

A tributação das operações de “*industrialização por encomenda*”: análise do conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União - IPI, Estados - ICMS, Municípios - ISS).

The taxation of the “*industrialization service*”: an analysis of the vertical competence conflict between the Federative Entities (Union - IPI, States - ICMS, Municipalities - ISS).

Roberto Biava Júnior¹

Resumo: O presente artigo analisa o tema da tributação das operações de “*industrialização por encomenda*” (ou “*serviço de industrialização*”), analisando o conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União- IPI, Estados - ICMS, Municípios - ISS). O artigo analisa o posicionamento (entendimento) dos próprios entes federativos, a jurisprudência dominante, a lógica da legislação tributária do ICMS e do IPI quanto aos conceitos de mercadoria e industrialização, bem como analisa as alterações mais relevantes da legislação complementar do ISS. Em sua conclusão, aponta para impossibilidade de incidência do ISS, e pela incidência exclusiva do ICMS e do IPI, especialmente pela “*industrialização por encomenda*” se tratar de uma etapa de produção e circulação de mercadoria.

Palavras-Chave: industrialização; competência tributária; conflito.

Abstract: This article examines the issue of taxation of “*industrialization service*”, analyzing the conflict of competence between the Federative Entities (IPI - Union, States - ICMS, Municipalities - ISS). This paper analyzes the understanding of own federative entities, the prevailing jurisprudence, and the logic of the tax laws (ICMS and IPI), especially the concepts of commodity and industrialization, as well as analyzes the most relevant changes of complementary legislation (for ISS). The conclusion points to the impossibility of the ISS incidence, and the exclusive incidence of ICMS and IPI, especially because the “*industrialization service*” is a stage of production and circulation of the goods.

Key-Words: industrialization; tax competence; conflict.

¹ Consultor Tributário da Secretaria da Fazenda de São Paulo, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo-TIT-SP, Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo-USP.

1. Introdução: a problemática da tributação das operações de “*industrialização por encomenda*”.

O presente artigo analisa o tema da tributação das operações de “*industrialização por encomenda*”, analisando o conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União - IPI, Estados - ICMS, Municípios - ISS).

Para tal análise, inicia-se pela delimitação da hipótese a ser analisada (descrição do negócio jurídico ou da operação de “*industrialização por encomenda*”), passando em seguida pela análise do posicionamento (entendimento) dos próprios entes federativos (União – IPI, Estados - ICMS, Municípios –ISS), e a exposição da posição majoritária jurisprudencial (pela incidência do ISS).

No quarto tópico analisamos o tratamento da legislação tributária do ICMS e do IPI em face da operação de “*industrialização por encomenda*”, enfocando o conceito de industrialização (produto industrializado) e de mercadoria (do ponto de vista do “*autor da encomenda*”). No quinto tópico 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.

No último tópico expomos nossa conclusão pela impossibilidade de incidência do ISS, e pela incidência exclusiva do ICMS e do IPI nas operações de “*industrialização por encomenda*”, pelos motivos que serão expostos ao longo do artigo.

2. A operação de “*industrialização por encomenda*”: delimitação da hipótese a ser analisada.

Para iniciarmos a análise do tema em debate temos que delimitar a hipótese a ser analisada em questão. Basicamente o presente artigo enfrenta a polêmica da tributação da chamada operação de “*industrialização por encomenda*”, amplamente utilizada nos dias de hoje pelas empresas do ramo industrial, especialmente em um cenário em que a indústria ganha grande complexidade e dinamismo, sendo que a industrialização de alguns produtos exige um know-how específico em cada etapa do processo industrial.

Em verdade, não temos um conceito jurídico específico de “*industrialização por encomenda*” no direito privado, seja de direito civil ou de direito comercial, para definirmos com precisão com base na legislação brasileira este tipo de negócio jurídico. Dentro do clássico direito civil, em verdade, não se trataria de um negócio jurídico típico tais como a compra-venda, a prestação de serviços, o mandato, ou outros contratos.

Todavia, a prática empresarial, e a própria legislação tributária sobre o assunto, especialmente no campo do ICMS, nos permitem delinear os contornos gerais do negócio jurídico em questão. Por isto passamos nas próximas linhas, a descrever a chamada operação de “*industrialização por encomenda*”, no formato que é usualmente praticada pelas empresas industriais.

