

A Industrialização Por Encomenda e os Conflitos de Competência

3

*Rafael Santiago Costa*¹²

3.1. Introdução

Embora a Constituição Federal de 1988 (CF/88) tenha fixado de maneira rígida a competência tributária de cada ente federado, não são poucos os conflitos surgidos nessa seara e que colocam em confronto teses díspares sustentadas pelos entes envolvidos, cada um a defender sua competência para tributar determinado fato econômico. Discussões dessa natureza – muitas vezes fomentadas pelos próprios contribuintes, inseguros de qual seria o ente efetivamente competente – não interessam apenas ao Direito Tributário, pois envolvem o próprio regime federativo e a autonomia dos entes.

As controvérsias mais comuns giram em torno da pretensão de Estados e Municípios exigir o recolhimento de impostos de sua competência – ICMS e ISS, respectivamente – em face da mesma situação. Exemplos clássicos dessas contendas são bem ilustrados pela Súmula 163 do STJ¹³, aprovada em 12.06.1996, e pelo acórdão proferido

¹² Advogado, Mestrando em Direito Ambiental e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Amapá e Pós-Graduando em Advocacia Pública pelo IDDE

¹³ “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui

pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626¹⁴, quando se definiu que a produção customizada de *softwares*, objeto de posterior cessão de direito de uso específica, seria atividade passível de tributação pelo ISS, ao passo que a produção e comercialização de cópias padronizadas do mesmo *software* configuraria atividade sujeita ao ICMS.

O objetivo principal do presente estudo é analisar situação conflituosa quanto à competência tributária que ainda suscita grande divergência – pelo menos no campo doutrinário, como se verá –, agora versando sobre a operação notoriamente conhecida como “industrialização por encomenda”. Em geral, essa atividade resta configurada quando um estabelecimento, por questões de logística, custo ou mesmo ausência de *know how*, opta por enviar a terceiros bens de sua propriedade para que passem por alterações determinadas com base em suas orientações, sendo-lhe devolvidas em seguida para que dê prosseguimento em sua destinação.

A dúvida central gira em torno da configuração dessa atividade como prestação de serviço ou como mera etapa do processo de industrialização e posterior comercialização do bem. Para os defensores da primeira hipótese, não haveria dúvidas acerca da incidência do ISS. Já para os que advogam a segunda conformação, tratar-se-ia de fato gerador do ICMS, o que acaba por também atrair a incidência do IPI¹⁵. Ou seja, não se trata de discussão que interessa apenas a Estados e Municípios, mas igualmente à União.

fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

¹⁴ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, julgado em 10.11.1998.

¹⁵ A hipótese de incidência tanto do ICMS quanto do IPI está relacionada com obrigação de dar. No primeiro caso, basta haver circulação de mercadoria. No segundo, a circulação envolve mercadoria industrializada.

A análise terá por foco principal o posicionamento que vem sendo adotado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) sobre o tema, com sua confrontação com o que vem sendo sustentado pelos Tribunais Superiores e pela doutrina pátria. Apresentaremos ainda nossa posição sobre o tema, de forma sucinta e sem a pretensão de exaurir a fundamentação possível, sob pena de desvirtuamento do foco acima indicado.

3.2. Contextualização Do Debate

O conflito de competência acima introduzido gira em torno, principalmente, do item 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (LC 116/03), que arrola como serviços tributáveis pelo ISS algumas atividades desenvolvidas em bens de terceiros, tais como restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, galvanoplastia, corte, polimento, plastificação, dentre outras congêneres.

Referidas atividades já constavam da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, substituída pela que acompanha a LC 116/03, mais precisamente em seu item 72. Detalhe extremamente relevante mantinha adormecida a discussão sobre a competência tributária na industrialização por encomenda. É que, enquanto o item 72 da lista deixava expresso que a incidência do ISS ocorreria somente quando as atividades listadas ocorressem em face de “objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, o item 14.05 da listagem atual prevê a incidência em relação às mesmas atividades, mas fazendo referência apenas a “objetos quaisquer”.

Ou seja, se na legislação pretérita à LC 116/03 havia previsão expressa de que as atividades usualmente desenvolvidas na industrialização por encomenda não ensejariam incidência de ISS quando os objetos manipulados

se destinassem à industrialização ou comercialização, o mesmo não se verifica na legislação atual. Considerando essa supressão e o fato de que a CF/88 atribui à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos nela previstos (art. 146, III, *a*), bem como que compete aos Municípios instituir impostos sobre os serviços definidos em lei complementar, tais entes passaram imediatamente a exigir ISS em face das atividades em comento.

