

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - COGEAE

DANIELA LIMA DOS SANTOS SOUSA

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

São Paulo – SP

2016

DANIELA LIMA DOS SANTOS SOUSA

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

Monografia apresentada como requisito à
obtenção do título de Especialista em Direito
Tributário no Curso de Pós-Graduação *LATO*
SENSU da PUC - COGEAE.

Orientadora: Daniela de Andrade Braghetta.

São Paulo – SP

2016

RESUMO

A abordagem principal será sobre a não incidência do Imposto sobre Serviços na atividade de industrialização por encomenda, a definição do conceito dos termos beneficiamento e industrialização.

A definição do regime de tributação na atividade de industrialização por encomenda é o norte para a solução da problemática abordada neste estudo.

A análise do tema tem por base a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviço, beneficiamento e industrialização.

ABSTRACT

The main approach will be on the non-levy of service tax in the in the custom processing activity, to the definition of the concept about processing and industrialization.

The definition of the tax regime in the custom processing activity is north to the solution of the problem addressed in this study.

The subject of analysis is based on bibliographic and jurisprudential research.

Keywords: service tax, processing, industrialization.

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida. Aos meus amados pais e irmãos que me deram todo amor e sempre me apoiaram. Ao meu amado esposo pelo apoio e paciência.

Agradeço a professora Daniela de Andrade Braghetta, pela atenção e ajuda na elaboração do trabalho. Parabéns pela dedicação e amor pela profissão.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO	10
3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA	13
4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO	15
5. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA (BENEFICIAMENTO).....	18
6. DO ENTENDIMENTO DOS ÓRGÃOS COMPETENTES ACERCA DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....	22
7. DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....	27
8. A ATUAL POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS.....	34
9. CONCLUSÃO	38
BIBLIOGRAFIA.....	40

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho inicia com o conceito da regra matriz de incidência elaborada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho.

Será delimitada a regra matriz dos seguintes tributos, imposto sobre serviço, imposto sobre circulação de mercadoria e por fim o imposto sobre produto industrializado.

Após será analisada a figura do beneficiamento, com todos os seus aspectos e entendimento sobre esse conceito.

Em seguida será efetuada a análise do posicionamento (entendimento) dos próprios entes federativos no caso a União em relação ao IPI, aos Estados sobre o ICMS e por fim os Municípios com relação ao ISS, apresentando entendimentos expressados por estes.

No próximo tópico analisaremos a não incidência do ISS, em face da operação de “industrialização por encomenda”, enfocando o conceito de industrialização (produto industrializado) e de mercadoria.

Após abordamos as alterações mais relevantes da legislação complementar do ISS, especialmente quanto aos termos utilizados na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 em comparação ao antigo Decreto-Lei 406/68.

Por fim, analisaremos o Recurso Extraordinário nº 606.960, do Supremo Tribunal de Federal expondo a posição da jurisprudência pela não incidência do imposto sobre serviço e pela incidência de ICMS e IPI, nas operações de industrialização por encomenda.

Será feita análise do v. acórdão trazendo as ponderações efetuadas pela Suprema Corte, estabelecendo parâmetros para análise da incidência sobre a atividade de beneficiamento.

Vale destacar que, em entendimento contrário ao do Supremo Tribunal Federal, os entes Federativos e o Superior Tribunal de Justiça se manifestaram, conforme jurisprudências que serão citadas neste trabalho.

2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO

A fim de analisar o trabalho, necessário que se construa a regra matriz de incidência do imposto sobre serviço, de forma que serão delimitados seus principais pontos antecedente e consequente.

O Professor Paulo de Barros estabeleceu um esquema que pode ser utilizado para a construção de qualquer norma jurídica.

De acordo com Paulo de Barros, a regra matriz de incidência tributária é uma norma geral e abstrata, assim definida como:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista de Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria de juízos hipotético-condicionantes. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.¹

Este é um método que nos permite entender o conteúdo da norma, além de analisar e efetuar o controle de legalidade.

Para tanto, usaremos a regra criada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, analisando no antecedente da norma os seguintes aspectos: critério material, espacial e territorial.

Com relação ao Consequente, trataremos dos critérios pessoal, subdividido em sujeito ativo e passivo, bem como o critério quantitativo.

Segue abaixo, a estrutura da fórmula que será utilizada para estudar tanto o imposto sobre serviços, quanto o imposto sobre circulação de mercadoria e o imposto sobre produto industrializado.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239

ANTECEDENTE:

Critério material

Critério espacial

Critério temporal

CONSEQUENTE:

Critério pessoal

Sujeito passivo

Sujeito passivo

Critério quantitativo

Segue abaixo análise referente a estrutura da RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária:

ANTECEDENTE:

Critério material

Conforme definido pelo artigo 156, III da Constituição Federal, os Municípios poderão instituir o ISS sobre a prestação ou circulação de serviços (definidos em lei complementar), excluídos os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS, de competência estadual, previstos na Lei Complementar 87/96.