Em verdade, uma indústria (pessoa jurídica), ao industrializar determinado produto industrializado (mercadoria) pode dispor de diversas opções para realizar suas atividades, exemplificando-se: a) pode, por exemplo, comprar todos os insumos necessários, fazer a industrialização em todas as suas etapas, e ao final dar a saída de seus produtos industrializados (finais, ou intermediários, se forem insumos para outras indústrias); b) pode, por exemplo, comprar todos ou alguns insumos necessários, fazer a industrialização na maior parte de suas etapas; contratar outras indústrias para industrializarem parte das etapas de produção (e até mesmo agregarem novos insumos necessários); e ao final dar a saída de seus produtos industrializados; c) pode, por exemplo, em termos mais extremos, apenas comprar todos ou alguns insumos necessários; contratar outras indústrias para industrializarem todas as etapas de produção (e até mesmo agregarem novos insumos necessários); e ao final dar a saída de seus produtos industrializados; apenas para exemplificarmos algumas hipóteses de como o empresário industrial pode gerir suas atividades.

É justamente neste contexto que surge a chamada operação de “*industrialização por encomenda*”, pela qual determinada pessoa jurídica industrial (aqui chamado “*autor da encomenda*”) contrata outra pessoa jurídica industrial (aqui chamado “*industrializador por encomenda*”) para que proceda a industrialização de certa etapa do processo industrial de determinado produto.

Desta forma a pessoa jurídica industrial (“*autor da encomenda*”) remete a esta pessoa jurídica (“*industrializador por encomenda*”) determinados insumos de sua propriedade para que este industrializador proceda com os chamados “*serviços de industrialização*”², podendo este último também agregar novos insumos ao processo industrial. Ao final desta etapa produtiva a pessoa jurídica (“*industrializador por encomenda*”) remete o produto industrializado à pessoa jurídica industrial (“*autor da encomenda*”), cobrando desta primeira um determinado preço, que engloba os chamados “*serviços de industrialização*” e o valor dos produtos (insumos) de propriedade do “*industrializador por encomenda*” que por ventura foram aplicados neste processo produtivo.

² Terminologia tecnicamente imprópria, e que na prática alimenta a dúvida da incidência do ISS sobre estas operações.

Cabe frisar, que em alguns casos, a pessoa jurídica industrial (“*autor da encomenda*”) fica responsável pela aquisição de todos os insumos necessários a este processo industrial, remetendo-os ao “*industrializador por encomenda*”, que efetuará a industrialização. Neste caso, o preço cobrado na operação engloba apenas os chamados “*serviços de industrialização*”.

3. O posicionamento dos Entes Federativos (União – IPI, Estados - ICMS, Municípios –ISS), e a posição majoritária jurisprudencial (o equívoco da incidência do ISS).

O atual posicionamento dos Entes Federativos (União, Estados e Municípios) aponta certamente para a concomitante exigência tributária do IPI, do ICMS e do ISS sobre as operações de “*industrialização por encomenda*”.

Podemos exemplificar a polêmica com a atividade de “beneficiamento”. Quando o beneficiamento ocorre diretamente para o consumidor final é no geral incontroverso que incidiria apenas o ISS, mas, todavia permanece a polêmica quando a atividade é executada em favor de uma empresa que posteriormente revenderá o produto (mercadoria). Por exemplo, pode-se citar a contratação de blindagem pelas concessionárias, que depois revenderão o carro blindado no mercado (o carro é mercadoria da concessionária).

O beneficiamento se enquadra como tributável tanto pelo ICMS (artigo 4º do Regulamento do ICMS estadual), quanto pelo ISS, conforme previsto no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Na esfera administrativa, o Conselho Municipal de Tributos³ entende que, por se tratar de serviço descrito na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, a atividade de beneficiamento estaria sujeita, exclusivamente, ao ISS, não tendo relevância a destinação do produto que será dada pelo autor da encomenda, se será por ele consumida ou se ela será colocada em novo processo industrial para posterior revenda (mercadoria).

Já o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo⁴ entende que a atividade de beneficiamento de mercadoria destinada à revenda está sujeita somente ao ICMS, em virtude

³ “*Ementa: BENEFICIAMENTO - ATIVIDADE INCLUÍDA NO ITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/03- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ISS.*” (Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura da Cidade de São Paulo; Processo Administrativo nº: 2010-0.319.245-5; 4ª Câmara Julgadora Efetiva; 29/03/2011).

