

ESTADO X MUNICÍPIO – O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

State X Municipality – The Conflict of Competence in the Industrialization by Order

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes¹

Fernanda Garcia Noronha Martins²

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Definição de industrialização por encomenda. 2.1. Contrato de empreitada. 3. Materialidade constitucional do ISS, ICMS e do IPI. 3.1. Obrigação de dar x obrigação de fazer. 4. O ciclo produtivo. 4.1. Atividade fim e atividade meio no ciclo produtivo. 5. Uma análise do caso concreto e o posicionamento dos tribunais. 5.1. Novações trazidas pela lei complementar nº 116/2003. 5.2. Análise de caso envolvendo serviços de galvanoplastia. 6. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

Com a globalização cada vez mais crescente, a indústria nacional passa por um processo de transformação que exige um ciclo produtivo mais flexível, tornando necessária, cada vez mais, a transferência de etapas do processo de produção para empresas terceirizadas. Nessa nova estrutura do processo empresarial, encontramos a industrialização por encomenda, que tem gerado grandes conflitos por parte da doutrina e nos Tribunais, tendo em vista as divergências interpretativas quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI. Devido às mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003 e às divergências interpretativas sobre a obrigação de dar e obrigação de fazer, bem como o entendimento da terceirização dentro de um ciclo produtivo, controvérsias têm sido geradas acerca da competência para a exigência do imposto. Esse artigo se baseia na pesquisa em doutrinas brasileiras, livros, trabalhos científicos e artigos publicados em revistas especializadas da área, buscando atingir os objetivos propostos em relação ao conflito de competência entre estados e município quando da industrialização por encomenda.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual (ICMS); Incidência; Industrialização por encomenda

ABSTRACT

With increasing globalization, the national industry undergoes a process of transformation that demands a more flexible production cycle, making outsourcing more and more necessary. In this new structure of the business process, industrialization to order is observed, which has generated great conflicts

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Empresarial pela Escola Paulista da Magistratura – EPM. Professora de Direito Tributário e Processo Tributário.

² Executiva Pública da Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais. Pós-graduada em Gestão Pública e Gerência de Cidades.

on the part of the doctrine and in the Courts, in the view of the interpretative divergences regarding the incidence of the Tax on Services of any Nature - ISS or Tax on Operations relative to the Circulation of Goods and on Services of Interstate, Intermunicipal and Communication Services - ICMS and Tax on Industrialized Products - IPI. The changes introduced by Complementary Law nº 116/2003 and the interpretative divergences on the obligation to give and obligation to do, as well as the understanding of outsourcing within a productive cycle, have generated controversies upon the competence for the tax requirement. This article is based on research in Brazilian doctrines, books, scientific works and articles published in specialized journals of the area, seeking to achieve the proposed objectives in relation to the conflict of competence between States and Municipality when manufacturing to order.

Keywords: Tax on Industrialized Products (IPI); Service tax of any kind (ISS); Tax on Operations Related to the Circulation of Goods and on Interstate Transportation Services (ICMS); Incidence; Industrialization to order.

1. INTRODUÇÃO

Muitas empresas vêm adotando a transferência da execução de algumas etapas do seu processo produtivo para terceiros especializados de forma a otimizar o seu processo produtivo, visando à redução de custo e também a um produto final melhorado. Assim, a industrialização por encomenda, como o próprio nome diz, cuida dessa etapa da industrialização, em que se encomenda parte de uma etapa que posteriormente será vinculada às demais e oferecido o produto acabado.

No âmbito do Direito Tributário há grandes controvérsias em torno do assunto, isto porque ambos os entes federados, ou seja, o estado (ICMS) e o município (ISS), cada um dentro da sua competência, entendem como devido este ou aquele tributo, julgando-se competentes para exigir o imposto sobre essas operações, havendo uma certa disputa arrecadatória.

A confusão se deve ao fato de que em determinadas situações é difícil afirmar, com segurança, se uma operação é de prestação de serviços ou se é de circulação de mercadoria, considerando que a tributação pelo ICMS exclui a tributação do ISS e vice-versa. O “serviço encomendado”, supostamente incidindo ISS, conflitará com o produto final dessa encomenda. É uma linha tênue entre a obrigação de “fazer” e “dar”.

A Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, dispõe que aos municípios caberá a instituição do ISS sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II da própria Constituição, que contempla, este sim, a incidência do ICMS referente à circulação de mercadorias, sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os de comunicação. Entretanto, a disciplina constitucional dos referidos impostos não tem sido suficiente para se evitar disputas a respeito da incidência do ISS ou do ICMS no caso da industrialização por encomenda, pois existem atividades previstas na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, destacando-se os itens 14.01, 14.04, 14.05 e 14.06, que podem corresponder também a uma operação sujeita ao IPI e ICMS, pois que as atividades de

beneficiamento, montagem, recondicionamento e acondicionamento, por exemplo, estão igualmente caracterizadas como industrialização pela legislação do IPI e no caso da industrialização por encomenda, acaba por envolver a circulação do bem.

Pretende-se, portanto, compreender, à luz da análise constitucional, legislativa, doutrinária e jurisprudencial a quem de fato compete exigir o imposto.

2. DEFINIÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Não há no ordenamento jurídico, expressamente, a previsão do instituto da industrialização por encomenda. No direito privado (seja direito civil ou direito comercial) também não encontramos o conceito jurídico específico de forma a definirmos, com precisão, este tipo de negócio jurídico. Entretanto, por meio da prática empresarial e também do que encontramos na legislação sobre a definição do termo “industrialização”, é possível delinear os contornos gerais do negócio jurídico em questão.

Para efeitos tributários, o artigo 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe que: *Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.* (grifo nosso)

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro e Livia Pinheiro Lopes³, o entendimento trazido pelo CTN é o de que o processo de industrialização pode abranger qualquer atividade (ainda que esta não esteja finalizada), que provoque a modificação da natureza do produto, alteração da sua finalidade ou aperfeiçoe esse produto para o consumo.

Amal Nasrallah⁴ define bem a industrialização por encomenda como sendo aquela em que (...) a operação pela qual um estabelecimento encomendante remete insumos para industrialização por outro estabelecimento denominado industrializador, que realiza a industrialização por conta e ordem do encomendante.