Critério temporal

Por meio deste critério, é possível verificar o momento do fato descrito na norma, de forma que passa a existir um liame jurídico entre o devedor e o credor em torno de um objeto, ou seja, o pagamento da prestação pecuniária.

Critério espacial

O critério espacial deve ser entendido como o local onde o serviço deve ser efetuado, para tanto, o artigo 3º da Lei Complementar 116/03 prescreve que se considera prestado o

serviço no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII.

CONSEQUENTE:

Critério Pessoal

A partir deste critério, é possível identificar quais os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, qual seja, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Sujeito ativo

Trata-se do titular do direito subjetivo, quem deve exigir que se cumpra a obrigação tributária. No âmbito do ISS quem detém a competência tributária para exigir o ISS é o Município, respaldado nos termos do artigo 156, III da Constituição Federal.

Sujeito passivo

Trata-se de pessoa física ou jurídica, privada ou pública, sujeito de direitos, de quem se deve exigir o cumprimento da prestação.

Ademais, a sujeição passiva pode ser dar de modo direto, por meio do contribuinte, ou de modo indireto por substituição e transferência.

Critério Quantitativo

Tal critério é formado pela base de cálculo que é o preço do serviço, bem como a alíquota para o correto recolhimento do tributo.

3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Análise da regra matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria, prevista no artigo 155, II da Constituição Federal.

ANTECEDENTE:

Critério material

Trata-se da realização de operações de circulação de mercadorias, comunicação, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e importação.

Critério espacial

Os limites territoriais do Estado e aquele localizado o domicílio ou estabelecimento do destinatário de mercadoria importada.

Critério temporal

É o momento da efetivação da operação de circulação de mercadoria (art.12 LC 87/96). No caso de transporte é o local onde o serviço é prestado, bem como no caso de ICMS comunicação, incide no momento da execução, geração ou utilização dos serviços.

Quanto à mercadoria importada, no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do Estado importador, artigo 11, alínea “d” da Lei Complementar 87/96.

CONSEQUENTE:

Critério pessoal

Sujeito ativo: O Estado do domicilio ou estabelecimento do destinatário de mercadoria, no caso de importação.

Sujeito passivo: O Contribuinte, no caso de ICMS comunicação quem realizou o fato. No que diz respeito ao ICMS transporte, o transportador.

Quanto a mercadoria importada a pessoa do importador.

Critério quantitativo

Trata-se da base de cálculo: valor da operação e do serviço prestado (artigo 13 da Lei Complementar 87/96)

Alíquota: que constar em RICMS estadual ou acordo interestadual. Exemplo: o Estado de São Paulo possui alíquota interna de 18%.

4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO

Quanto a regra matriz de incidência do Imposto sobre Produto Industrializado, segue análise:

ANTECEDENTE

a) Critério material:

A constituição Federal prevê e seu artigo 153 que compete a União instituir imposto sobre os produtos industrializados.

Ademais, considerando os termos do artigo 46 do Código Tributário Nacional, há três hipóteses de incidência do Imposto sobre produto industrializado, quais sejam, no momento do seu desembaraço aduaneiro, quando se tratar de produto de procedência estrangeira.

Quando da saída de produto de estabelecimento equiparado a industrial, seja ele importador, industrial, comerciante ou arrematante ou da arrematação, quando se tratar de bem apreendido ou abandonado e levado a leilão.

b) Critério espacial:

Analisemos cada um dos fatos geradores previstos no artigo 46 do CTN:

1) no caso do inciso I, qual seja, "importar produtos industrializados", se dará o quando ocorrer a entrada de produto industrializado estrangeiro (aeroporto, porto e fronteiras alfandegárias).

2) no caso do inciso II, o critério espacial compreenderá todo o território nacional, uma vez que o IPI é de competência da União.

3) na hipótese de incidência do inciso III "arrematação de produtos industrializados", será considerado o local onde ocorrer a arrematação decorrente de leilão de produtos apreendidos, inclusive decorrentes da pena de perdimento, ou abandonados.

c) Critério temporal

Os critérios temporais do IPI são aqueles previstos no art. 46, do CTN, quais sejam: a saída do produto do estabelecimento industrial, o desembaraço aduaneiro e a arrematação de produtos em leilão.

CONSEQUENTE:

a) Critério pessoal: Neste entendimento, conforme os termos do artigo 153, IV da Constituição Federal compete a União instituir, cobrar e fiscalizar o Impostos sobre produtos industrializados, logo se torna a União sujeito ativo da obrigação.

Sujeito passivo: Neste caso, cabe ao sujeito passivo pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, o dever de fazer cumprir a prestação pecuniária da qual o sujeito ativo faz jus.

Vale lembrar que o Código Tributário Nacional, em seu art. 51, traz a figura dos contribuintes por equiparação para determinação do contribuinte (sujeito passivo), entre eles o importador, o industrial, o comerciante e o arrematante.

Dessa forma, o Regulamento do IPI fez várias equiparações para determinar o contribuinte do imposto, conforme se observa dos artigos 8º e 9º, do referido Regulamento.