⁴ “*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 – (...)*”. (Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, 6ª Câmara Temporária, Processo 74477, Ano 2007, data da publicação: 01/08/2.009).

de que a contratação do serviço de beneficiamento visa à continuidade da cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final.

Dessa forma os Municípios⁵ têm se posicionado a favor da tributação do ISS, em relação aos serviços listados no item 14 da Lei Complementar 116/2003 (genericamente intitulados “*serviços relativos a bens de terceiros*”), especialmente quanto aos serviços de beneficiamento, galvanoplastia, adonização, pintura, corte, recorte, e outros, que já estavam presentes no antigo Decreto-Lei 406/68. Tal interpretação se fundamenta no fato de que o atual item 14.05⁶ não faz nenhuma ressalva quanto à destinação do bem (objeto), enquanto que o Decreto-Lei 406/68 previa que a tributação de tais serviços somente ocorreria quando os objetos sujeitos às operações de serviço não fossem destinados à industrialização ou comercialização. Logo, os Municípios entendem que a Lei Complementar 116/2003 alargou a competência tributária municipal em relação a estes “*serviços*”, mesmo em relação aos casos e situações, que ainda fazem parte da etapa industrial de produção de determinado produto industrializado (quando o objeto do contrato é entre dois industriais, com a finalidade de mercancia destes produtos industrializados – em verdade mercadorias).

Neste sentido é a posição do tributarista Alberto Macedo⁷, que concluí no sentido de que a industrialização seria em última análise um serviço. Desta forma, entende o jurista de que como não é possível a incidência dúplice do IPI e do ISS, a lei complementar teria o condão de fazer delimitações na área de intersecção destes dois conceitos, sendo que a Lei Complementar 116/03 teria movimentado estes conceitos de “*industrialização*” e “*serviços de qualquer natureza*”, de modo que tais atividades listadas no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 passaram a ser tributadas pelo ISS, mesmos nos casos em que a destinação dos produtos é de industrialização e comercialização.

Por sua vez, os Estados⁸ entendem pela tributação do ICMS nas operações de “*industrialização por encomenda*”, pelo motivo de que ainda não se completou o ciclo de

⁵ A título exemplificativo: “*ISS – SERVIÇO DE GALVANOPLASTIA – ENTREGA DO BEM PARA O SERVIÇO – DEVOLUÇÃO – BEM DE TERCEIRO – INCIDÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA.*...”

Incidência de ISS sobre o serviço de galvanoplastia prestado sobre bem de terceiro. Inexistência de circulação de mercadorias.” (Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura da Cidade de São Paulo; PTA 02.A.03874/04)”

⁶ “*Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: (...)*

14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...)

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

⁷ MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e IPI - A Lei Complementar e o Redesenho das Fronteiras Competenciais. In: Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza. (Org.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários - Sist. Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009, v. VI, p. 1-21.

⁸ A título exemplificativo, ver as seguintes consultas:

circulação da mercadoria. Ou seja, não foi de fato prestado um serviço para usuário final, e, sim, foi realizada uma industrialização por conta e ordem de terceiro. Para os Estados, não importa inclusive que a pessoa jurídica autora da encomenda forneça todos os materiais utilizados no processo de industrialização para que a indústria contratada elabore produtos mediante encomenda, uma vez que há circulação de mercadorias, e não prestação de serviços tributáveis pelo ISS (esta atividade tipifica industrialização, ainda que para terceiros, com posterior circulação de mercadorias).

Por sua vez, a União⁹ entende claramente pela tributação do IPI nas operações de “*industrialização por encomenda*”, com base no conceito de industrialização constante no

“*Secretaria Estadual de São Paulo – Consultoria Tributária:*

a) **ICMS – BENEFICIAMENTO – TRIBUTAÇÃO** – *As atividades citadas no subitem 14.05 da lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 constituem etapas de beneficiamento e não se inserem no campo de incidência do ISS, porque ainda não se completou o ciclo de circulação da mercadoria, ou seja, não foi prestado um serviço constante na citada Lista para usuário final e, sim, realizada industrialização por conta e ordem de terceiro, conforme previsto no inciso II, do artigo 222, Parte Geral do RICMS/2002. (PTA 16.000108314-83. Consulta n. 178/2004.)*

b) **ICMS – FABRICAÇÃO DE TOLDOS POR ENCOMENDA DE TERCEIROS COM MATERIAL EXCLUSIVAMENTE POR ELES FORNECIDOS - PROCEDIMENTO FISCAL.**

