quer dizer que as empresas optantes pelo Simples Nacional, quando realizarem operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária seguem o mesmo regramento aplicável às demais pessoas jurídicas, tanto é que o art. 13, § 1°, XIII, "a", da Lei Complementar 123/2006 excepciona expressamente do tratamento tributário do Simples Nacional o ICMS devido nas operações e prestações sujeitas ao regime de substituição tributária. Para tanto, o contribuinte deverá considerar destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme dispõe o art. 18, § 4°, IV, do referido diploma legal.

Por sua vez, a Resolução CGSN nº 51, de 22 de novembro de 2008, que regulamenta as normas aplicáveis ao Simples Nacional, expõe em seu art. 3°, § 6°, II, que os contribuintes que estejam na condição de substituídos tributários devem segregar as receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas, sujeitas à substituição tributária.

Em síntese, o imposto diferido, como modalidade de substituição tributária, deve ser excluído do regime de arrecadação unificado do Simples Nacional, quando o contribuinte se encontrar na condição de substituído tributário, ou seja, o contribuinte terá a parcela

referente ao ICMS excluída da alíquota a ser aplicável sobre as receitas de vendas sujeitas ao diferimento.

2.5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar o objetivo proposto, faz-se este estudo com base em um levantamento bibliográfico acerca do tema, para tecer o referencial teórico e subsidiar o desenvolvimento do conteúdo. No que se refere aos objetivos, esta pesquisa consiste em um estudo do tipo exploratório. Para Gil (1999), essa pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato.

No que concerne aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa bibliográfica. Segundo Martins (1990, p.23), "[...] é a que se efetua para se resolver problema ou adquirir conhecimentos a partir de consultas a livros, artigos, jornais [...]. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto".

A coleta de dados envolveu a técnica de documentação indireta, particularmente dados de fontes secundárias, em face da opção pela pesquisa bibliográfica. Na análise dos dados coletados optou-se pela técnica de análise qualitativa.

2.6 O ENTENDIMENTO DO FISCO CATARINENSE ACERCA DO DIFERIMENTO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA À LUZ DA RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 63 DE 21/12/2009

Determina o § 1º, art. 211 da Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966, que, quando a consulta for considerada matéria relevante e de interesse geral, a sua resposta poderá ser publicada com efeitos normativos, neste caso se aplicará a todos os contribuintes. Sendo assim, devido às inúmeras consultas formuladas, versando sobre a aplicabilidade da legislação catarinense no caso da prestação de serviço de industrialização por encomenda efetuada por empresa optante pelo Simples Nacional, a COPAT (Comissão Permanente de Assuntos Tributários) resolve baixar, em 21 de dezembro de 2009, a Resolução Normativa nº 63, consolidando o entendimento do fisco catarinense acerca da aplicabilidade do diferimento na industrialização por encomenda, prestada por empresas do Simples Nacional.

Tal Resolução trata da uniformização na interpretação e aplicação conjunta da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 18, combinado com os arts. 2º, 3º e 6º da Resolução do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte nº 5, de 30 de maio de 2007(essa Resolução foi revogada posteriormente pela Resolução CGSN nº 51, mas sem alterar o disposto descrito nos artigos suso citados) e em consonância com o disposto no RICMS/SC, aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 28 de agosto de 2001, Anexo 2 art. 27 e Anexo 3, art. 8º, X.

Destarte, a legislação tributária catarinense, relativa ao ICMS, expõe que a remessa e o retorno de mercadorias para industrialização estão sob a guarida da suspensão do imposto, conforme determina o art. 27, I do Anexo 2 do RICMS/SC-01 (grifo nosso), a seguir transcrito.

> **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):
>
> [...]
>
> II - o retorno da mercadoria recebida nas

> condições descritas no inciso I, observado o disposto no Anexo 3, art. 8º, X.

Complementarmente, dispõe o inciso X, art. 8º, Anexo 3 do RICMS/SC-01:

> **Art. 8º.** Nas seguintes operações, o imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação:
>
> X - parcela do valor acrescido, na hipótese do retorno de mercadoria recebida para conserto, reparo ou industrialização nas condições previstas no Anexo 2, art. 27, I, salvo se a encomenda for feita por não contribuinte ou por qualquer empresa para uso ou consumo no seu estabelecimento (Convênio ICM 25/81, ICMS 34/90 e 151/94).

Observa-se, desse modo, que nas operações internas de retorno de mercadorias recebidas para conserto, reparo ou industrialização, efetivadas entre contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CCICMS) e destinadas à industrialização e ou comercialização, a parcela agregada ao produto pelo estabelecimento industrializador estará submetida à substituição tributária para trás (diferimento), ficando o estabelecimento industrializador (contribuinte substituído) dispensado do recolhimento do ICMS relativo à etapa intermediária de industrialização que realizou, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto repassada para o estabelecimento encomendante (contribuinte substituto).