Tanto contribuintes, quanto Estados e União passaram a defender que, em casos envolvendo bens destinados à posterior industrialização ou comercialização, cobranças nesse sentido resultariam na invasão da esfera de competência da União e dos Estados em relação ao IPI e ao ICMS, respectivamente. O argumento principal seria no sentido de que “a tributação municipal somente poderia ocorrer após o término do ciclo de produção/comercialização, ou quando a prestação do serviço fosse realizada por encomenda (definitiva do usuário final)” (MELO, 2008, p. 100).

A controvérsia e insegurança acerca do tema são tamanhas que a Receita Federal tem apresentado inúmeras soluções de consulta indicando que o fato de operações caracterizadas pela legislação do IPI como industrialização se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC 116/03, sujeitos ao ISS, portanto, não impediria a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas atividades¹⁶.

Há casos, versando sobre atividade gráfica, em que a Receita Federal afirma abertamente a possibilidade de a atividade gráfica configurar simultaneamente operação industrial e prestação de serviço, justificando a incidência

¹⁶ Para citar apenas exemplos mais recentes, exatamente nesse sentido as Soluções de Consulta n^os 27 (de 26.02.2013), 44 (de 25.02.2013) e 296 (de 10.12.2012).

conjunta do IPI e do ISS¹⁷. Trata-se de defesa expressa da nefasta prática da bitributação, o que torna a análise do tema ainda mais premente. Antes de se abordar a jurisprudência firmada no âmbito do TJ/MG sobre o tema, e com o objetivo de deixar ainda mais evidente a existência da divergência e em que termos ela se sustenta, invoca-se doutrina representativa de cada uma das correntes firmadas em torno da controvérsia.

Paulsen, posicionando-se sobre a questão, após registrar que a compreensão da base econômica do IPI – operações com produtos industrializados – é fundamental para que não sejam confundidos os âmbitos de tributação do IPI e do ISS, conclui: “Tem-se, pois, que o beneficiamento realizado em bem do cliente ou mesmo a produção mediante encomenda não podem configurar fato gerador do IPI, pois não constituem “operação com produto industrializado”, mas industrialização por força de um negócio jurídico” (2010, p. 104).

Invocando voto proferido em julgado de sua relatoria, o Magistrado arremata conclusivamente:

O item 14 diz respeito a ‘Serviços relativos a bens de terceiros’ e o subitem 14.05 prevê expressamente o beneficiamento, de modo parecido com o item 72 da lista anterior, mas sem a referência a que seja de objetos não destinados à industrialização e à comercialização, no que andou bem. Tem-se, pois, o beneficiamento podendo implicar tanto a incidência do IPI, quando realizado pela indústria no seu interesse próprio e resultar na posterior saída do produto beneficiado, como a incidência do ISS, quando realizado por prestador de serviço a pedido do

¹⁷ Solução de Consulta nº 53, de 30.07.2012.

próprio proprietário, seja pessoa física ou indústria (PAULSEN, 2010, p. 105-106).

Defendendo ponto de vista diametralmente oposto, Becker (2013, p. 172-173) considera que a industrialização por encomenda constitui atividade-meio do processo mais amplo que envolve a fabricação do bem, de modo que o fato de a atividade constar da lista de serviços da LC 116/03 não seria suficiente para transformá-la em serviço e sujeitá-la à incidência do ISS. A posição desse autor fica evidenciada no seguinte trecho:

Mas, frise-se, mesmo na industrialização sob encomenda, o processo industrial de que resulta o produto final é único. O que ocorre é o deslocamento para terceiro de uma ou mais fases do processo da industrialização, ou, mais raramente, de todas. Se, após esse tipo de industrialização vier a ser posto no comércio, tenha ele sofrido, ou não, nova etapa de industrialização, a conclusão é a de que o executor da encomenda não prestou serviço. Ele foi partícipe do processo industrial (BECKER, 2013, p. 174).

Apresentados os principais argumentos de cada uma das correntes firmadas na doutrina acerca do conflito de competência em estudo, passa-se à análise de julgados do TJ/MG sobre o tema, com o principal objetivo de se verificar qual das correntes vem sendo acolhida pelo Tribunal mineiro e se já é possível afirmar se tratar de jurisprudência consolidada.

3.3. Entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Como antecipado, o objetivo principal do presente trabalho é a análise do entendimento do TJ/MG acerca

da controvérsia acima delineada. Dessa forma, opta-se por já antecipar a conclusão de que a jurisprudência desse Tribunal é pacífica no sentido de que a industrialização por encomenda enseja a incidência de ISS, afastando as alegações usualmente sustentadas pelos defensores de que se trata de fato gerador de ICMS/IPI.

Com efeito, a busca e a análise exaustiva de precedentes proferidos na Corte mineira versando sobre o tema não deixam dúvidas de que a unanimidade dos desembargadores que chegaram a analisar os efeitos tributários das operações analisadas – proferindo ou seguindo votos – concluiu se tratar de efetiva prestação de serviços.