1. *Expõe a Consulente na petição inicial, e conforme "aditamento" a consulta apresentado em 06/08/1998, que fabrica toldos sob encomenda de terceiros com material exclusivamente por eles fornecidos. Informa, ainda, que o toldo após ter sido industrializado é devolvido ao cliente que providenciará uma terceira empresa para a sua instalação. Diante do exposto, indaga se esta operação está dentro do campo de incidência do ICMS ou ISS.*

2. *Disciplina o Parecer Normativo CAT nº 3/72 o seguinte:*

‘3- *A elaboração de quaisquer produtos sob encomenda, entretanto, seja o respectivo autor particular ou contribuinte, não foi considerada serviço pelo Código Tributário Nacional e pela legislação subsequente, ainda que o encomendante forneça a matéria-prima. As únicas exceções são os serviços de alfaiates, modistas e instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos.*

4- *As exceções, na verdade, confirmam a regra de que a elaboração de produtos, mediante encomenda, não constitui serviço, pois é uma atividade que tipifica industrialização para terceiros, devendo, por consequência, ser apreciada a luz da legislação do ICMS. (...)*

3. *Sendo assim, a operação de fabricação de toldos por encomendas de terceiros, com material exclusivamente por eles fornecidos, acha-se dentro do campo de incidência do ICMS e sua base de cálculo será o valor cobrado do autor da encomenda, de acordo com o referido Parecer Normativo, o qual se encontra plenamente em vigor à vista da legislação tributária estadual.” (Consulta nº 250/1997)*

c) **ICMS – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE TERCEIRO SUJEITA AO ICMS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A USUÁRIO FINAL SUJEITA AO ISS – BENEFICIAMENTO. (...)**

3. *Para efeito de aplicação da legislação do ICMS o artigo 4º, I, alíneas "a" a "e", do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, define o que se considera industrialização e quais operações que assim são consideradas (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento)*

3.1 – *Entre elas, destacamos a operação de beneficiamento (alínea "b") que consiste em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.*

4. *Com o advento da Lei Complementar nº 116/03, foi publicada a Decisão Normativa CAT nº 4/2003, esclarecendo que o beneficiamento, quando prestado para contribuinte do ICMS (autor da encomenda), que irá comercializar ou industrializar a mercadoria beneficiada, não se insere no campo de incidência do ISS, porque ainda não se completou o ciclo de circulação da mercadoria, ou seja, o estabelecimento não presta um serviço constante da Lista para usuário final, e sim realiza industrialização por conta de terceiro, na previsão da alínea "b" do inciso I do artigo 4º do RICMS/00 e nos artigos 402 e seguintes desse regulamento, estes, tendo como regra matriz o Convênio AE-15/74 e alterações. (...) (Consulta 493/2004)”*

⁹ A título exemplificativo: “*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 350 de 19 de outubro de 2004 /10ª RF ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

artigo 4º do Regulamento do IPI (“*caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo*”) e nas suas espécies (ex: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondição), entendendo que somente nos casos expressamente previstos no artigo 5º do próprio regulamento (que faz determinadas exclusões do conceito de industrialização) é que não incide o IPI. A Receita Federal, não pretende entrar na discussão entre a incidência do ISS e do ICMS, chegando a se posicionar no sentido de que é irrelevante para a incidência do IPI o fato de determinada operação constituir ou não serviço tributável pelo ISS, de acordo com a Lei Complementar 116/2003.

Ao tratar dos conflitos de competência do ISS com a União (IPI), o jurista Aires Fernandino Barreto¹⁰ critica a posição do Fisco Federal, o qual por meio desta solução de consulta¹¹ manifestou o entendimento de que uma operação pode caracterizar prestação de serviço para fins do ISS, e mesmo assim ser tributada pelo IPI se puder ser enquadrada no conceito de “industrialização”. Dessa forma, Aires Fernandino Barreto¹² manifesta opinião de que no caso concreto (item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003) haveria tão somente a incidência do ISS.

Em nossa opinião, concordamos com o jurista de que a incidência do ISS ou do IPI são excludentes, ou seja, se incide o ISS não incide o IPI, e se incide o IPI não incide o ISS. Todavia, no presente caso concreto (item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003), concluímos respeitosamente de forma diversa, entendendo que haverá a incidência exclusiva do ISS e do ICMS, não havendo espaço para a tributação pelo ISS.