Assim, podemos dizer que há a terceirização de uma etapa do ciclo produtivo e no entendimento de Thiago Padilha Rosa e Valdenir Menegat⁵ essa terceirização

³ RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. *Industrialização por encomenda: IPI ou ISS*. Valor Econômico. 18. abr. 2012. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=%208108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3>. Acesso em: 13 set. 2017.

⁴ NASRALLAH, Amal. *Crítérios para identificar a incidência do ISS ou do ICMS nas operações de industrialização sob encomenda. Entendimento do STF e do STJ*. Migalhas, 15 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI170755,91041-Criterios+para+identificar+a+incidencia+do+ISS+ou+do+ICMS+nas>>. Acesso em: 07 set. 2017.

⁵ ROSA, Thiago Padilha; MENEGAT, Valdenir. *Industrialização por encomenda nas empresas do Simples nacional: uma análise do entendimento do fisco catarinense à luz da resolução normativa nº 63/2009*. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis*, v. 10, n.29, p. 41-52, abr./jul. 2011. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1217/1151>>. Acesso em: 29 mai. 2017.

é feita quando há a entrega de determinada etapa caracterizada como secundária à atividade fim, para que seja executada por outra empresa.

Uma outra definição é apresentada por Marcelo Caron Baptista⁶, em que a industrialização por encomenda é considerada nos moldes do contrato de empreitada:

Haverá industrialização por encomenda, nos moldes da empreitada de materiais, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. (grifo nosso)

Não é difícil verificarmos certo grau de aproximação entre a industrialização por encomenda e o contrato de empreitada, razão pela qual se faz conveniente tratarmos um pouco mais do assunto.

2.1. Contrato de Empreitada

Tendo em vista suas características particulares e considerando que alguns doutrinadores entendem o contrato de industrialização por encomenda como sendo semelhante ao contrato de empreitada de materiais ou mista, partimos do conceito disposto no artigo 610 do Código Civil que diz que: *O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.*

Assim, segundo Christopher Roisin⁷ o contrato de empreitada pode ser classificado em empreitada de labor ou empreitada mista:

O contrato de empreitada comporta duas espécies distintas, previstas no dispositivo acima transcrito, a saber: i) aquela em que o empreiteiro contribui apenas com o seu trabalho – *empreitada de labor*; e ii) aquela em que o empreiteiro, além do seu trabalho, também fornece a matéria-prima – *empreitada mista*. (grifo nosso)

Mizabel Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro⁸ define:

[...] Razão pela qual os *serviços de encomenda*, ainda que com transformação do produto, *assim como a empreitada industrial* (com ou fornecimento de materiais pelo prestador do serviço) configuram típicas execuções de obrigações de fazer, personificadas, somente tributáveis pelo imposto sobre serviços. (grifo nosso)

⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 320.

⁷ ROISIN, Christopher. Considerações sobre a responsabilidade civil na industrialização por encomenda. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n.1064, 31 maio 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8289>>. Acesso em: 14 set. 2017.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 496.

Podemos dizer, portanto, que a empreitada atende às peculiaridades de determinada obra encomendada, havendo incidência apenas do ISS. Sob este aspecto, temos o contrato de empreitada como um fim em si mesmo em relação às partes, sendo essencial para a atividade, a realização da obra (considerada obrigação de fazer) em detrimento do fornecimento de materiais (obrigação de dar). Este também é o entendimento dos Tribunais Superiores:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA GLOBAL. FABRICAÇÃO DE PRÉ-MOLDADOS PARA AS PRÓPRIAS OBRAS. DESCABIMENTO DA EXAÇÃO. CONTRIBUINTE DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM PRECEDENTES DO SUPREMO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 279/STF DESPROVIMENTO.

1. A orientação jurisprudencial pacífica de ambas as Turmas deste Tribunal é no sentido de que as construtoras que adquirem material em estado-membro instituidor de alíquota de ICMS mais favorável não estão compelidas, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado-membro destinatário, uma vez que são, de regra, contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos Municípios.

2. Nesse sentido, cito precedentes: AI nº 662.441-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Dje 28/08/12; AI nº 456.722-AgR, de minha relatoria, 1ª Turma, DJ de 17.12.04; o AI nº 427.647-AgR, Relator o Ministro Cezar Peluso, 1ª Turma, DJ de 19.8.05; o AI nº 505.364-AgR, Relator o Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 22.4.05; e o AI 242.276-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, 2ª Turma, DJ de 25.5.04.

3. Ademais, incide na espécie o óbice da Súmula 279/STF, que dispõe, *in verbis*: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

4. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, sobretudo a dados aferidos sobre laudo pericial, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional.

5. *In casu*, a 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao prolatar o acórdão recorrido, assim se pronunciou: “Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária – ICMS sobre a saída de peças pré-fabricadas sob medida da sede às obras de engenharia contratadas sob regime de empreitada global – Não circulação do bem – Não incidência de ICMS – Ilegitimidade da cobrança – Reexame necessário e recurso voluntário improvidos.”

6. Recurso extraordinário desprovido. (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 548.143 SÃO PAULO, RELATOR: MIN. LUIZ FUX)

Entretanto, as dúvidas começam a surgir quando uma atividade típica da industrialização se assemelha, em grande medida, a um serviço de qualquer natureza e isso só acontece quando de uma atividade decorrer a entrega de um bem que foi modificado. É o caso da industrialização por encomenda, em que estamos diante de uma terceirização de parte de um processo necessário para a finalização do produto. Daí interessante analisarmos a questão da obrigação de dar e obrigação de fazer.

3. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS, ICMS E DO IPI

3.1. Obrigação de Dar X Obrigação de Fazer

Preliminarmente é necessário que se tenha o entendimento referente à materialidade dos impostos, uma vez que, à luz da Constituição, as competências dos entes públicos para tributar estão bem definidas, não podendo, portanto, haver conflitos.

Marçal Justen Filho⁹ entende que as dúvidas podem surgir quando falamos da incidência do ISS no caso de atuações em que envolvam também materiais.

A Constituição Federal define em seu artigo 155 e 153, respectivamente, a materialidade do ICMS e do IPI como sendo obrigação de dar e no artigo 156 reporta ao ISS como sendo obrigação de fazer.