A pesquisa jurisprudencial no sítio eletrônico do TJ/MG com base nos termos “industrialização” e “encomenda”¹⁸, resulta na identificação de doze precedentes. Três deles, embora façam menção indireta à incidência de ICMS em operações de industrialização por encomenda, não abordam a discussão, sendo que as próprias partes envolvidas restringiram a discussão à necessidade ou não de destaque do imposto estadual na nota fiscal quando da remessa das mercadorias¹⁹. Os demais julgados serão de alguma forma mencionados e referenciados na sequência, pois são justamente eles que permitem se chegar às conclusões acima antecipadas.

Inicialmente, há que se destacar que se trata de julgados proferidos entre 10.12.2009 e 18.04.2013, oriundos de cinco câmaras distintas e com a participação de nada menos que dezoito magistrados. Ou seja, o resultado da pesquisa abrange considerável lapso de tempo, diferentes

¹⁸ Realizada em 22 de agosto de 2013.

¹⁹ Apelações nºs 1.0529.06.016012-2/001 (Des. Rel. Alberto Vilas Boas, 1ª Câmara Cível, julgado em 31.07.2012), 1.0000.00.199391-4/000 (Des. Rel. José Antônio Baía Borges, 3ª Câmara Cível, julgado em 31.05.2001), 1.0000.00.207844-2/000 (Des. Rel. Carreira Machado, 4ª Câmara Cível, julgado em 31.05.2001).

órgãos colegiados e inúmeros desembargadores. Tudo a confirmar a possibilidade de se afirmar ser tema já pacificado no TJ/MG.

No primeiro julgado em que se verificou a efetiva análise da controvérsia, o contribuinte, que prestava a atividade de beneficiamento de chapas de aço e barras de cobre, alegava que se tratava de atividade meio, inserida na fase de circulação industrial e sujeita ao recolhimento de ICMS, negando a hipótese de incidência do ISS que lhe era exigido (Apelação nº 1.0079.08.454869-6/001, Rel. Des. Barros Levenhagen, 5ª Câmara Cível, julgado em 10.12.2009).

O Relator iniciou sua análise invocando clássico parâmetro de distinção entre as hipóteses de incidência de ICMS e ISS e muito bem sintetizado em lição de Barreto (2005, p. 235-236) que merece reprodução:

A distinção – vital – entre o fornecimento da coisa, qualificável como mercadoria, e a prestação de um serviço, que envolve aplicação de material, repousa, ainda, no discernimento entre as coisas como meio e coisas como fim. Diante de operação mercantil a coisa é o objeto do contrato; sua entrega é a própria finalidade da operação. No caso de prestação de serviço a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio.

É visível a distinção entre os objetos dos dois negócios jurídicos distintos: a) operação mercantil e b) contrato de prestação de serviços. No primeiro (a), o objeto é a mercadoria. No segundo (b), o objeto é a atividade em que o serviço consiste, a qual pode requerer, como seu pressuposto, ou condição, a aplicação ou fornecimento de material, o qual não é o objeto

do negócio. Verificável o primeiro objeto, só pode incidir ICMS. Diante do segundo, só cabe ISS.

Partindo desse parâmetro e analisando as notas fiscais glosadas pelo Município, que indicavam se tratar de remessa de materiais de propriedade de terceiros para beneficiamento e posterior retorno, concluiu o Relator, no que foi acompanhado por seus pares, que se estaria diante de genuína hipótese de prestação de serviço elencado no item 14.05 da lista anexa à LC 116/03, sendo correta a exigência do ISS.

Dentre os julgados identificados, dois, embora versando sobre itens da lista de serviços que fogem um pouco ao até aqui consignado (4.07 – serviços farmacêuticos; 14.09 – alfaiataria e costura), também contribuem para a fixação de premissas teóricas igualmente aplicáveis ao multicitado item 14.05.

Em um deles, o TJ/MG lembrou a importância, para fins de solução de eventual conflito de competência, do critério de verificação da previsão da atividade na lei complementar como sujeita ao ISS, haja vista a previsão contida no artigo 156, III da CF/88 (Apelação nº 1.0024.09.457013-2/002, Rel. Des. Mauro Soares de Freitas, 5ª Câmara Cível, julgado em 01.07.2010). No outro, destacou-se a necessidade de verificação se a operação envolveu a efetiva circulação jurídica – mudança de titularidade – do bem, pois apenas se constatado esse fato poderia se defender a incidência do ICMS (Apelação nº 1.0035.07.111061-9/001, Rel. Des. Manuel Saramago, 5ª Câmara Cível, julgado em 30.09.2010).