Todavia, vale a pena também mencionar o posicionamento, a nosso ver equivocado, da jurisprudência no que tange às operações de “*industrialização por encomenda*”. O posicionamento atual do STJ¹³ é no sentido de que constando na lista de serviços da Lei

EMENTA: CAMPO DE INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITO AO ISS. IRRELEVÂNCIA.

As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RPI/2002, somente escapando ao campo de incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento. O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.”

¹⁰ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154.

¹¹ Solução de Consulta 350/2004 acima citada.

¹² BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154-155.

¹³ Jurisprudência STJ:

a) “*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE DESDOBRAMENTO E BENEFICIAMENTO — CORTE, RECORTE E/OU POLIMENTO —, SOB ENCOMENDA (ATIVIDADE-FIM*

Complementar 116/2003, a operação caracteriza-se como “prestação de serviços por encomenda”, e que constituindo a atividade-fim da prestadora de serviços, haveria a caracterização de uma obrigação de fazer, fato jurídico tributável pelo ISSQN, e não sujeito à incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar).

4. A legislação do ICMS e do IPI (em face da operação de “industrialização por encomenda”); a tributação do “valor acrescido”; o conceito de industrialização (produto industrializado) e de mercadoria (ponto de vista do “autor da encomenda”).

DO PRESTADOR), DE BLOCO E/OU CHAPA DE GRANITO E MÁRMORE (DE PROPRIEDADE DETERCEIRO).

1. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 888.852/ES (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.12.2008), firmou orientação no sentido de que “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)”.

2. Recurso especial provido.” (REsp 1097249/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 26/11/2009)

b) “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CORTE, RECORTE E POLIMENTO. GRANITO E MÁRMORE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR ENCOMENDA. ISSQN. INCIDÊNCIA.

1. O Tribunal de origem consignou que sociedade empresária contratou serviços da recorrida, relacionados ao corte, recorte e polimento de granito e de mármore. A mercadoria pertence à empresa contratante, que a entregou exclusivamente para o beneficiamento.

2. O trabalho executado representa atividade-fim da recorrida, uma vez que, concluído, extingue a relação obrigacional entre as contratantes. Por amoldar-se à hipótese listada no item 14.05 do anexo da Lei Complementar 116/2003, está sujeito à incidência do ISSQN.

3. Recurso Especial provido.” (REsp 959.258/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 27/08/2009, grifei)”

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

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

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. (...)

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.” (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008, grifei)

Especialmente em relação à legislação do ICMS a operação de “*industrialização por encomenda*” não passou despercebida pela normatização tributária, sendo normalmente tratada em todas as legislações estaduais. Neste sentido, a título representativo, vamos comentar o tratamento dado à operação de “*industrialização por encomenda*” pelo legislador paulista no Regulamento do ICMS/SP (artigos 404 a 408), com fulcro na legislação ordinária deste Estado.

Ao tratar da remessa dos insumos da pessoa jurídica (“*autor da encomenda*”) para a pessoa jurídica (“*industrializador por encomenda*”), a legislação determina que o ICMS incidente na operação fica “*suspensão*” para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor de encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos (tal suspensão é aplicável em operações interestaduais em face do Convênio AE-15/1974 celebrado por vários Estados). Desta forma, na remessa dos insumos de propriedade do “*autor da encomenda*” para o “*industrializador por encomenda*” não há a cobrança do ICMS. Também estabelece a legislação que não haverá a cobrança do ICMS (“*suspensão*”) na saída do “*industrializador por encomenda*” em retorno ao “*autor da encomenda*”.

Neste sentido, a legislação, quanto ao retorno do produto industrializado, só concede a suspensão do ICMS em relação ao valor dos insumos de propriedade do “*autor da encomenda*” que foram empregados no produto. Com relação ao “valor acrescido” correspondente ao preço cobrado pelo “*industrializador por encomenda*” do “*autor da encomenda*”, deverá haver a incidência do ICMS, compreendendo o valor dos serviços prestados (os chamados “*serviços de industrialização*”) e o das mercadorias (insumos) empregadas no processo industrial (de propriedade do “*industrializador por encomenda*”).

Neste contexto devemos nos lembrar que o ICMS é um tributo sobre o “*valor acrescido*”, o que justifica a tributação sobre o que foi acrescido aos insumos originais, que é justamente o valor correspondente aos serviços prestados e dos novos insumos empregados no processo industrial.