Quando falamos em ICMS, necessário se faz a compreensão que se deve ter quanto à “circulação de mercadorias” para que haja, de fato, tal incidência tributária e neste caso, nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, citadas por José Eduardo Soares de Melo¹⁰, a circulação deve ser entendida como sendo a mudança de propriedade do bem. E ainda, nas palavras de Marçal Justen Filho¹¹ não basta haver a simples circulação de mercadoria, mas é preciso que esta seja feita de modo “profissional” por comerciante, produtor ou industrial para que haja a incidência do IPI:

(...) não basta a simples industrialização do produto para configuração do fato impositivo, também não é suficiente tão só operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, se não tiver por objeto “produto industrializado”. Pode-se falar, por isso, em uma hipótese de incidência cuja materialidade é complexa, diferentemente de outras (que poderiam dizer-se simples): envolve uma atividade jurídica (operação jurídica que produz a transferência da posse ou do domínio do produto industrializado).

Quando o produto passa a ter parte da sua industrialização feita por outra empresa, as dúvidas surgem quanto ao campo de incidência tributária, ou seja, se

⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 111.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 14.

¹¹ *Ibidem*, p. 105/111.

de fato é uma prestação de serviço ou se o processo deverá ser entendido de forma global, dentro de um ciclo de produção.

Para Arlindo Ferreira Cunha¹² em linhas gerais, o elemento do critério material da regra-matriz de incidência tributária é composto por um verbo e um complemento e, no caso específico do ISS, é o verbo “prestar” acompanhado de seu complemento “serviço”.

José Eduardo Soares de Melo¹³ entende que *o cerne da materialidade do ISS não se restringe ao serviço, mas uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado.*

Nas palavras de Paulo Roberto Andrade¹⁴, a obrigação de dar se caracteriza quando a empresa produz o bem para vendê-lo. Ainda que se tenha, preliminarmente, a atividade de fazer o bem, esta deve ser considerada como um fazer para si mesmo, estando no campo de incidência do ICMS e IPI, e não do ISS, em que o fazer se torna preponderante sobre a obrigação de dar:

Em princípio, quem produz um bem para então vendê-lo a terceiro mantém com este uma relação obrigacional de “dar”; a atividade prévia de fabrico do bem é apenas um “fazer para si mesmo”, ou um “fazer para dar”. Essa ideia advoga, é claro, a incidência de ICMS e IPI na hipótese, em detrimento do imposto municipal.

Porém, quando esse “fazer para dar” atende a especificações prévias do adquirente, sucederia uma espécie de potencialização do fazer, que passaria a preponderar sobre a obrigação última de dar, disso advindo a incidência do ISS. (grifo nosso)

A Receita Federal já se manifestou em algumas Soluções de Consulta referente à incidência do ISS trazendo, ainda, mais polêmica quanto ao assunto, por entender que a incidência do ISS sobre determinado serviço não impede a incidência do IPI.

Basta verificarmos a Solução de Consulta 141/08, citada abaixo a título ilustrativo:

ATIVIDADE GRÁFICA. CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. Por ser contribuinte de IPI, a consultante está autorizada a compensar tributos e contribuições administrados pela RFB com o saldo credor de IPI acumulado em

¹² CUNHA, Arlindo Ferreira. Regra –Matriz do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Revista IMES – Direito, p.81-110, v. VIII., nº 13, p.91.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 44.

¹⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda. Revista Consultor Jurídico, 23 jul. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda> Acesso em: 17 set 2017.

cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP/PI/ME aplicados na industrialização de seus produtos tributados à alíquota zero, desde que tal saldo de IPI se refira a créditos de IPI não decaídos e que a compensação se realize nos termos da legislação de regência. *O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações* (Solução de Consulta nº 141, de 08 de setembro de 2008 – Órgão Disit 06) (grifo nosso)

De acordo com Aires Fernandino Barreto¹⁵ não são poucas as vezes em que os fatos os quais são atribuídos à tributação do imposto sobre serviços e à tributação da circulação de mercadorias e neste caso, até mesmo sobre os produtos industrializados, se entrelaçam e tornam-se complexos, ocorrendo hipóteses em que há transferência da titularidade de mercadoria e concomitante prestação de serviços. Nesses casos, exige-se cuidado do legislador, daquele que está interpretando e especialmente do aplicador da lei, a fim de que não se afronte a Constituição.

Em síntese, José Roberto Vieira¹⁶ afirma que na industrialização por encomenda, em obediência aos comandos constitucionais que estabelecem como critério material para o ISS, a obrigação de fazer, e que nas zonas conflituosas entre o IPI e ISS, que reside nos serviços complexos, invoca-se a figura do contrato de empreitada (que só é possível a incidência do ISS), inadmite-se, portanto, a tributação pelo IPI, excluindo-se, também, a incidência do ICMS.

Entretanto, quando analisamos o ciclo produtivo, os serviços prestados podem ser considerados, sob determinados aspectos, sujeitos a incidência do ISS e sob outros prismas, do ICMS/IPI.

Não basta apenas termos os conceitos dos referidos tributos bem definidos, é preciso colocarmos tal atividade em seu contexto e aí sim indagarmos se estamos diante de uma prestação de serviços pura e simples, como aquela que não gera dúvida a seu respeito, ou se, em se tratando da industrialização e considerando todo o cenário que ali se apresenta, ainda podemos dizer que se trata da mesma prestação de serviços, ou não. É necessária a análise crítica, com o objetivo de buscar a verdadeira atividade que está sendo realizada, pois os serviços prestados, ainda que sejam serviços, quando tratamos da industrialização por encomenda, não podem ser vistos apenas nos moldes desenhados por alguns, que não compreendem tal atividade dentro do contexto em que ela se encontra, ou seja, o ciclo produtivo, neste caso.

¹⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda. *Revista Consultor Jurídico*, 23 jul. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda> Acesso em: 17 set 2017.

¹⁶ *Ibidem*.

4. O CICLO PRODUTIVO

Quando falamos da industrialização por encomenda, em que o produto é remetido para outra empresa para que esta realize uma parte das ações necessárias, a fim de se obter um produto final elaborado, retornando e sendo finalizado para venda, ou mesmo quando este produto retorna, já finalizado, para que, então, seja feita a venda, não é difícil visualizarmos que temos ali um ciclo produtivo.

Parte da doutrina entende que nada muda a incidência do ISS, enquanto outros consideram o aspecto “destinação” do produto, com o objetivo de alcançar a norma que deverá ser aplicada.