Porém, vale ressaltar que o trabalho não tem como escopo aprofundar das regras matrizes acima identificadas, portanto, não adentraremos no estudo aprofundando do tema.

Critério quantitativo:

A base de cálculo do IPI está prevista no artigo 47 do Código Tributário:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante:

- a) do Imposto sobre a Importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
II - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.²

Vale ressaltar que, como regra geral as alíquotas do IPI encontram-se discriminadas na Tabela de Incidência do IPI, denominada "TIPI", por meio da qual é estabelecida a respectiva classificação fiscal dos produtos.

Exemplo: As preparações destinadas a fornecer aos cães e gatos a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada - Código 2309.10.00, tem alíquota de 10%.

² BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 27 mar. 2016.

5. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA (BENEFICIAMENTO)

O parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional cita que:

Art. 46

(...)

Parágrafo único. 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.³

Ademais, o Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado, em seu art. 4º, faz a seguinte definição:

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.⁴

Cabe ressaltar que as excludentes da industrialização se encontram previstas no art. 5º, do RIPI, conforme abaixo:

³ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 07 mar. 2016.

⁴ BRASIL. Decreto 7210/2010. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 07 mar. 2016.

Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica ;VII - a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica;

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;

XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;

XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas;

XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física;

Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.⁵

Desta feita, é fato que a expressão "produto industrializado" é bem abrangente, de forma que qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, constitui a materialidade.

Uma pessoa jurídica ao industrializar um determinado produto pode dispor de diversas formas para realizar esta atividade, senão vejamos: Pode comprar insumos e efetuar a industrialização em todas as suas etapas, e por fim dar saída aos produtos, ou então, comprar todos os insumos que forem necessários e utilizá-los na maior parte das etapas de industrialização, somente para exemplificar.

Esta é a chamada industrialização por encomenda, no qual a pessoa jurídica industrial efetua modificações no bem lhe modificando a natureza em uma etapa do processo de industrialização.

Segundo Marcus de Freitas Gouveia, há uma distinção elementar entre os serviços de industrialização que pode ser encontrado no Direito Civil, no qual diante de obrigações de fazer o serviço será tributado pelo ISS, já no caso de obrigações de dar, então haverá industrialização com incidência de IPI.⁶

No entendimento do STF, haverá industrialização por encomenda caso o objeto encomendado seja um bem que integrará o processo produtivo, retornando ao encomendante para que este efetue a saída da mercadoria, sendo serviço se o encomendante por consumidor final e a encomenda não se destinar ao comércio.⁷

Eduardo Botallo ao compreender o conceito jurídico de produto industrializado, cita que:

⁵ BRASIL. Decreto nº 7212 de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 24 mar. 2016.

⁶ GOUVEIA, Marcus de Freitas. Industrialização e a Amplitude da hipótese de incidência do IPI. Revista Dialética nº 242, página 66.

⁷ GOUVEIA, Marcus de Freitas. Op. Cit. página 66.

se pode assentar que um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica ou técnica, adquiere utilidade nova ou, de algum modo, se mostre bem mais ajustado para o consumo.⁸

Na acepção de Antônio da Cruz, os produtos industrializados são:

obtidos pelo esforço humano aplicado sobre móveis quaisquer, em qualquer estado, com ou sem instalações ou equipamentos. Haverá produto industrializado se, do esforço sobre o bem móvel, resultar acréscimo ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviço.⁹

A advogada tributarista Fabiana Barbosa expõe em seu artigo Atividade de beneficiamento: Conflito de competência entre IPI e ISS que “o beneficiamento pressupõe a preexistência de um produto que tem aperfeiçoado o seu funcionamento, utilização, acabamento, mas permanece com sua identidade original”.¹⁰

Diante do exposto, verificasse que será considerado produto industrializado caso seja modificada a natureza de um bem, após sujeição a um processo de industrialização.

Neste sentido, os termos beneficiamento e industrialização são sinônimos, uma vez que o beneficiamento decorre de um processo de industrialização.

O imposto sobre serviço decorre uma obrigação de fazer na prestação de serviço, já o imposto sobre produtos industrializados recaem sobre uma obrigação de dar.

Contudo, se faz necessária a delimitação destes regimes de tributação, a fim de evitar eventual bitributação em caso de conflito de competência.

⁸ BOTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 40-41.

⁹ CRUZ, Antonio Maurício da. O IPI – Limites Constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 55.

¹⁰ BARBOSA, Fabiana Gragnani. Atividade de beneficiamento Conflito de competência IPI e ISS. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 11, nº 1142, 17 ago. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8813>>. Acesso em: 27 mar. 2016.