A comparação entre a redação do item 72 da lista anexa ao Decreto nº 406/68 e a do item 14.05 da lista atualmente em vigor, acima destacada, também foi efetuada pelo TJ/MG no julgamento da Apelação nº 1.0079.08.448530-3/001 (Rel. Des. Moreira Diniz, 4ª Câmara Cível, julgado

em 02.12.2010), assim constando do voto condutor: “O que se conclui é que a nova legislação entendeu que todos os serviços acima descritos, ainda que realizados como etapa da industrialização de determinado bem, estarão sujeitos à incidência do ISS”.

Em outro caso no qual o contribuinte também sustentava que, por desenvolver atividade de industrialização, ainda que por encomenda –beneficiamento e usinagem –, estaria sujeito à incidência do IPI e do ICMS, mas não do ISS, o TJ/MG reformou decisão que suspendia liminarmente a exigibilidade do imposto municipal por negar a presença do *fumus boni iuris* (Agravo de Instrumento nº 1.0079.10.067517-6/001, Rel. Des. Armando Freire, 1ª Câmara Cível, julgado em 02.08.2011).

As decisões mais recentes vão confirmando a tendência de o TJ/MG já simplesmente aplicar o entendimento que foi sendo firmado na Corte com base nos julgados acima comentados. É o que se verifica no julgamento da Apelação nº 1.0079.08.421694-8/001 (Rel. Des. Audebert Delage, 4ª Câmara Cível, julgado em 26.01.2012), ocasião em que o Relator se limitou a confrontar a atividade analisada no caso concreto com as arroladas no item 14.05 para, com a remissão de outro julgado do Tribunal, decidir pela incidência do ISS.

De todo modo, algumas percepções contidas nesses últimos julgados são merecedoras de destaque, como é o caso do seguinte excerto de voto: “Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embarcante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como “industrialização por encomenda”” (Apelação nº 1.0079.11.007060-8/001, Rel. Des. Edilson Fernandes, 6ª Câmara Cível, julgado em 06.11.2012).

Em sentido semelhante se posicionou o Desembargador Armando Freire, Relator da Apelação nº 1.0079.11.020693-

9/001 (1ª Câmara, julgado em 02.04.2013), senão vejamos: “Destarte, os produtos beneficiados pertencem aos terceiros contratantes, de forma que concluída a prestação de serviço extingue-se a relação obrigacional entre eles, determinando a incidência do ISSQN, não alterando tal conclusão o fato de tais produtos serem objeto de comercialização posterior, pelos frigoríficos contratantes”.

Por fim, chamamos atenção ao julgamento da Apelação nº 1.0079.04.169159-7/003 (Relª. Desª. Albergaria Costa, 3ª Câmara Cível, julgado em 18.04.2013). Além de ser o julgado mais recente sobre o tema localizado na pesquisa realizada, decorre de ação de consignação de pagamento ajuizada pelo contribuinte justamente buscando maior segurança jurídica em relação ao recolhimento do imposto que faria em face de suas operações de galvanoplastia, zincagem, cromagem e anodização.

Em seu recurso de apelação, o Estado de Minas Gerais defendia que tais atividades estariam sujeitas ao ICMS, pois configurariam apenas uma das etapas do processo de fabricação de produtos destinados à posterior industrialização/comercialização. Alegava que a redação do item 14.05 da lista atual resultara em indevida ampliação da competência tributária definida pela CF/88, bem como invocou precedente do STF que entendia se encontrar em favor de sua tese. O Município defendeu ao longo do feito que as atividades praticadas pelo contribuinte estariam arroladas no item 14.05, que não mais apresenta qualquer ressalva em relação à destinação da mercadoria, o que bastaria para confirmar ser caso de incidência de ISS.

Ponderando todos esses argumentos, a Relatora proferiu voto minucioso, do qual são extraídos os seguintes trechos:

Ora, o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal conferiu à Lei Complementar a competência para estabelecer as normas gerais em matéria

tributária, dispondo sobre a definição de tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

E se o legislador complementar estabeleceu as normas gerais sobre o ISSQN na LC n° 116/03, descrevendo taxativamente as atividades sujeitas à incidência do imposto municipal, suprimindo do item 14.05 a ressalva anterior contida no item 72 do revogado Decreto-Lei n° 406/68, o fez autorizado pelo texto da Constituição, sem qualquer ampliação indevida da competência tributária traçada pelo legislador constituinte.

(...)

No caso dos autos, sem embargo da combativa defesa apresentada pelo Estado de Minas Gerais, não vejo como enquadrar a atividade desenvolvida pela autora como sendo uma típica circulação de mercadoria em sua acepção jurídica de “transferência de titularidade”.

Isso porque a autora recebe a mercadoria de um terceiro (encomendante), realiza no produto o serviço de galvanoplastia, zincagem, cromagem, anodização e polimento, e o devolve ao contratante para posterior comercialização ou industrialização.

Nesta cadeia produtiva, quem realiza o fato gerador do ICMS é o encomendante que coloca o produto à venda no mercado para o consumidor final, e não a autora, que apenas participa de uma das etapas do processo de produção, beneficiando a mercadoria por encomenda daquele.