Na esfera administrativa, não é possível encontrar uma solução comum ao questionamento, pois, geralmente, os municípios e os estados exigem o recolhimento para a mesma operação. O primeiro, sob a justificativa de que existe previsão na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, enquanto o segundo, entende tratar-se apenas de uma atividade meio, que agrega determinado produto na operação seguinte, que será comercializada.

Para Gustavo Masina¹⁷ quando o industrial terceiriza uma ou mais etapas do processo, enviando o produto, ainda inacabado, a terceiro, para que seja efetuada determinada operação no produto, há incidência do ISS. Para ele é nítida tal incidência tributária, tendo em vista que há entre as partes uma relação obrigacional de prestação de serviços. Nesse sentido:

Entendemos que terceirização de parcela do processo de industrialização gera importantes consequências no campo tributário. O produto inacabado, ao sair do estabelecimento do industrial em direção a quem irá polir-lo, *não será submetido ao IPI, tendo em vista ainda estar em curso o processo de industrialização*, ainda não existir o produto industrializado “cadeira de metal” e tampouco negócio jurídico com intuito de venda, conforme exige o art.153, IV, CRFB/88. Por outro lado, o polimento realizado por terceiro em favor do industrial, previsto no subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03, *servirá a incidência do ISSQN. Não sendo o produto vendido, mas, sim, devolvido ao industrial, é inegável que o polidor prestou um serviço realizado sobre um bem inacabado que já pertencia ao industrial. Nem se diga que tal atividade (polimento) seria mera etapa do processo de industrialização, eis que o industrial e polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo, no qual o segundo (polidor) se compromete a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo exatamente, com as exigências deste (particularização)*. Tal negócio jurídico (contrato de prestação de serviço), firmado entre industrial e polidor, autônomo em relação ao negócio jurí-

¹⁷ MASINA, Gustavo. *ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 99.

dico que será firmado entre o industrial e seus clientes, servirá a incidência do ISSQN. (grifo nosso)

Segundo Clélio Chiesa¹⁸, nos contratos em que o contratante fornece o material e o contratado assume o compromisso de realizar determinadas transformações, somente é possível a incidência do ISS, não se cogitando falar na incidência de ICMS e IPI. Para ele, o importante é saber se houve prestação de serviços, operação de circulação de mercadoria ou venda de produto industrializado, sendo irrelevante a destinação do bem produzido sob encomenda para efeito de definir a competência impositiva, e neste caso, haverá a prestação de serviços. Assim, assevera¹⁹:

No contrato de industrialização sob encomenda, entendido este como sendo aquele em que alguém assume o compromisso, com ou sem fornecimento do material, de confeccionar certo produto consoante às especificações exigidas pelo contratante, *somente pode ser submetido à tributação por meio do ISS.* (grifo nosso)

A Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça também cuidou do assunto e desprezou expressamente qualquer relevância do fato do encomendante usar o bem encomendado como insumo de outro bem a ser vendido a terceiro:

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. (grifo nosso)

Nesse sentido, não se considera o critério destinação, ou seja, não é relevante o fato de o produto fazer parte de um ciclo produtivo. Ainda que o bem tenha sido finalizado pelo contratado, o fato de se encomendar certo serviço em determinado bem, ainda que retorne ao contratante para venda, há apenas uma prestação de serviço.

Podemos destacar o caso da construção de um edifício, em que o encomendante contrata de terceiros a entrega de banheiros prontos e instalados para esse edifício. Assim como ocorre no caso dos elevadores prontos para essa obra. Neste caso, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu (REsp nº 1.231.669), ao analisar recurso da fabricante de elevadores Thyssen Sur contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, entendeu pela incidência do IPI. Segundo o relator do processo no STJ, Ministro Benedito Gonçalves, uma vez que a montagem de elevador é um serviço complementar de construção civil, deve ser enquadrada na prestação de serviço elencada nos itens 32 do Decreto-Lei nº 406/1968 e 7.02 da Lei Complementar nº 116/2003, e

¹⁸ CHIESA, Clélio. *Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, v. 9, 2005.

¹⁹ *Ibidem*, p. 73.

está sujeita à incidência do ISS, segundo o relator. O Ministro destacou que, quando as atividades forem exercidas de forma personalizada, sob encomenda ou para atender às necessidades do usuário final, haverá prestação de serviço, tributável pelo ISS.

Élcio F. Reis²⁰, por exemplo, afirma, ainda, que não há qualquer limitação constitucional ou legislativa referente à competência para que sejam tributados os serviços em função do critério destinação, não havendo, na regra matriz constitucional, nem na Lei Complementar que trata do ISS, qualquer menção de que haverá a incidência do ISS apenas quando se tratar de consumidor final:

Não há na regra matriz constitucional e muito menos na Lei Complementar qualquer traço que restrinja a incidência do ISS apenas a serviços prestados à usuário final, afastando do campo da tributação os serviços prestados em objetos que serão posteriormente comercializados. Se isso ocorrer, ter-se-ão fatos geradores distintos o ISS incidente sobre o serviço prestado e o ICMS incidente sobre a circulação a posteriori da mercadoria, podendo, ainda, na hipótese do produto ser industrializado, haver a incidência, também, do IPI. (grifo nosso)

E, ainda, para que houvesse a incidência do ICMS e do IPI deveria ocorrer a circulação jurídica, a mudança de titularidade do bem:

Com efeito, o ICMS e o IPI não incidem no simples deslocamento de mercadorias para que sofram transformação ou aprimoramento para o consumo; é necessário que o bem mude de titular, ou seja, a remessa e a devolução do bem, bem como os serviços de industrialização sobre eles prestados, não implicam nascimento da obrigação tributária para com a União (IPI) ou o estado (ICMS).²¹ (grifo nosso)

Assim, a tributação por meio do ISS não estaria sujeita, de forma limitada, apenas à incidência, quando falamos da prestação de serviços, ao usuário final.

Alguns doutrinadores, entretanto, observam tal situação de forma diversa e consideram que o critério para a incidência do ISS ou do ICMS está no fato de se ter atividade fim ou meio, no ciclo produtivo, conforme ilustrado por Ricardo Anderle²²:

(...) uma empresa que fabrica móveis e os destina a outra empresa atacadista ou varejista, para posterior revenda, deve sofrer a tributação do ICMS e do IPI. De outro lado, se o idêntico “esforço humano” for empreendido para fabricar um móvel que será vendido a um consumidor final, eventualmente até o mesmo atacadista ou varejista, incide o ISS. O exemplo já nos indica a dificuldade na sua aplicação e, especialmente, na fiscalização por parte dos entes políticos interessados.