6. DO ENTENDIMENTO DOS ÓRGÃOS COMPETENTES ACERCA DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

A questão da industrialização por encomenda gira em torno da competência tributária atribuída a União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

Os Municípios no exercício de seu poder de instituição tributária baseando-se na definição de serviço, conforme ensina o mestre Aires F. Barreto:

num primeiro momento pode-se conceituar serviço como todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o genero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou de terceiro) e a espécie é apenas serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.¹¹

Ensina que serviço para fins do artigo 156, III da Constituição Federal “é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.¹²

Ademais, com implicação direta dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva exige-se que as hipóteses de incidência contenham fatos de significação econômica, ou seja, revelem riqueza.

Segundo o professor Geraldo Ataliba: “Esse conteúdo é o único critério objetivo de igualação dos encargos. Sem ele, a lei tributária para ser arbitrária, não isonômica e, pois, inconstitucional”.¹³

Neste sentido, em busca de arrecadação, os municípios entendem que o objeto principal da industrialização é exercer o serviço encomendado, com ou sem emprego de materiais para executar tal tarefa, por iste motivo entendem que os fatores enquadrados na industrialização por encomenda devem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviço – ISS.

¹¹ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Editora: Dialética. 2009. p.29.

¹² Idem. p. 64

¹³ BARRETO, Aires F. Apud ATALIBA, Geraldo. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Editora: Dialética. São Paulo, 2009. p. 30.

No julgamento do processo administrativo nº 2010-0.319.245-5, o Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo, entendeu que uma vez que o serviço está previsto na lista da Lei Complementar 116/03, então a atividade de beneficiamento estaria a ela sujeita, de forma que, a destinação do produto não seria relevante neste aspecto, se seria entregue ao autor da encomenda, consumida ou se esta passara por um processo de industrialização para que posteriormente esta mercadoria fosse revendida.

Segue ementa abaixo:

“Ementa: BENEFICIAMENTO - ATIVIDADE INCLUÍDA NO ITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/03- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ISS”.¹⁴

Contudo, vale ressaltar que este entendimento não é uniforme, uma vez que este Conselho já decidiu favoravelmente ao contribuinte, exemplo é o processo nº 2012-0.351.176-7 da 4ª Câmara Julgadora, Relator Marcos Minichillo de Araújo, julgado em 06 de junho de 2013, que reformou a decisão e cancelou os Autos de Infração.

Quanto aos Estados e Distrito Federal, embasados na definição de circulação de mercadoria, de modo que se transfere a outrem bens destinados à venda, com a consequente mudança de titularidade. Neste viés, a industrialização por encomenda tem o intuito de que o industrializador transfira para o encomendante a encomenda já alterada, modificada e melhorada.

Deste modo, tal situação é hipótese de incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Com relação ao Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, este tem entendimento no sentido de que a atividade de beneficiamento quando é destinada a revenda somente se sujeita ao ICMS, tendo em vista que visa a continuidade da circulação da mercadoria.

¹⁴ SÃO PAULO, Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura da Cidade de São Paulo; Processo Administrativo nº: 2010-0.319.245-5; Conselheira Julgadora Ana Jenn Mei Shu Azevedo, 4ª Câmara Julgadora Efetiva, data do julgamento 29 mar. 2011).

Segue entendimento:

Ementa: ICMS – FALTA DE PAGAMENTO – (...) – INDUSTRIALIZAÇÃO CONSISTENTE EM BENEFICIAMENTO DE SUCATA DE METAIS – INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA A ISS – (...)”.¹⁵

Conforme exposto, os Municípios têm se posicionando a favor da tributação do ISS, dentre os serviços listados no item 14 da Lei Complementar 116/03, quais sejam os serviços de beneficiamento, galvanoplastia, adonização, pintura, corte, recorte e outros, vale ressaltar que tais serviços já estavam presentes na lista do Decreto 406/68, fato é que a atual lista não faz menção a destinação do bem, o que causou equívoco na interpretação do item, uma vez que a norma anterior previa que os serviços fossem destinados a industrialização.

Logo, os Municípios entenderam que se alargou a competência municipal, mesmo nos casos que os produtos sejam destinados a industrialização.

De outro modo, a União utilizando-se de sua competência atribuída pela Constituição Federal, entende que a industrialização por encomenda é base de cálculo do IPI – Imposto sobre Produto Industrializado, baseando-se no artigo 46 do Código Tributário Nacional, bem como no artigo 4º do Regulamento do IPI que prevê que considerasse industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou sua finalidade, ou ainda que o aperfeiçoe para o consumo, exemplo delas transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação, recondicionamento.

Com relação ao conflito de competência entre o ISS e o IPI, Aires Fernandino Barreto expôs sua opinião criticando o posicionamento da Receita Federal exposta na solução de consulta nº 350, de 19 de outubro de 2004, da 10ª Região Fiscal de tributação, DOU 23.11.04, de que numa mesma operação não se pode enquadrar os dois tributos, ou o serviço é tributado pelo ISS ou pelo IPI.¹⁶

¹⁵ SÃO PAULO, Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, 6ª Câmara Temporária, Processo 74477, Relatora Silvana Visintin, Ano 2007, data da publicação: 01 ago. 2009).

¹⁶ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 156.