(...)

É evidente, a meu ver, que a autora realiza fato gerador do ISSQN, seja em razão da definição legal constante do item 14.05 da LC n° 116/03, seja em razão da própria natureza de suas atividades.

Ressalte-se, quanto às atividades de “zincagem” e “cromagem”, que embora não constem de forma expressa no item 14.05 da Lista Anexa à LC n° 116/03, sujeitam-se igualmente ao ISSQN, pelo mesmo raciocínio exposto em relação às atividades de galvanoplastia, anodização e polimento.

A Relatora ainda afastou a citação de precedente do STF pelo Estado de Minas Gerais, por considerar o acórdão inadequado à situação analisada nos autos. Mencionado julgado e sua eventual interferência na discussão em questão serão analisados no tópico subsequente, destinado à confrontação do entendimento do TJ/MG com julgados dos Tribunais Superiores.

Por ora, volta-se a afirmar, agora com o respaldo dos inúmeros precedentes do TJ/MG analisados acima, que o tema se encontra solidamente pacificado na Corte de Justiça mineira. E a conclusão unânime é no sentido de que as atividades identificadas como industrialização por encomenda (item 14.05 da lista de serviços da LC 116/03) se encontram sujeitas à incidência do ISS, e não do ICMS (ou do IPI).

Seja em função da expressa redação daquele item e sua conformação com a CF/88, seja em decorrência da própria natureza das atividades, não envolvendo circulação jurídica dos bens objeto de intervenção por encomenda, que sempre retornam ao proprietário encomendante para que esse dê sequência na cadeia produtiva e de circulação.

3.4. Confrontação da Jurisprudência Mineira com Julgados dos Tribunais Superiores

Apresentado o entendimento do TJ/MG acerca dos efeitos tributários da industrialização por encomenda, torna-se importante confrontá-lo com a posição dos Tribunais Superiores. Até para que se verifique se os julgados daquela Corte vêm gerando resultados práticos efetivos e duradouros ou se a tendência é que sejam reformados na instância superior.

Nesse ponto, o primeiro destaque a ser feito diz respeito à Súmula 156 do STJ, que apresenta a seguinte redação: *“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob*

encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas ao ISS”.

Embora o entendimento verse sobre atividade diversa daquelas previstas no item 14.05 da lista de serviços inerente à LC 116/03 e tenha sido sumulado em momento bem anterior ao advento da novel legislação complementar (sua aprovação foi verificada em 22.03.1996), não pode ser desconsiderado na presente análise, haja vista a similitude da controvérsia. Ademais, o conflito de competência em torno da atividade de composição gráfica, prevista no item 13.05 da lista atual, foi analisado pelo STF em julgado a ser também abordado adiante.

Também não se pode desconsiderar que, em 11.03.2009, o STJ ratificou a Súmula 156 ao julgar, na sistemática de recurso repetitivo, o REsp nº 1.092.206 (1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki). Na ocasião, o Ministro Teori Zavascki listou de forma didática critérios a serem verificados na definição da competência tributária de Estados (ICMS) e Municípios (ISS). Esses critérios podem ser sintetizados da seguinte forma: *i)* sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; *ii)* sobre a prestação de serviços compreendidos na lista da LC 116/03 incide ISS; e *iii)* sobre operações mistas, assim consideradas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na mencionada lista e incide ICMS no caso do serviço agregado não estiver nela previsto.

Considerando que o serviço de composição gráfica teria natureza mista e se encontra incluído na lista da LC 116/03 (item 13.05), confirmou o STJ que trataria de operações sujeitas à incidência do ISS (e não de ICMS), como já se concluía na Súmula 156.

Já no caso dos serviços contidos no item 14.05 daquela mesma lista, há que se questionar se estar-se-ia diante de

operações de natureza mista, pois não se pode afirmar que há fornecimento de mercadorias quando o bem objeto da industrialização por encomenda é de propriedade do encomendante e para ele retorna após a atividade. Sob essa ótica, o conteúdo da Súmula 156 seria ainda mais aplicável às operações de industrialização por encomenda.

E, na análise de casos envolvendo especificamente essas operações, o STJ tem, de fato, validado o entendimento sustentado pelo TJ/MG. Tanto as decisões mais antigas²⁰ como as mais recentes²¹ convergem com a posição da Corte mineira, sempre no sentido de que “não interessa se haverá comercialização do produto no futuro, pois esta não é o traço distintivo da incidência do imposto (...). O que há de aferir é atividade-fim do prestador do serviço”²².