Estando clara e plausível a solução exarada pelo Fisco catarinense, cabe complementarmente uma análise de como mantê-la na sistemática de tributação determinada pelo Simples Nacional.

A LC nº 123/06 (grifo nosso) determina em seu artigo nº 18 o seguinte:

> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.
>
> [...]
>
> § 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:
>
> I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
>
> II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;
>
> III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;
>
> IV – **as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária;** e
>
> V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto nesta Lei Complementar.

Ademais, o CGSN, por meio da Resolução nº 5, de 30 de maio de 2007, arts. 2º e 3º, criou a segregação de receitas, possibilitando a decomposição da receita bruta total. Esta Resolução foi posteriormente revogada pela Resolução do CGSN nº 51, mas os artigos citados na Resolução Normativa catarinense foram mantidos sem qualquer alteração.

De acordo com Higuchi et. al (2008, p. 85), "[...] o art. 3º da Resolução nº 51, manda segregar as receitas de acordo com as atividades, se comércio, indústria ou serviços, e, também, de acordo com o sistema de tributação, como substituição tributária, incidência monofásica, antecipação tributária com encerramento da tributação etc.".

Em síntese, pode-se concluir que as operações internas de retorno de mercadoria recebidas por estabelecimento industrial en-

quadrado no Simples Nacional para industrialização sob encomenda de outro contribuinte inscrito no CCICMS e quando destinadas à industrialização ou comercialização no estabelecimento encomendante estarão, no tocante à parcela que agregar ao produto, submetidas à substituição tributária para trás (diferimento do ICMS conforme previsto no RICMS/SC, Anexo 3, art. 8º, X). E, sendo assim, a Resolução Normativa nº 63/2009 arremata discorrendo que a empresa que realizar a industrialização, por ocasião da apuração relativa ao Simples Nacional, deverá segregar a receita bruta conforme disposto na Resolução CGSN nº 05/07, art. 3º, aplicando, na parcela da receita bruta proveniente de operações submetidas ao diferimento previsto no RICMS/SC, Anexo 3, art. 8º, X, os percentuais previstos no Anexo II, da Resolução CGSN nº 05 05/07, posto que os percentuais constantes dessa tabela excluem o imposto estadual.

2.7 TABELA DO SIMPLES NACIONAL NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Conforme entendimento demonstrado pela Solução de Consulta nº 97, de 12 de agosto de 2008, da 10ª RF, a industrialização por encomenda efetuada pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional será considerada atividade industrial sempre que constituir etapa relativa à industrialização ou comercialização, sujeitando-se, em consequência, à incidência do IPI. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma da Lei Complementar nº 123, de 2006, a seguir apresentado:

Quadro 1 - Anexo II do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	**4,50%**	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	**5,97%**	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	**7,34%**	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	**8,04%**	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	**8,10%**	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	**8,78%**	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	**8,86%**	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	**8,95%**	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	**9,53%**	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	**9,62%**	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	**10,45%**	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	**10,54%**	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	**10,63%**	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	**10,73%**	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	**10,82%**	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	**11,73%**	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	**11,82%**	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	**11,92%**	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	**12,01%**	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	**12,11%**	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Anexo II da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008

Apresenta-se, em seguida, o quadro acima, modificado pela exclusão da parcela referente ao ICMS, destinada à tributação das receitas das operações internas de industrialização por encomenda no estado de Santa Catarina:

Quadro 2 - Anexo II do Simples Nacional adaptado com a exclusão da parcela referente ao ICMS

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	**3,25%**	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	0,00%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	**4,11%**	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	0,00%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	**5,01%**	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	0,00%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	**5,48%**	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	0,00%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	**5,52%**	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	0,00%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	**5,96%**	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	0,00%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	**6,02%**	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	0,00%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	**6,08%**	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	0,00%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	**6,46%**	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	0,00%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	**6,52%**	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	0,00%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	**7,07%**	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0,00%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	**7,13%**	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0,00%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	**7,18%**	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	0,00%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	**7,25%**	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	0,00%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	**7,31%**	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	0,00%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	**7,91%**	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	0,00%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	**7,97%**	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	0,00%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	**8,04%**	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	0,00%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	**8,10%**	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	0,00%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	**8,16%**	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	0,00%	0,50%

Fonte: Adaptada pelo Autor

Finalmente, se faz um comparativo entre as duas tabelas dispostas acima, para identificar a variação percentual de economia com a exclusão da parcela referente ao ICMS, conforme a conforme quadro 3.