Isto porque, este é o entendimento do Fisco Federal:

as operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizados mediante galvanoplastia configuram industrialização, a despeito de figurarem na lista na lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Acrescenta-se nesse ato administrativo que o fato de uma operação caracterizar “prestação de serviço, para efeito de incidência de ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.¹⁷

Porém, o jurista se expressa dizendo se tratar de um erro crasso, isto porquê, ou estamos diante de um produto industrializado, que se sujeita ao IPI, ou se trata de prestação de serviço sujeito ao ISS.¹⁸

Todavia, a Receita Federal mantém este entendimento, conforme solução de consulta Nº 27, abaixo citada:

EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO FATO DE A OPERAÇÃO SE IDENTIFICAR COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. A reunião de produtos, partes ou peças de que resultem novos produtos (luminárias ou quadros elétricos completos), com classificação fiscal própria, caracteriza industrialização, na modalidade montagem. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. O estabelecimento comercial de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por terceiros, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias-primas e produtos intermediários, equipara-se a industrial e, nessa condição, é contribuinte do IPI, em relação aos fatos geradores decorrentes da saída dos produtos tributados que industrializar por encomenda, sujeitando-se às obrigações principais e acessórias previstas na legislação de regência.¹⁹

Todavia, corroboro com o entendimento do Ilustre jurista, no sentido de que são excludentes as incidências de ISS e IPI, onde incide ISS não pode incidir o IPI.

¹⁷ BARRETO, Aires F. Op. Cit. p. 156.

¹⁸ Idem. p. 156.

¹⁹ BRASIL. Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6.ª Região Fiscal. Solução de consulta DISIT/SRRF06 nº 27, de 26 fev. 2013, publicado 05 mar. 2013.

Vale ressaltar que José Eduardo Soares de Melo cita que no caso do IPI, estamos diante de uma obrigação de dar um produto industrializado decorrente do realizador da operação, enquanto no caso do ICMS a operação somente grava a operação realizada por quem produz o bem.²⁰

Por fim, faz a distinção entre IPI e ISS, de modo que o IPI consiste numa obrigação de fazer e de dar, que ao final é o produto industrializado, enquanto o ISS tem como objeto um fazer, resultante num serviço prestado.²¹

Desta forma, podemos verificar a posição dos três entes federativos com relação a hipótese de incidência da industrialização por encomenda.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 12 ed. São Paulo: Editora Dialética: 2012. p. 62-63.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Editora Malheiros: 2009. p. 92.

7. DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Com o advento da Lei Complementar nº 116, de 17 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISS – Imposto sobre Serviço, de competência dos Municípios, passou-se à discussão da incidência do referido tributo sobre atos jurídicos que anteriormente não estariam sujeitos.

Dentre eles, temos a discussão sobre a incidência ou não do ISS sobre o chamado “beneficiamento” executado pelas indústrias.

Vale lembrar que até a entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003, não havia qualquer dúvida a esse respeito. Sobre a mão-de-obra aplicada no “beneficiamento”, não incidia o ISS.

Tal interpretação se devia ao disposto na Lei Complementar nº 56/87, na qual, em sua lista de serviços, mais precisamente no item 72, a previsão da tributação por meio do ISS para acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, desde que decorrentes de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

Contudo, com a LC 116/2003, retirou-se a locução "*de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*", substituindo pela expressão "*de objetos quaisquer*". A partir desse momento, alguns Municípios com a nova redação, passaram a exigir das indústrias que realizam tais atividades, o recolhimento do ISS.

Em que pese a modificação na legislação, entendo que não passou a autorizar os Municípios a exigir o recolhimento. Primeiramente por estar consagrado em nosso sistema jurídico que legislação complementar não pode prever “serviços por definição legal” tributáveis pelo ISS. A lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do

contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.²²

Sendo assim, estarão os Municípios autorizados a tributar, por via do ISS, os serviços de qualquer natureza prestados, dentro de seu território, em caráter negocial. A inclusão de atividade na lista de serviços de lei complementar, no caso LC 116/2003, por si só não autoriza sua tributação, devendo efetivamente tratar-se de uma prestação de serviços.

E são inúmeras as razões pelas quais os Municípios não possuem competência tributária para exigir o recolhimento do ISSQN sobre as atividades de pintura, lavagem, beneficiamento, dentre outras acima descritas, realizadas por indústrias, sobre objetos de terceiros.

a) serviço não deve constituir etapa do ciclo de industrialização ou comercialização do produto;

b) ISS devem incidir sobre serviços que não transformam ou modificam a natureza da finalidade da coisa;

c) serviço se completa ou se exaure na sua própria aplicação, tendo, por isso, um valor econômico independente do valor do bem em que foi aplicado,

d) serviço não visa modificar a natureza e/ou finalidade do bem em que é aplicado.

Em suma, nota-se que a mão de obra aplicada no processo produtivo que realize atividades de condicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, sobre objetos de terceiros, não poderá sujeitar-se ao recolhimento do ISS.