A tributação do ICMS, como bem aponta o Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁴, é plurifásica e não-cumulativa de modo que considera o imposto já recolhido na cadeia anteriormente, recolhendo-se apenas o plus incidente sobre o valor acrescido a cada etapa.

Como bem elucida o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha o imposto do tipo plurifásico (ou multifásico) e cumulativo abrange todos os que participam das etapas de

¹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.

produção e comercialização dos produtos, sendo que *“a incidência é cumulativa porque o imposto é devido em cada etapa sobre o preço do produto, independentemente do fato de as operações anteriores já terem sido tributadas”*.¹⁵

Sendo o *“valor acrescido”* um conceito tanto de economia (contabilidade nacional - conotação macroeconômica) como de direito tributário, devemos buscar uma definição.

Alcides Jorge Costa nos fornece um conceito tributário:

*“Como idéia preliminar, podemos dizer que, em cada empresa, o valor acrescido é a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuídos do valor dos bens e serviços adquiridos para emprego no processo de produção”*¹⁶.

O ICMS é calculado sobre base financeira, enfatizando Alcides Jorge Costa que:

*“Pela forma financeira de cálculo, o valor acrescido é computado mediante dedução, do total das vendas de um período (quer de bens produzidos no período, quer já existentes em seu início), das aquisições de matérias primas e materiais secundários no mesmo período (quer utilizadas, quer as existentes em estoques ao fim do período); o tratamento dos investimentos depende do tipo do imposto. Esta é a forma adotada por motivos de ordem prática”*¹⁷.

Em relação à legislação do IPI¹⁸ cabe destacar que também de acordo com os incisos VI e VII do artigo 43 do Regulamento do IPI existe a suspensão do IPI tanto na remessa para industrialização das matérias-primas do *“autor da encomenda”* para o *“industrializador por encomenda”*, quanto no respectivo retorno dos produtos industrializados em relação somente a estes insumos remetidos (não há suspensão quanto aos produtos e insumos empregados pelo *“industrializador por encomenda”* e pelo valor dos serviços prestados - *“serviços de industrialização”*, pelo motivo que estes correspondem a valores acrescidos).

Por fim, uma vez demonstrado, o tratamento tributário do ICMS e do IPI nestas operações de *“industrialização por encomenda”*, cabe por fim mencionarmos alguns pontos essenciais do conceito de industrialização, de produto industrializado e de mercadoria.

¹⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 29.

¹⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p.23.

¹⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p.25.

¹⁸ *“RIPI: Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto: (...)*

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado; (...)”

Isto porque a incidência do ICMS e do IPI só se justifica nestas operações, se entendermos estar diante de um verdadeiro processo de industrialização que tem como resultado um produto industrializado capaz de ser colocado em comércio, caracterizado com mercadoria.

De acordo com a legislação tributária (art. 4º do Regulamento do IPI com fulcro na Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Exemplificativamente a legislação tributária do IPI enumera as principais espécies de industrialização: a) transformação: a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova; b) beneficiamento: a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto; c) montagem: 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; d) acondicionamento ou recondicionamento: 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; e) renovação ou recondicionamento: a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

O Professor José Eduardo Soares de Melo¹⁹ entende que no IPI há a obrigação de dar um produto industrializado pelo próprio realizador da operação jurídica (decorre da realização de operações – ato de transmissão de propriedade ou posse). Neste sentido, a diferença do IPI para o ICMS consistiria que o IPI só grava a “operação” realizada pelo próprio elaborador do bem (o industrial) na fase de sua produção.

O tributarista José Eduardo Soares de Melo²⁰ ao fazer a distinção entre o IPI e o ISS basicamente ressalta que o IPI consistiria em uma obrigação de “fazer” e de “dar”, resultando em um produto industrializado (bem material), enquanto o ISS teria por objeto uma obrigação de “fazer”, que resultaria num “serviço” que pode ou não traduzir-se num bem corpóreo.

Desta forma, em nosso entendimento, exercendo o “*industrializador por encomenda*” alguma(s) destas espécies de “*industrialização*” sobre as matérias-primas ou produtos intermediários, recebidos do “*autor da encomenda*”, estará certamente exercendo a

¹⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 2012, pg. 62-63.

²⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. *IPI – Teoria e Prática*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009, p. 92.

modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou ainda o aperfeiçoando para consumo (obrigação essencial de “dar” combinada com uma obrigação de “fazer”).