²⁰ REIS, Elcio Fonseca. Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. *IPI Questões Fundamentais*, 2008, p. 344.

²¹ *Ibidem*, p. 233.

²² *Ibidem*, p. 177.

Para tanto, faz-se necessário tal estudo e analisarmos um pouco dos argumentos que ali são propostos e defendidos.

4.1. Atividade-Fim e Atividade-Meio no Ciclo Produtivo

Para José Roberto Vieira²³ parte da doutrina entende que o critério destinação é relevante, caracterizando a atividade de industrialização por encomenda como uma atividade-meio. E esta, assim considerada, não pode ser tributada por não haver previsão legal de tributação sobre atividade-meio.

De fato, não há previsão, no nosso ordenamento jurídico, que permita a incidência de um tributo que não nas atividades-fim de uma empresa. Não é possível dividirmos ou categorizarmos todas as atividades que acontecem dentro de uma empresa e rotularmos como de incidência deste ou daquele tributo. *É preciso que a análise seja feita de forma a identificar o objeto-fim do negócio jurídico que envolve as partes.* Este também é o entendimento de Aires Fernandino Barreto²⁴, que diz ser ilegal e inconstitucional a tributação incidir sobre atividades-meio, não podendo estas serem consideradas isoladamente

Nesse sentido, muito bem ilustra a incidência do ISS, Alexandre Macedo Tavares e José Augusto Delgado²⁵, ao mencionar o exemplo de seu cabimento quando da elaboração de pareceres jurídicos de um advogado (atividade-fim), ou seja, quando este emite um parecer para o cliente há nítida incidência do ISS, sendo esta considerada como atividade principal. Entretanto, não consideramos as demais atividades, separadamente, ou seja, não há incidência nas ações que as envolvem, como por exemplo, incidindo sobre a digitação, impressão, etc., porque são passos intermediários e preparatórios em relação à prestação-fim.

O mesmo ocorre quando analisamos a industrialização por encomenda, em que não se pode fracionar o fato jurídico “industrialização” sob a pretensão de tributar qualquer evento de forma isolada. A atividade de industrialização por encomenda também é considerada por Thiago Padilha da Rosa e Valdenir Menegat²⁶, como sendo uma atividade-meio, não comportando a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza que incide sobre atividades-fim:

²³ REIS, Elcio Fonseca. Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. *IPI Questões Fundamentais*, 2008, p. 177.

²⁴ *Ibidem*, p. 133.

²⁵ TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n.204, p. 100-114, set., 2012, p. 104.

²⁶ *Ibidem* p. 104.

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.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, na ADI nº 4.389/DF-MC, que o ISS não incide nas operações de industrialização por encomenda, no caso de embalagens, destinadas a retornar ao processo subsequente de industrialização. Assim, temos que a análise da prestação de serviço é considerada dentro do ciclo produtivo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Dje de 24/5/11) (grifo nosso)

Entretanto, Gustavo Masina²⁷ faz uma análise um pouco diferente sobre esse aspecto. Cita o exemplo da industrialização de cadeiras de metal, em que é preciso solda, montagem das peças e no final, polimento. Neste caso, podemos dizer que todas são etapas do processo industrial. O autor, então, analisa o aspecto da incidência tributária quando o industrial terceiriza uma ou mais etapas desse processo:

Entendemos que terceirização de parcela do processo de industrialização gera importantes consequências no campo tributário. O produto inacabado, ao sair do estabelecimento do industrial em direção a quem irá poli-lo, não será submetido ao IPI, tendo em vista ainda estar em curso o processo de industrialização, ainda não existir o produto industrializado “cadeira de metal” e tampouco negócio jurídico com intuito de venda, conforme exige o art.153, IV,

²⁷ TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. *Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes*, p. 99.

CRFB/88. Por outro lado, o polimento realizado por terceiro em favor do industrial, previsto no subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03, servirá a incidência do ISSQN. Não sendo o produto vendido, mas, sim, devolvido ao industrial, é inegável que o polidor prestou um serviço realizado sobre um bem inacabado que já pertencia ao industrial. Nem se diga que tal atividade (polimento) seria mera etapa do processo de industrialização, eis que o industrial e polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo, no qual o segundo (polidor) se compromete a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo exatamente, com as exigências deste (particularização). Tal negócio jurídico (contrato de prestação de serviço), firmado entre industrial e polidor, autônomo em relação ao negócio jurídico que será firmado entre o industrial e seus clientes, servirá a incidência do ISSQN. (grifo nosso)

Como explica o citado autor, não será submetido ao IPI, por estar ainda no curso do processo industrial e tampouco ICMS, pois ali não há o intuito, naquele momento, de venda do produto, visto que a empresa terceirizada presta serviços em um bem ainda inacabado. Temos, portanto, a inegável prestação de serviços considerando que o industrial e o polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo em que o polidor compromete-se a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo com as suas exigências. Assim, há incidência do ISS quase que por “exclusão”.

Muitas são as controvérsias e ainda não há na doutrina, nem nos Tribunais, decisão pacífica a respeito do assunto. Pelo contrário! O tema é demasiado polêmico, se é que assim podemos dizer, que gerou repercussão geral.

Embora existam diversos casos que suscitam também o debate acerca do tema, analisaremos as atividades de prestação de serviços de galvanoplastia, que é um serviço constante da lista de serviços.

A princípio, apenas por constar na lista de serviços, já poderíamos dizer que incide o ISS. Entretanto, ao analisarmos determinado contexto podemos observar que o problema afeta não só as empresas do ramo industrial, que estão na condição de executoras, por encomenda, das referidas operações, mas também afetam aquelas que se encontram na condição de encomendantes.

Há que se considerar todos os aspectos que envolvem esse tipo de serviço e não apenas olharmos para a sua definição, buscarmos na lista e decidirmos que tal é a aplicação correta da norma tributária. O ciclo produtivo, neste aspecto, é de suma importância a fim de verificarmos se estão inseridos ali os casos típicos de prestação de serviços. Quando as aludidas operações se inserem em um ciclo de industrialização/comercialização, por ser um procedimento respaldado em interpretação com base no conjunto normativo do sistema jurídico aplicável ao caso e por respeitável doutrina, naturalmente, deve-se buscar estratégias de acautelamento, em face de ameaça ou de prática de constrição por parte do Fisco municipal.