Vale lembrar que, o Superior Tribunal de Justiça entendia que no caso de qualquer operação de industrialização por encomenda, desde que elencada na lista de serviços da Lei 116/03, seria considerado como prestação de serviço e fato tributável pelo Imposto sobre

²²CARRAZA, Roque, Curso de Direito Constitucional Tributário, 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 509

Serviço, excluindo-se a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria, são eles REsp. 888.852/ES, de 04.11.2008, REsp. 1097249/ES, de 03.11.2009, AgRg nos EDcl no REsp. 1279303/RS, de 06.05.2010, AgRg no Ag 1362310/RS, 01.09.2011, AgRg no REsp. 1280329/MG, 27.03.2012, EDcl no AgRg no AREsp. 103409/RS, AgRg no AResp. 207589/RS, de 06.11.2012.

O Superior Tribunal de Justiça, ao ser interpelado a se manifestar para dirimir conflito de competência, vem se posicionando favorável aos Municípios, decidindo pela incidência do ISS na industrialização por encomenda, em qualquer hipótese e afastando a incidência do IPI e do ICMS.

Neste sentido é a jurisprudência do STJ, conforme o julgamento proferido no RE no Resp nº 888.852, o qual também se referi ao IPI e não somente se refere ao ICMS, conforme ementa pelo Ministro Luiz Fux:

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. Uchôa Fontes Granitos Ltda. interpôs recurso extraordinário com fundamento no artigo 102, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator o Ministro Luiz Fux, assim ementado: 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 intermediárias, 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 item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item 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 EC 18/65 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 Item 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, 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). 14. Recurso especial provido" (fl. 157/159). As razões do recurso alegam a repercussão geral, e dizem violados os artigos 155, II, e 156, III, da Constituição Federal (fl. 205/225). Contra-razões (fl. 233/245). 2. Presentes os respectivos pressupostos, admito o recurso extraordinário. Remetam-se os autos ao Supremo Tribunal Federal. Intimem-se.²³

Vale citar que ao analisar o Recurso Extraordinário nº 599.838, este foi julgado prejudicado pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que a controvérsia foi solucionada conforme análise e aplicação da legislação complementar federal, uma vez que a súmula 279 do STF rege pela impossibilidade de reinterpretação da legislação ordinária.

Desta feita, percebesse que o entendimento deste Tribunal é no sentido de que as operações por encomenda, relacionados nos itens 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, somente estão sujeitos a incidência do ISS, sejam estes serviços destinados a uma nova industrialização ou não.

O Supremo Tribunal Federal – STF, ao julgar a ADIN 4389, decidiu pelo deferimento da Medida Cautelar, pelo Pleno, com Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa o seguinte entendimento: 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 mercadorias.

Podemos perceber ao analisar o voto do Ministro Joaquim Barbosa, ao citar que o tributo e sua incidência iriam interferir no processo produtivo da cadeia de industrialização, de forma que, ocorrendo a incidência do ISS, este tributo acarretaria num custo para a indústria nacional, repassando para o consumidor da cadeia.

A Ministra Ellen Gracie também reformou a tese que se fosse permitida a incidência do ISS estaríamos inserindo um tributo cumulativo nas atividades de produção e comercialização:

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RE no REsp nº 888852, Ministro Ari Pargendler, Brasília, DF, 04 abr. 2009. Disponível em: <
<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?processo=888852.NUM.&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO#DO C1>>. Acesso em: 22 mar 2016.

Conforme bem esclarecido por Marco Aurélio Greco no já referido parecer, a fabricação das embalagens é evento que se encontra no meio do ciclo de fabricação do produto final a ser colocado no mercado", sendo que a sua caracterização como simples prestação de serviços gráficos, além de equivocada, implicaria o estorno dos créditos anteriormente apropriados pelas indústrias gráficas e impediria o creditamento pelas empresas adquirentes. Ademais, geraria uma distorção na não cumulatividade do ICMS; a rigor, frustra o objetivo constitucional desse mecanismo (diluir a exigência do ICMS por todo o ciclo econômico de circulação de mercadorias), pois introduz um imposto cumulativo (ISS) no ciclo econômico de mercadorias sujeitas a um imposto não-cumulativo (ICMS). Rompe-se a sequência da não cumulatividade e oneram-se os custos de ambos (fabricantes e adquirentes de embalagens).²⁴

Contudo, percebe-se que iria acarretar num estorno de crédito já apropriados impedindo creditamento pelas empresas adquirentes, ocasionando a cumulatividade nas cadeias produtivas.

Vale ressaltar que, tal julgamento visou analisar as operações de industrialização por encomenda de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização em processo de industrialização.

Neste caso, fixou-se o entendimento de que se um estabelecimento encomendante contrata uma empresa para industrialização de um outro produto, incidirá o ICMS, caso o produto seja utilizado como insumo ou comercializado pelo encomendante.

Outro caso interessante, foi o julgamento dos EDcl no AgrRg no AResp 103409/RS, no qual o STJ analisou a questão da industrialização sob encomenda no caso de produção de cartões magnéticos para uso da empresa, em outras palavras, estes cartões não seriam utilizados como insumo ou mercadoria.