Como resultado destas atividades industriais, temos certamente a obtenção de um produto industrializado que será objeto de posterior mercancia (mercadoria²¹) por parte do “*autor da encomenda*”. Isto porque, do ponto de vista da pessoa jurídica que encomendou a industrialização, tais produtos são mercadorias, uma vez que serão objeto de comercialização (revenda) ou de novo processo de industrialização (se objeto de utilização na produção de novos produtos industrializados).

5. Alterações relevantes da legislação complementar do ISS: a lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 em face do Decreto-Lei 406/68

Inicialmente cumpre destacarmos as diferenças relevantes entre a Lei Complementar 116/2003 e o antigo Decreto-Lei 406/68. O Decreto-Lei 406/68 quanto à lista de serviços passou por algumas modificações ao longo do tempo (e teve como última alteração, a redação dada pela Lei Complementar 56/1987, antes de ser finalmente revogada pela Lei Complementar 116/2003). De qualquer forma, quanto ao assunto tratado, tanto a redação original quanto a última redação, do Decreto-Lei 406/68, tratavam substancialmente diferente da questão da “*industrialização por encomenda*”, em virtude do tratamento dado a alguns dos serviços que, em tese, podem se configurar como “*industrialização*”, quando realizados no meio da etapa produtiva de um produto industrializado (mercadoria).

Assim, o item 72 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68, na redação dada pela Lei Complementar 56/1987, incluía a tributação dos serviços de “*recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*”. Logo, a legislação complementar esclarecia que tais “*serviços*” só poderiam ser tributados pelo ISS, quando fossem prestados para usuário ou consumidor final (uma vez que expressamente se fossem destinados à industrialização ou comercialização, não caberia o ISS, e sim caberia o ICMS).

²¹ O termo mercadoria no dizer de Carvalho de Mendonça: “*as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de circulação econômica tomam o nome de mercadoria. Commmercium quase commutatio mercium. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor*” (Apud SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 2012, pg. 17-18).

Ainda quanto a outros itens da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68 o legislador utilizava a expressão “*para o usuário final*”, de modo a restringir a incidência do ISS para alguns serviços, somente quando fossem prestados a usuário final (e não a comerciante que iria ainda industrializar ou comercializar aqueles objetos – mercadorias). Podemos citar como exemplos²²: a colocação de tapetes e cortinas; recauchutagem ou regeneração de pneus; lustração de bens móveis; instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos; montagem industrial; alfaiataria e costura.

Dando um tratamento legislativo diferente a Lei Complementar 116/2003, especialmente, quanto ao item 14 da Lista de Serviços²³, suprimiu quanto ao item 14.05 (que guardava certa correspondência com o item 72 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68) o termo “*de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*”. Também em outros dispositivos do item 14 que guardavam relação com os itens da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68, foi suprimida a expressão “*para o usuário final*”, como por exemplo, quanto à tapeçaria e recauchutagem ou regeneração de pneus.

²² “DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968
LISTAS DE SERVIÇOS (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987)
(...)”

67. Colocação de tapetes e cortinas, com material fornecido pelo usuário final do serviço; (...)

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o usuário final;

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;

73. Lustração de bens móveis quando o serviço for prestado para usuário final do objeto lustrado;

74. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;

75. Montagem industrial, prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;
(...)

81. Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento;”

²³ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

“14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

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

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.”

Em relação a este assunto, as posições doutrinárias são as mais variadas. O Professor Alberto Macedo²⁴ entende, por exemplo, que a lei complementar teria o condão de fazer delimitações na área de intersecção destes dois conceitos, sendo que a Lei Complementar 116/03 teria movimentado estes conceitos de “industrialização” e “serviços de qualquer natureza”, de modo que tais atividades listadas no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 passaram a ser tributadas pelo ISS, mesmos nos casos em que a destinação dos produtos é de industrialização e comercialização. No mesmo sentido, a posição defendida por Rui Barros Leal Farias²⁵, para quem a redação do item 14.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003 teria feito modificações dentro das balizas constitucionais, alterando a noção de serviços e operações com mercadorias, permitindo a tributação exclusiva do ISS quanto a estas atividades descritas neste item da lei complementar.