5. UMA ANÁLISE DO CASO CONCRETO E O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

5.1. Novações trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116/2003 é a que, atualmente, trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal. Porém, antes dela, vigorava no ordenamento jurídico a Lei Complementar nº 56/87, que trazia a lista de serviços, a qual dispunha sobre as atividades das quais se caracterizavam as prestações de serviços sujeitas à incidência do ISS. Essa lista de serviços prescrevia, expressamente, em seu item 72, como sendo serviço de qualquer natureza:

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorde, polimento, plastificação e congêneres, *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*. (grifo nosso)

Na análise de tal dispositivo, feita por Walmir Luiz Becker²⁸:

(...) sempre que se tratasse de industrialização por encomenda, para fins de averiguação da incidência do ISSQN ou do IPI, tinha-se que ter em mente o seguinte: se os serviços de recondicionamento, acondicionamento, beneficiamento, etc. (item 72) fossem realizados sobre bens destinados a posterior industrialização ou comercialização pelo estabelecimento que os encomendou, o valor destes escapava à incidência do imposto municipal, ficando sujeito ao IPI sem cogitar-se, sequer, do ISSQN; se prestados, porém, sobre bens de uso próprio do encomendante, o valor desses mesmos serviços sofreria tributação apenas do imposto municipal. (grifo nosso)

A expressão *de objetos destinados à industrialização ou comercialização*, vinha expressamente definida, delimitando a competência tributária dos municípios quanto à incidência do ISS e também em relação ao IPI, ou seja, se o objeto que sofresse tais alterações ali descritas fizesse parte do ciclo produtivo, voltando ao encomendante para que fosse finalizada a cadeira de produção, então não haveria que se falar em simples prestação de serviços que devesse incidir ISS, como ocorre em casos típicos de incidência do tributo. A legislação complementar esclarecia que tais “serviços” só poderiam ser tributados pelo ISS quando fossem prestados para usuário ou consumidor final (uma vez que expressamente, se fossem destinados à industrialização ou à comercialização, não caberia falar em incidência do ISS, mas sim do ICMS).

²⁸ BECKER, Walmir Luiz. *Industrialização por encomenda e a bitributação (IPI/ISSQN) defendida em soluções de consulta da Receita Federal do Brasil*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=288006> . Acesso em: 06 jun 2017.

Entretanto, após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, houve o reposicionamento de tal conceito e a retirada da expressão *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*, passando a incidir sobre *objetos quaisquer*:

14 – *Serviços relativos a bens de terceiros.*

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de *objetos quaisquer*. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (grifo nosso)

Assim, tornou-se irrelevante, ao menos para o município, se a atividade descrita naquele item era realizada no meio do ciclo produtivo ou não, não importando se o bem, após a prestação do serviço, era destinado ao usuário final ou se este, estava no curso de uma cadeia produtiva.

Da mesma forma ocorreu, por exemplo, com o caso previsto no item 14.04 na Lei Complementar nº 116/2003, que substituiu o item 71 da lista de serviços anterior, em que a incidência do imposto era definida expressamente, incidindo apenas quando o serviço era prestado ao usuário final:

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o **usuário final**. (grifo nosso)

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

Podemos dizer que a Lei Complementar nº 116/2003 movimentou os conceitos de “industrialização” e “serviços de qualquer natureza”, de modo que tais atividades listadas no subitem 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, passaram a ser tributadas pelo ISS, mesmos nos casos em que a destinação dos produtos é de industrialização e comercialização.

Como se pode observar, as inovações acabaram por vir também acompanhadas de algumas questões que não puderam ser solucionadas apenas pela leitura dos dispositivos. Isso porque, embora as empresas prestem os serviços constantes do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, quando este serviço é realizado dentro do ciclo produtivo, aí temos as questões polêmicas a respeito do assunto.

Inúmeros são os casos em que atualmente encontramos a controvérsia de haver ou não a incidência do ISS quando analisamos a prestação de serviços realizada em um produto que está no seu ciclo de produção, em que se caracteriza a industrialização por encomenda. Apenas para exemplificar e contextualizar a atual situação em que estão as discussões a respeito do tema e, ainda, ilustrar a mudança de pensamento atualmente defendida pelos tribunais, adotamos os serviços de galvanoplastia.

5.2. Análise de caso envolvendo serviços de Galvanoplastia

Segundo o Manual da Química²⁹, a galvanoplastia é:

(...) uma técnica industrial que utiliza a eletrólise em meio aquoso para cobrir uma determinada peça metálica com outro metal. O objetivo é obter uma ou mais das vantagens a seguir:

- Adquirir resistência à corrosão;
- Adquirir proteção contra a oxidação;
- Apresentar maior durabilidade;
- Aumentar a resistência da peça;
- Ampliar a espessura da peça;
- Aumentar a condutividade elétrica ou térmica;
- Fazer com que a peça possa passar por um processo de soldagem com maior resistência;
- Melhorar a estética da peça.

A galvanoplastia é, portanto, um serviço realizado em uma peça metálica e está disposta na lista de serviços, no item 14, subitem 14.05 da Lei Complementar nº 116/2003, a qual pressupõe a incidência do ISS.

Acerca do assunto Elcio Fonseca Reis³⁰, em seu artigo intitulado *Os serviços de industrialização por encomenda e a repartição de competência tributária. Uma hipótese de tripla exigência tributária*, analisando a incidência do ISS sobre os serviços de galvanoplastia, destaca que a atividade se configura como típica prestação de serviços que só pode ser tributada exclusivamente pelo ISS, não cabendo falar na incidência do ICMS e IPI, pois não há operação jurídica de transferência de titularidade:

Saliente-se que na *prestação de serviços de galvanoplastia está plenamente caracterizada a obrigação de fazer*, inerente à prestação de serviço que, conforme entendimento assente tanto na doutrina quanto na jurisprudência, importa em um esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio, diferente da obrigação de dar, típica da compra e venda de mercadorias. (grifo nosso)

Para Elcio Fonseca Reis³¹, no referido subitem não há nenhuma consideração limitativa quanto ao campo de incidência do ISS, ao contrário, é fato gerador

²⁹ Manual da Química. Disponível em: <<http://manualdaquimica.uol.com.br/fisico-quimica/galvanoplastia.htm>>. Acesso em: 16 set 2017.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ REIS, Elcio Fonseca. *Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. IPI Questões Fundamentais*, 2008.

do imposto a prestação dos serviços ali descritos, em *quaisquer objetos*, conforme já falamos, não limitando a destinação destes ao usuário final.