Ao analisar os termos do acórdão, verificasse que o STJ trouxe alguns entendimentos da decisão do STF na ADI 4389, porém, destacou que este caso se tratava de hipótese diversa, uma vez que neste caso a empresa efetuou industrialização de um produto sob encomenda para uso próprio. Neste sentido, entendeu-se que nesta hipótese incidiria o ISS.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4389 MC/DF voto Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>>. Acesso em 22 mar. 2016. p. 17.

Segue trecho da ementa:

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 a 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...”²⁵

Desta feita, podemos destacar os seguintes entendimentos:

- a) O ISS não incidirá nas operações de industrialização por encomenda, quando estes bens e produtos forem utilizados em processo de industrialização ou quando da circulação de mercadoria, de forma que incidirá o ICMS e IPI;
- b) Todavia, caso se o produto industrializado por encomenda para uso da própria empresa na condição de consumidora final, então estaremos diante de hipótese de ISS.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Edcl. no AgRg no AResp 103409/RS, Ministro Humberto Martins. Disponível em:
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=103409&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>.
>Acesso em 17 mar. 2016.

8. A ATUAL POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS.

O julgado do Supremo Tribunal Federal, decidiu pela não incidência do ISS em casos de industrialização por encomenda, quando o bem retornar ao encomendante, permanecendo na cadeia de circulação, considerando deste modo uma fase do ciclo produtivo da encomendante.

O Recurso cuja relatoria é do Ministro Dias Toffoli, buscou elucidar e criar critérios objetivos para distinguir com segurança os campos de incidência do ISS e do IPI/ICMS,

O RE 606.960, em apertada síntese, traz elementos que podem ser utilizados para definição da tributação incidente, traçando critérios que servirão de subsídio para delimitar o campo de competência do IPI/ICMS nas operações de industrialização por encomenda, afastando a tributação pelo ISS.

Pretendeu v. acórdão estabelecer dois parâmetros para se alcançar o entendimento quanto a incidência tributária do IPI/ICMS e do ISS.

Primeira hipótese: bem volta a circular. Nesse aspecto, entende-se que a operação anterior representou uma etapa de um processo produtivo.

Segunda hipótese: consiste na verificação a quem foi prestado o serviço. Se prestado a um consumidor final, cumpre verificar a preponderância entre o dar e o fazer mediante averiguação de elementos de industrialização, ou seja, elementos que demonstrem uma produção em larga escala e que exclua o talento humano, fator importante para verificação da incidência do ISS.

Desta forma, entendeu o E. STF que em casos de industrialização por encomenda não cabe a incidência de ISS, quando se trata de uma etapa do ciclo produtivo.

Sendo assim, considerando os parâmetros estabelecidos no v. acórdão, quando se realiza a industrialização por encomenda, inserindo-se o bem no ciclo de produção

novamente, trata-se de hipótese, de circulação de mercadoria ou industrialização e não de prestação de serviço, estando obrigado ao recolhimento de IPI/ICMS e não ao recolhimento do ISS.

Porém, o Superior Tribunal de Justiça, que tem como competência, dentre outras, analisar os casos sob a ótica legal (infraconstitucional), ainda vem entendendo que, sobre os casos de industrialização por encomenda deve incidir o ISS.

A análise do STJ, por ser extremamente legalista e não olhar o sistema tributário como um todo, acaba sendo míope e, por via de consequência, equivocada.

Isso porque os fatos econômicos não podem ser analisados individualmente, mas como parte de uma cadeia, de um sistema.

No caso da industrialização por encomenda, em que uma empresa realiza parte do processo produtivo de outra, o sistema tributário constitucional previu a incidência de impostos não cumulativos e que incidem, entre outras coisas, sobre o consumo e sobre o valor agregado, como é o ICMS (IPI, PIS e COFINS seguem a mesma linha).

O ISS não faz parte deste sistema, não podendo incidir sobre parte de um processo produtivo de um produto que, ao final, vai ao mercado, sob pena de acarretar cumulatividade do ICMS e do próprio ISS, desviando o desiderato final do sistema tributário e acarretando, ao final, incidência de tributação maior do que a constitucionalmente prevista.

Visualizando a equivocada interpretação dada pelo STJ, o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do nosso Judiciário, e que tem por competência, dentre outras, analisar os casos sob o ponto de vista da Constituição Federal, tem modificado as decisões que indicaram a incidência do ISS sobre a industrialização por encomenda.

Eis o seguinte julgado:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens

meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido.²⁶

Da mesma forma os seguintes julgados: ARE 839976, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 24/10/2014, publicado em DJe-219 DIVULG 06/11/2014 PUBLIC 07/11/2014; AI 772547, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 08/11/2013, publicado em DJe-226 DIVULG 14/11/2013 PUBLIC 18/11/2013; RE 606960 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 05/02/2014, publicado em DJe-031 DIVULG 13/02/2014 PUBLIC 14/02/2014; ARE 720274 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 26/05/2014, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-106 DIVULG 02/06/2014 PUBLIC 03/06/2014.