A sintonia entre TJ/MG e STJ sobre o tema é tamanha que, dos nove julgados daquele primeiro tribunal mencionados no tópico anterior, nada menos que em seis deles se faz expressa menção ao REsp nº 888.852 (1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 04.11.2008), que pode ser considerado paradigmático, razão pela qual se pede vênua para a transcrição dos seguintes itens conclusivos constantes de sua ementa:

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)

²⁰ REsp nº 959.258, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23.06.2009.

²¹ AgRg no Ag nº 1.369.818, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 05.03.2013.

²² Trecho extraído da ementa do AgRg no AREsp nº 309.854, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 25.06.2013.

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).

Não há dúvidas, portanto, que o entendimento firmado no TJ/MG se encontra em total conformidade com o que vem sendo sustentado pelo STJ quando da análise do conflito de competência em estudo, o que sugere já considerável segurança jurídica para aqueles que optam por acatar e seguir o posicionamento unânime e reiterado da Corte mineira.

Já em relação ao STF, não se pode afirmar que exista entendimento firmado em um ou outro sentido. Considerando os mesmos termos adotados na pesquisa realizada na base de dados jurisprudenciais do TJ/MG (“industrialização” e “encomenda”), identifica-se no sítio eletrônico do STF somente três julgados²³, sendo que apenas um deles

²³ Pesquisa realizada em 23 de agosto de 2013.

versa especificamente sobre industrialização por encomenda no ramo metalúrgico.

Ainda assim, nesse caso se limitou a afirmar que a controvérsia não seria efetivamente constitucional, pois versaria sobre normas infraconstitucionais, com ofensa constitucional apenas indireta (AI nº 826.554-AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 16.10.2012).

Os outros dois precedentes tratam de serviços gráficos, sendo que o mais recente (AI nº 803.296-AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 09.04.2013) tem por base o proferido anteriormente (ADI nº 4.389-MC, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 03.02.2011), de modo que esse merecerá análise mais detida. Até porque, é com base nele que se localiza na doutrina afirmação no sentido de que o STF teria afastado a incidência do ISS em face do conflito de competência em estudo (BECKER, 2013). Essa leitura do julgado, entretanto, não nos parece correta, como se espera fique claro ao final do tópico.

A ADI nº 4.389 foi ajuizada pela Associação Brasileira de Embalagem com o intuito de que se atribua a dispositivos da LC 116/03, em especial o item 13.05 de sua lista de serviços, interpretação conforme a CF/88 “de forma a fixar a incidência do ICMS sobre a atividade econômica de fabricação e circulação de embalagens e, em consequência, exclua-se a incidência do ISS”²⁴.

O Tribunal, por unanimidade, deferiu a medida cautelar pleiteada, acompanhando o voto do Ministro Joaquim Barbosa. Em seu pronunciamento, o Relator afirmou que a solução do aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos estaria no papel que essa atividade tem no

²⁴ Trecho extraído do relatório que compõe a íntegra do acórdão. Ainda consoante o relatório: “Para as autoras, quaisquer atividades relativas à composição gráfica são absorvidas pelo objeto final da operação, que é a venda das embalagens. Assim, concluem que a operação mercantil deveria sofrer a incidência apenas do (...) ICMS”.

ciclo produtivo. Afirmou que as embalagens teriam função técnica na industrialização, devendo ser consideradas como típico insumo. E concluiu: “Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (“venda”), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço”.

Em uma leitura apressada e superficial dessas ponderações, e considerando a acolhida unânime do voto em comento, poderia ficar a impressão de que o STF concluiu que na industrialização por encomenda de qualquer bem destinado “à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria (...) incidirá o ICMS” (parte dispositiva do voto em análise). Mas o estudo mais detido da íntegra do acórdão e do próprio voto do Relator sugere conclusão diversa.

Inicialmente, há que se frisar que o julgamento versava especificamente sobre o item 13.05 da lista de serviços da LC 116/03. O item 13 da lista não versa sobre “serviços relativos a bens de terceiros”, como é o caso do grupo contido no item 14. O próprio contexto fático suscitado pela autora da ADI indica que as embalagens eram produzidas pelas empresas contratadas e vendidas aos próprios encomendantes em seguida.

Trata-se de situação muito diversa daquelas em que o encomendante envia a terceiro bem de sua propriedade, ainda que destinada à comercialização futura, para que esse efetue alguma “industrialização por encomenda” e, encerrada a intervenção, devolva-lhe o bem para colocá-lo ou reintroduzi-lo na cadeia produtiva/mercantil.

A análise dos demais votos proferidos confirma se tratar de precipitação a defesa da extensão desse julgado a toda e qualquer hipótese de industrialização por encomenda. O voto-vista proferido pela então Ministra Ellen Gracie se mostra bem elucidativo nesse sentido, senão vejamos:

8. No caso dos autos, o objeto principal do contrato é a produção e a entrega de embalagens. Este o fim colimado. Por certo que as embalagens devem ser tais ou quais características e que sua produção seja feita sob encomenda, para acondicionamento dos produtos do contratante, contendo a impressão da marca e demais informações necessárias ou úteis. Mas o objetivo final é a produção e a circulação das embalagens como um todo, em grande número, para utilização pela contratante em seu próprio processo produtivo. (...)