Para Décio Seiji Fujita³², nas relações que envolvem a industrialização por encomenda deverá haver a incidência do ISS, pelo simples fato de que se não houver essa exigência tributária, outra não poderá haver, pois que a empresa que faz o beneficiamento, de fato, não vende tal mercadoria, não podendo haver a incidência do ICMS.

Neste caso, nem há que se falar que essa limitação é intrínseca à hipótese de incidência do imposto municipal, pois no subitem 14.06 da Lei Complementar nº 116/2003, há expressamente a previsão da incidência do tributo quando há a prestação de serviços, que enseja o nascimento da obrigação tributária, para aquela realizada ao usuário final, excluindo, neste caso, a prestação de serviços em etapas intermediárias do processo produtivo:

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, *prestados ao usuário final*, exclusivamente com material por ele fornecido. (grifo nosso)

Tal era o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca dos serviços de galvanoplastia, ainda que se entendesse que tal serviço compunha etapa intermediária no processo de industrialização:

AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. FALTA DE COTEJO ANALÍTICO GALVANIZAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SÚMULA 7/STJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A circunstância de terem sido opostos embargos de declaração não é suficiente para se ter acesso à instância especial. No caso, incide a Súmula 211/STJ.

2. Quanto ao dissídio, a interposição do recurso especial pela alínea “c” do permissivo constitucional, exige que a parte recorrente proceda ao devido cotejo analítico entre o acórdão impugnado e os paradigmas colacionados, conforme o disposto nos arts. 541, parágrafo único, do 55

Código de Processo Civil, e 255, § 1º, “a”, e § 2º, do RISTJ. No caso dos autos, descuidou-se a recorrente da referida exigência legal e jurisprudencial.

3. A revisão dos fundamentos adotados pelo acórdão recorrido para concluir pela inexistência de “industrialização por encomenda” mostra-se inviável de ser realizada na presente via do recurso especial, em face da incidência da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.

³² FUJITA, Décio Seiji. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a “Industrialização por Encomenda”*. Disponível em: <file:///C:/Users/Mini/Desktop/P%C3%93S%20GRADUA%C3%87%C3%83O%20PGE%20-%202017/TCC/issqn_e_industrializacao_por_encomenda_0.pdf>. Acesso em: 16 set 2017.

4. A galvanoplastia, como serviço relativo a bens de terceiros, ainda que componha etapa intermediária no processo de industrialização do bem, sujeita-se à incidência do ISSQN. Precedentes do STJ.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.323.284 – RS (2012/0067234-8) RELATOR: MINISTRO OG FERNANDES, JULGADO EM 19/08/2014, DJE: 28/08/2014)

E ainda que a “industrialização por encomenda”, elencada na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, caracterizava prestação de serviço, sendo esta a atividade-fim do prestador do aludido serviço:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa “obrigação de dar” (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica. “Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente” (José Eduardo Soares de Melo, in “ICMS – Teoria e Prática”, 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa *ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS “é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediá-

rias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada subitem. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo subitem específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS.” (Aires Barreto, no artigo intitulado “ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento”, in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 -citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário -Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul – ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, “sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de ‘prestação-fim’, saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas ‘prestações-meio’ da sua realização” (Marcelo Caron Baptista, in “ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC18/65 à LC 116/03”, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. *In casu*, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Subitem 14, subitem 14.05, da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: “14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 – Restauração, acondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

9. 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): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para “industrialização por encomenda”, a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior

retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. 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 – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

12. Recurso especial provido. (REsp 888852 / ES, Ministro LUIZ FUX, JULGADO EM 04/11/2008, DJe 01/12/2008). (grifo nosso).

Conforme se pode notar, nos julgados acima, verifica-se a incidência da tributação do ISS para o caso de industrialização por encomenda, prevista no subitem nº 14.05 da LC nº 116/2003. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 882.461, relativa ao referido subitem:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461. MINAS GERAIS. 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). (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal concedeu liminar na ADIN nº 4389, reconhecendo que quando o serviço descrito é realizado dentro do ciclo de produção não haveria a incidência do ISS:

(...) para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda (...), destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou circulação de mercadoria. (grifo nosso)

Eis, ainda, alguns trechos da decisão:

No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada à subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos.

In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS (...). (grifo nosso)

Assim, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, quando um estabelecimento encomendante contrata a industrialização de um determinado produto por outro estabelecimento industrializador, incidirá o ICMS se o produto resultante da industrialização sob encomenda for utilizado como insumo, ou comercializado pelo estabelecimento encomendante.

Neste sentido, não haveria a incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomendas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Com essa decisão, o Tribunal de Justiça de São Paulo passou a adotar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que nas operações de industrialização por encomenda haverá incidência do ICMS e não do ISS.

Assim, em julgado recente, decidiu que incide o ICMS nas operações de industrialização por encomenda, quando analisou justamente o caso de uma empresa que tem por objeto social a exploração do ramo de galvanoplastia:

EMENTA: Ação ordinária anulatória de lançamento fiscal – Apelante explora o ramo de galvanoplastia, tratamento superficial, zincagem e fosfatização, atividades que estão sujeitas à incidência do ICMS e não ao ISS. Matéria já foi submetida ao STF que concedeu liminar na ADIN nº 4389. Recurso provido. (TJSP; Apelação 1012158-87.2014.8.26.0161; Relator (a): Burza Neto; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Diadema – Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/10/2016; Data de Registro: 07/10/2016) (grifo nosso)

De fato, ainda não é matéria pacificada, porém, entende-se que o julgamento deste Recurso Extraordinário nº 882.461 mencionado, em que houve a repercussão geral, colocará fim às constantes controvérsias em relação à incidência do Imposto

Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a atividade exercida na industrialização por encomenda, ou seja, nas operações em que ainda não se concluiu o ciclo operacional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tendência das empresas no mundo de hoje é cada vez mais utilizar-se da terceirização, uma vez que, transferindo a execução de algumas etapas do seu processo produtivo, possam manter seu foco nas atividades de maior valor agregado. Assim, importante entendermos os aspectos da industrialização por encomenda.