De tudo que foi dito, parece-nos acertada a adoção de critérios objetivos e bastante claros, que são os seguintes:

(a) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e;

(b) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. No Agravo de Instrumento 803296/SP. Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28803296%20ENUME%2E+OU+803296%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ooem4uk>>. Acesso em 03 mar 2016.

Logo, vê-se que, STF modificou seu entendimento e fixou critérios para estabelecer a tributação adequada a esse tipo de atividade.

9. CONCLUSÃO

Quando analisamos a questão das operações sobre industrialização por encomenda, ou beneficiamento, verificamos que se trata de determinado negócio no qual uma pessoa jurídica contrata uma outra pessoa jurídica a fim de que esta efetue uma etapa da cadeia de processo industrial de um produto, encaminhando insumos para que este efetue o serviço de industrialização, que após, será utilizado pelo encomendante para uso próprio ou remetido de volta ao mesmo para posterior circulação da mercadoria.

Portanto, diante do cenário exposto, podemos concluir que a industrialização por encomenda não está sujeita a incidência do ISS, com uma exceção, e sim pela incidência do ICMS e IPI, conforme abaixo iremos pontuar.

Podemos verificar o correto entendimento do pelo Supremo Tribunal Federal no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.960, no qual se pretendeu estabelecer 02 (dois) parâmetros para se alcançar o entendimento quanto a incidência tributária do IPI/ICMS e do ISSQN.

a) **Primeira hipótese:** bem volta a circular. Nesse aspecto, entende-se que a operação anterior representou uma etapa de um processo produtivo.

b) **Segunda hipótese:** consiste na verificação a quem foi prestado o serviço. Se prestado a um consumidor final, cumpre verificar a preponderância entre o dar e o fazer mediante averiguação de elementos de industrialização, ou seja, elementos que demonstrem uma produção em larga escala e que exclua o talento humano, fator importante para verificação da incidência do ISS.

Ademais, o fato da LC 116/2003, ter retirado a locução "*de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*", substituindo pela expressão "*de objetos quaisquer*". A partir desse momento, alguns Municípios, passaram a exigir das indústrias que realizam tais atividades, o recolhimento do ISS.

Porém, em que pese a modificação na legislação, a mesma não passou a autorizar os Municípios a exigir o recolhimento.

Desta feita, podemos destacar os seguintes entendimentos conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal:

- a) O ISS não incidirá nas operações de industrialização por encomenda, quando estes bens e produtos forem utilizados no processo de industrialização ou quando da circulação de mercadoria, de forma que incidirá o ICMS;
- b) Todavia, caso se o produto industrializado por encomenda para uso da própria empresa na condição de consumidora final, então estaremos diante de hipótese de ISS.

Conforme todo o exposto, entendo que a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal é a mais acertada, devendo ser efetuadas as ponderações expostas nos casos de industrialização por encomenda.

De forma que, nos casos de industrialização por encomenda não cabe a incidência de ISS, quando se trata de uma etapa do ciclo produtivo e sim de IPI e ICMS se o bem volta a circular.

BIBLIOGRAFIA

BARBOSA, Fabiana Gragnani. Atividade de beneficiamento Conflito de competência IPI e ISS. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 11, nº 1142, 17 ago. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8813>>. Acesso em: 27 mar. 2016.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética. 2009.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso 07 mar. 2016.

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso 07 mar. 2016.

BRASIL. Decreto 7210/2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 07 mar. 2016.

BRASIL. Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6.ª Região Fiscal. Solução de consulta DISIT/SRRF06 nº 27, de 26 fev. 2013, publicado 05 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Edcl. no AgRg no AResp 103409/RS, Ministro Humberto Martins. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=103409&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>>. Acesso em 17 mar. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RE no REsp nº 888852, Ministro Ari Pargendler, Brasília, DF, 04 abr. 2009. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?processo=888852.NUM.&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO#DOC1>>. Acesso em: 22 mar 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4389 MC/DF voto Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>>.
Acesso em 22 mar. 2016.

CARRAZA, Roque, Curso de Direito Constitucional Tributário, 10^a ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CRUZ, Antonio Maurício da. O IPI – Limites Constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

GOUVEIA, Marcus de Freitas. Industrialização e a Amplitude da hipótese de incidência do IPI. Revista Dialética nº 242.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 12 ed. São Paulo: Editora Dialética. 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Editora Malheiros. 2009.

SÃO PAULO, Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura da Cidade de São Paulo; Processo Administrativo nº: 2010-0.319.245-5; Conselheira Julgadora Ana Jenn Mei Shu Azevedo, 4^a Câmara Julgadora Efetiva, data do julgamento 29 mar. 2011.

SÃO PAULO, Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, 6^a Câmara Temporária, Processo 74477, Relatora Silvana Visintin, Ano 2007, data da publicação: 01 ago. 2009.