Conclui-se, pois, que a compra de embalagens, ainda que mediante encomenda, não constitui sequer operação mista, não se sujeitando à incidência do ISS.

9. Cabe destacar, ainda, que a incidência de ICMS na venda de embalagens preserva o mecanismo da não-cumulatividade, permitindo que flua o sistema de créditos e débitos respectivos.

Como se percebe, em mais de uma ocasião se fez menção à venda das embalagens ao encomendante. Em regra, nas hipóteses do item 14.05 da lista de serviços, não ocorre a venda de bens ao encomendante, mas a devolução do bem de sua propriedade após algum tipo de intervenção. Ainda que essa intervenção seja considerada típica industrialização, não ocorre circulação jurídica do bem na relação envolvendo encomendante e o responsável pela encomenda.

O Ministro Luiz Fux, por sua vez, fez questão de delimitar o objeto da lide, lembrando o teor da Súmula 156 do STJ. Com o reforço de aparte da Ministra Ellen Gracie, confirmou que estaria acompanhando o Relator pelo fato de a discussão versar apenas sobre embalagens. A situação ficou ainda mais explícita no voto do Ministro Ricardo Lewandowski, para quem “incide ICMS sobre atividade

econômica de fabricação e circulação de embalagens destinadas ao ciclo produtivo”. E mais: “Aqueles demais serviços que são prestados sob encomenda estariam fora desta orientação, e neste sentido defiro também a cautelar (...)”.

Também da manifestação da Ministra Cármen Lúcia se confirma o contorno restrito do debate: “Argumenta a Requerente que a composição gráfica é mera etapa da produção de embalagens industriais, ou seja, não se trata de uma prestação de serviços isoladamente considerado, mas a venda de uma mercadoria (embalagem)”.

Parece claro, portanto, que o julgamento cautelar por ora verificado na ADI nº 4.389 não socorre efetivamente a tese de que sobre a industrialização por encomenda inerente às atividades arroladas no item 14.05 incidiria ICMS/IPI, e não o ISS. Essa questão foi muito bem abordada pela Desembargadora Albergaria Costa no julgamento da Apelação nº 1.0079.04.169159-7/003, já referenciado em momento anterior, senão vejamos:

O precedente mencionado pelo Estado de Minas Gerais (ADI nº 4389) não guarda correspondência com a hipótese dos autos, pois o item da lista de serviços analisado pelo STF (item 13.05) diz respeito ao fornecimento de embalagens que são transferidas ao encomendante para posterior comercialização ou industrialização. Já na hipótese presente o serviço é prestado sobre o próprio produto fornecido pelo encomendante, de tal modo que após prestado o serviço de beneficiamento a cargo da autora, a mercadoria é devolvida ao tomador, exaurindo-se a atividade da prestadora.

Não obstante o acima afirmado, há que se reconhecer que o recente julgamento do AI nº 803.296-AgR, anteriormente referenciado, suscita dúvidas acerca do alcance do entendimento sustentado no voto do Relator. É que,

embora o caso também verse sobre produção de embalagens sob encomenda, o Ministro Dias Toffoli consignou que o entendimento externado na ADI 4.389 traduziria evolução da jurisprudência sobre o tema.

Afirmou a relevância não apenas da identificação na operação da preponderância entre o dar e o fazer, mas também de “perscrutar a presença de elementos de atividade industrial, situação em que se verifica inicialmente a materialidade do IPI, que, por sua vez, sugere a incidência do ICMS após consumada a circulação da mercadoria”. O Ministro chega a afirmar que se houver atividade industrial, deverá incidir o ICMS (após a circulação) e o IPI. Não sendo o caso, deverá incidir o ISS.

Sendo assim, se do julgamento cautelar da ADI 4.389 não se pode extrair elementos suficientes no sentido de que o STF estaria contrariando o posicionamento do TJ/MG e do STJ sobre o tema em estudo, o mesmo não se pode afirmar sem risco de erro em relação ao que restou consignado no julgamento do AI nº 803.296-AgR. Entretanto, nesse caso, trata-se de acórdão proferido por Turma e em sede de agravo regimental em agravo de instrumento, sendo notório que julgamentos dessa natureza não recebem tanta atenção pelos pares do relator do feito.

3.4. Despretensiosa e Sucinta Opinião

Como antecipado, o objetivo desse trabalho não é discorrer de forma minuciosa sobre as teses existentes em torno do conflito de competência existente entre os entes federados no que tange à industrialização por encomenda. Dessa forma, não se busca o desenvolvimento de referencial teórico para que pudéssemos nos posicionar detidamente sobre a questão. O intuito principal foi a apresentação do entendimento do TJ/MG e sua confrontação com a posição dos Tribunais Superiores.