O fato de a Lei Complementar nº 116/2003 vir com algumas modificações significantes em relação à antiga Lista de Serviços e o fato de ocorrer a industrialização por encomenda, entendendo esta como a atividade de prestação de serviços dentro de um ciclo operacional, passou a ser questionada a incidência do ISS, ocasionando insegurança jurídica entre os contribuintes, pois não se pode ter simultaneamente a incidência do IPI/ICMS e ISS, embora esse não seja o entendimento da Receita Federal, que, conforme vimos, entende ser possível a incidência do ISS e do IPI ao mesmo tempo.

O fato de o produto ser utilizado em uma cadeia operacional, esta deverá ser considerada para a análise quanto à incidência do ISS e cabe aos contribuintes que efetuam tais atividades, buscarem, caso tenham alguma insegurança, medidas judiciais, preventivas ou repressivas, para se evitar a cobrança indevida diante do conflito de competência entre estados, municípios e, por diversas vezes, também a União.

É preciso que seja identificada a atividade que está sendo realizada e em qual contexto ela se encontra, para se qualificar como esta ou aquela incidência de tributo, importando, ainda, analisar a obrigação de fazer e a obrigação de dar, ou seja, quando o que prevalece na relação das partes é o “dar” e quando estamos diante de um “fazer” ou “prestar”. E mais, não basta verificarmos apenas esse aspecto, esquecendo que o fazer ou dar poderão estar envolvidos a demais operações subsequentes, sendo, então, necessário que consideremos, também, o critério “destinação do bem”.

O tema, por fim, não se esgota, pelo contrário, podemos ainda trilhar muitos outros caminhos. Em breve, isso é o que esperamos, poderemos ter a questão resolvida e consolidada pelos tribunais. Enquanto isso, só nos resta acompanhar os debates acerca do assunto.

Afinal de contas, como bem afirma Aires Fernandino Barreto³³:

(...) nenhum outro imposto... oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns como o ISS.

³³ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.341.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ANDRADE, Paulo Roberto. *Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda>>. Acesso em: 17 set 2017

ATALIBA, Geraldo. *et al.* Conflitos entre ICM, ISS e IPI, *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 7/8, jan./jun., p. 105-131, 1979.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECKER, Walmir Luiz. *Industrialização por encomenda e a bitributação (IPI/ISSQN) defendida em soluções de consulta da Receita Federal do Brasil*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=288006> . Acesso em: 06 jun 2017.

CARVALHO, Cristiano. *O IPI e a Industrialização por encomenda*. In: PEIXOTO, M. M. *IPI Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003

CHIESA, Clélio. Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo, 9. v, 2005.

CUNHA, Arlindo Ferreira. Regra –Matriz do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista IMES – Direito*, n.13, v. VIII, p.81-110.

FUJITA, Décio Seiji. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza e a industrialização por encomenda*. Disponível em: <http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/issqn_e_industrializacao_por_encomenda_0.pdf>. Acesso em: 07 jun 2017.

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

GIARDINO, Cléber. Conflitos entre Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.13/14, jul./dez., p. 137-144, 1980.

JÚNIOR, Antonio Mendes Feitosa; TELES, Galderise Fernandes. *Industrialização por encomenda: Hipótese de incidência tributária de ISS, ICMS ou IPI*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=286325&printpage=_>. Acesso em: 06 jun 2017.

JÚNIOR, Roberto Biava. *A tributação das operações de “industrialização por encomenda”: análise do conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União – IPI, Estados – ICMS, Municípios – ISS)*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=eb0f8365fc175cca>>. Acesso em: 29 mai 2017.

MACEDO, Jose Alberto Oliveira. *Conflitos de Competência na Tributação do Consumo*. 2013. 162 p. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Tese de Doutorado: Conflito de Competência na Tributação do Consumo. Disponível em: <file:///C:/Users/Mini/Desktop/P%C3%93S%20GRADUA%C3%87%C3%83O%20PGE%20-%202017/TCC/Doutorado_Conflitos_de_Compentencia_na_Tributacao_do_Consumo_JOSE_ALBERTO_OLIVEIRA_MACEDO.pdf>. Acesso em: 16 set 2017

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. *Industrialização por Encomenda. Mercadoria Remetida para o Estabelecimento que Receberá o Produto Final Elaborado, Mas Entregue ao Estabelecimento que Procederia a Industrialização. Diferença das Vendas à Ordem – Parecer*. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, n.97, p. 191-213, mai/jun 2014

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

MELO, José Eduardo Soares de. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008.

NASRALLAH, Amal. *Critérios para identificar a incidência do ISS ou do ICMS nas operações de industrialização sob encomenda. Entendimento do STF e do STJ*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI170755,91041-Criterios+para+identificar+a+incidencia+do+ISS+ou+do+ICMS+nas>>. Acesso em: 06 jun 2017.

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

RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. *Industrialização por encomenda: IPI ou ISS*. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=8108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3>. Acesso em: 06 jun 2017.

ROISIN, Christopher. *Considerações sobre a responsabilidade civil na industrialização por encomenda*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8289/consideracoes-sobre-a-responsabilidade-civil-na-industrializacao-por-encomenda>>. Acesso em 14 set 2017.

ROSA, Thiago Padilha da Rosa; MENEGAT, Valdenir. *Industrialização por encomenda nas empresas do Simples nacional: uma análise do entendimento do fisco catarinense à luz da resolução normativa nº 63/2009*. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1217/1151>>. Acesso em: 29 mai 2017

TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n.204, p. 100-114, set., 2012.

TAUIL, Roberto A. *O Conflito ICMS x ISS: revendo conceitos dos serviços por encomenda e contratos de empreitada*. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0056.pdf>>. Acesso em: 07 jun 2017

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, José Roberto. *O Papel da Lei Complementar no Estabelecimento das Fronteiras IPI X ISS: Óculos para Macacos*. IBET, 04 junho 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/o-papel-da-lei-complementar-no-estabelecimento-das-fronteiras-ipi-x-iss-oculos-para-macacos-por-jose-roberto-vieira/>>. Acesso em: 13 setembro 2017.