Nesse sentido, a variação percentual de economia das empresas, que possuem receita referente à industrialização por encomenda em operações dentro do estado de Santa Catarina, ocorre conforme a faixa de faturamento acumulado que a empresa estiver sujeita, sendo que quando maior for o faturamento maior será a economia com a redução da parcela referente ao ICMS.

3 CONCLUSÃO

Tendência secular, a terceirização é cada vez mais importante para que as grandes indústrias mantenham seu foco nas atividades de maior valor agregado. A industrialização por encomenda é caminho fiscal adequado para a terceirização.

O objetivo desse estudo foi verificar a possibilidade de redução da parcela referente ao ICMS no Simples Nacional nas operações internas de industrialização por encomenda que estão abrigadas pelo diferimento, com base na legislação do Estado de Santa Catarina. A partir disso, fez-se uma pesquisa bibliográ-

Quadro 3 - Variação percentual de economia

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota c/ICMS	Alíquota s/ICMS	Δ%
Até 120.000,00	4,50%	3,25%	**27,78%**
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	4,11%	**31,16%**
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	5,01%	**31,74%**
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	5,48%	**31,84%**
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	5,52%	**31,85%**
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	5,96%	**32,12%**
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	6,02%	**32,05%**
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	6,08%	**32,07%**
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	6,46%	**32,21%**
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	6,52%	**32,22%**
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	7,07%	**32,34%**
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	7,13%	**32,25%**
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	7,18%	**32,46%**
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	7,25%	**32,43%**
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	7,31%	**32,44%**
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	7,91%	**32,57%**
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	7,97%	**32,57%**
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	8,04%	**32,55%**
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	8,10%	**32,56%**
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	8,16%	**32,62%**

Fonte: Elaborada pelo Autor

fica acerca do conceito e enquadramento na legislação estadual (ICMS) e federal (Simples Nacional) da industrialização por encomenda, com a finalidade de obter uma interpretação conjunta das legislações.

Nesse contexto e considerando ainda o entendimento do Fisco catarinense, exarado pela Resolução Normativa nº 63, de 2009, o estabelecimento industrializador optante pelo Simples Nacional, que efetuar industrialização por encomenda a outra pessoa jurídica estabelecida em Santa Catarina e que tenha por objetivo comercializar ou industrializar o produto, deverá segregar a receita bruta dessa atividade e aplicar um percentual reduzido, já que a parcela referente ao ICMS deverá ser excluída, tendo em vista que essa operação está sujeita à substituição tributária nas operações antecedentes (diferimento).

Assim, conforme demonstrado, a apuração dos tributos efetuada na forma do Simples Nacional, quando a receita se referir à industrialização por encomenda, terá a incidência de uma alíquota reduzida. Desse modo, a economia tributária poderá variar de 27,78% na primeira faixa de faturamento (até R$ 120.000,00) até 32,62% na última faixa de receita bruta (até R$ 2.400.000,00).

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires. ISS: serviços de despachos aduaneiros/momento de ocorrência do fato imponível/local da prestação/base de cálculo/arbitramento. **Revista de Direito Tributário**, n. 66. São Paulo: Malheiros, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar**: teoria e comentários. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BRASIL. **Decreto nº 7.212,** de 15 de Junho de 2010. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 19 fev. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87,** de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 2 fev. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123,** de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://www.google.com.br/#hl=ptBR&biw=1276&bih=535&q=lei+complementar+87+96&aq=0&aqi=g10&aql=&oq=&fp=b73bcf2cfadf9063>. Acesso em: 19 fev. 2011.

BRASIL. **Resolução CGSN nº 51,** de 22 de dezembro de 2008. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm>. Acesso em: 2 fev. 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas.** 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

ROSA JUNIOR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias**: trabalhos acadêmicos, projetos de pesquisa, relatórios de pesquisa, dissertações, 50 resumos de dissertações. São Paulo: Atlas, 1990.

SABBAG Eduardo Sabbag. **Elementos do Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Premier – Máxima, 2006.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870,** de 27 de agosto de 2001. RICMS/SC. Anexo 3**. F**lorianópolis, 2001. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 2 fev. 2011.

SANTA CATARINA. **Resolução Normativa nº 63,** de 21 de dezembro de 2009**.** Florianópolis, 2001. Disponível em: http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 2 fev. 2011.

ENDEREÇO DOS AUTORES

Thiago Padilha da Rosa
E-mail: thiagopadilha@contassesc.com.br

Valdenir Menegat
Rua Getúlio Vargas, 835
89.600-000 Joaçaba/SC
E-mail: valdenir.menegat@unoesc.edu.br