De todo modo, já no tópico anterior se procurou deixar algumas impressões sobre a discussão, até para que a análise jurisprudencial fosse realizada de forma crítica e prospectiva. Nesse momento, por meio de mais algumas breves linhas, pretendemos indicar de forma sucinta o argumento que mais nos parece mais convincente a partir da análise dos diversos julgados comentados e que, por si só, já seria suficiente para confirmar a correção da posição sedimentada no âmbito do TJ/MG e do STJ.

É que, no caso da industrialização por encomenda, não pode haver confusão entre as relações jurídicas que a circundam. A “terceirização” de uma etapa da industrialização, a nosso ver, não pode ser relacionada com a posterior operação de circulação que será promovida por aquele que contratou junto à terceiro a realização daquela etapa.

A relação jurídica entre o que realiza encomenda em face de bem de sua propriedade e aquele que a recebe deve ser analisada de forma isolada. Não se trata de atomização de diversas etapas de uma mesma atividade. Afinal, aquele que recebe a encomenda não apresenta qualquer relação com as demais etapas. Sua atividade tem início e fim no negócio jurídico decorrente da encomenda.

Se ele não adquire e, muito menos, comercializa qualquer mercadoria, não há que se falar, quando analisada apenas sua operação com o encomendante, em operação com produto industrializado ou circulação de mercadoria. Nessa operação não ocorre nada além da prestação de serviço que se encontra devidamente incluído na lista de serviços anexa à LC 116/03, como exige a CF/88 ao fixar o delimitamento geral da hipótese de incidência do ISS.

Com essa superficial contribuição ao debate, reforça-se a correção do posicionamento há muito consolidado de forma unânime no TJ/MG, passando-se ao tópico conclusivo do trabalho.

3.5. Considerações Finais

Não são poucos os conflitos de competência entre os entes federados em matéria tributária, sendo o existente em torno da industrialização por encomenda – que, em regra, envolve alguma das atividades previstas no item 14.05 da lista de serviço da LC 116/03 – interessante exemplo. A doutrina se divide, verificando-se corrente que defende a incidência do ISS e outra que sustenta se tratar de hipótese de incidência do ICMS/IPI.

Para a primeira, estar-se-ia diante de nítida prestação de serviço arrolado em lei complementar, sendo irrelevante a destinação final do bem objeto da operação. Para a segunda, a operação não passaria de uma das etapas do processo de industrialização, não podendo ser dissociada das demais para fins de tributação isolada. A necessidade de maior segurança jurídica e de se impedir a nefasta bi-tributação torna a análise da questão ainda mais relevante.

A discussão não é recente, mas ainda suscita dúvidas, de modo que o acompanhamento contínuo do entendimento jurisprudencial se mostra imprescindível. E foi demonstrado que o tema se encontra solidamente pacificado no âmbito do TJ/MG e do STJ, sendo que os dois tribunais concordam ser caso de incidência do ISS. Especialmente em relação ao primeiro tribunal, o resultado da pesquisa apresentada nesse trabalho permite afirmar, sem qualquer receio, que se trata de posição unânime.

Trata-se de posição que nos parece acertada, haja vista que o item 14.05 da lista de serviço da LC 116/03 se refere à prestação de serviços em relação a bens de terceiros. Se os bens são remetidos pelo encomendante apenas para passar por algum tipo de procedimento e ser devolvido em seguida, realmente não há que se falar em circulação de mercadoria e, por conseguinte, em fato gerador do ICMS (ou do IPI).

O STF, ao apreciar cautelarmente a ADI nº 4.389, não enfrentou exatamente as questões debatidas em torno do item 14.05 da lista de serviços, limitando-se a abordar os serviços de composição gráfica inerentes à produção de embalagens por encomenda (item 13.05). Na maioria dos votos proferidos foi destacado o fato de os serviços gráficos serem absorvidos pelo fornecimento (venda) da embalagem ao encomendante, razão pela qual o correto seria a exigência do ICMS.

De todo modo, no recente julgamento do AI nº 803.296-AgR pela 2ª Turma do STF – também versando sobre a produção de embalagens personalizadas – concedeu-se maior importância à análise da presença de elementos de atividade industrial para definição da materialidade do IPI, e, após consumada a circulação da mercadoria, do ICMS. Necessário, portanto, continuar acompanhando a evolução jurisprudencial sobre o conflito analisado, em especial no âmbito do STF.

Referências

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BECKER, Walmir Luiz. **A industrialização sob encomenda e as orientações da Receita Federal do Brasil sobre o cabimento de incidências simultâneas do ISS e do IPI sobre essa operação**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 215, p. 167-179, ago. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos práticos e teóricos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.