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo²⁶ ao comentar sobre os serviços relativos a bens de terceiros (basicamente os subitens 14.04 e 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003), espousa a opinião no sentido de que a lei complementar ao não fazer ressalva sobre a destinação (usuário final, industrialização ou comercialização) acabou por

²⁴ “7.8. As atividades de restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de quaisquer objetos (exceto no caso de restauração de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores e elevadores), a partir da vigência da Lei Complementar n. 116/03, passaram a sofrer a incidência do ISS não só quando os objetos forem destinados a um usuário final, mas também destinados à industrialização ou comercialização. Nessas hipóteses, portanto, não cabe mais falar em “industrialização por encomenda”, passando a incidir tão somente o ISS, e não mais o IPI.

7.9. Também por conta da Lei Complementar n. 116/03, na recauchutagem ou regeneração de pneus e na lustração de bens móveis, a terceirização da atividade pelo industrial não ensejará mais uma “industrialização por encomenda”, mas sim uma prestação de serviço de qualquer natureza, não incidindo mais o IPI, e sim o ISS, nessa terceirização.” (MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e IPI - A Lei Complementar e o Redesenho das Fronteiras Competenciais. In: Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza. (Org.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários - Sist. Tributário Brasileiro e a Crise Atual. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009, v. VI, p. 21)

²⁵ FARIAS, Rui Barros Leal. O ISS e os Serviços de Corte, Recorte, Beneficiamento e Restauração de Objetos Quaisquer, em face de Lei Complementar 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. N° 110, p. 95-103.

²⁶ “Havendo disposto que o ISS incide sobre a prestação dos serviços previstos nos referidos itens, independente da sua destinação (usuário final, industrialização, ou comercialização), a LC 116/2003 invadiu a esfera de competência da União (IPI), e dos Estados e DF (ICMS).

Realmente, a tributação somente poderia ocorrer após término do ciclo de produção/comercialização, ou quando a prestação do serviço fosse realizada por encomenda definitiva do usuário final.

Sucedo que a Constituição Federal conforma um modelo tributário plasmado em natural ciclo operacional (produção, circulação, consumo), impondo-se a harmonização das regras tributárias na forma seguinte: na fase inicial (elaboração do produto, decorrente de atividades industriais), tem cabimento o IPI, e também o ICMS, tratando-se de etapa de distribuição (circulação); somente se cogitando do ISS na fase posterior da feitura dos bens; ou seja, no exercício de atividades pertinentes aos esforços humanos (compreendendo um fazer), em que podem (ou não) ser aplicados ou utilizados bens materiais.

Da mesma forma que o legislador federal/estadual tem limitado âmbito de tributação (industrialização - comercialização), não podendo atuar na fase de serviços; o legislador municipal somente tem competência adstrita à tributação dos serviços, estando vedada sua intromissão nas etapas anteriores mencionadas, acarretando a nefasta bitributação.” (SOARES DE MELO, José Eduardo. *IPI – Teoria e Prática*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009, p. 97).

invadir a competência da União (IPI) e dos Estados (ICMS), na medida em que a tributação do ISS só seria cabível após as fases de produção/comercialização ou quando há prestação de serviço a usuário final.

Por outro lado, o item 14 da Lista de Serviços passou a ser genericamente intitulado “*serviços relativos a bens de terceiros*”, em relação a todos os seus subitens. O que o legislador teria positivado com a expressão semântica “*bens de terceiros*”? Tal expressão seria substitutiva dos termos “*objetos não destinados à industrialização ou comercialização*” e “*para o usuário final*”? Esta expressão “*bens de terceiros*” poderia abarcar a operação de “*industrialização por encomenda*”, uma vez que neste tipo de operação se verifica a produção de produtos industrializados (verdadeiras mercadorias, pela ótica da pessoa jurídica autora da encomenda)?

Dessa forma, a principal dúvida que se coloca em relação aos serviços do item 14 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, e especialmente quanto ao subitem 14.05, é se tais serviços podem ser tributados pelos ISS, ainda que os mesmos incorram sobre bens (objetos) destinados à industrialização ou comercialização (mercadorias), e não sejam prestados para o usuário final, e sim, para um contribuinte do ICMS e do IPI que irá industrializar os produtos resultantes, ou revender as mercadorias (produtos finais). Ou seja, a Lei Complementar teria o condão de alargar a incidência do ISS inclusive para as operações de “*industrialização por encomenda*”?

Em nossa opinião, entendemos pela negativa, em face da inserção do título “*serviços relativos a bens de terceiros*” ao item 14 da Lista de Serviços, que exclui deste conceito a noção de mercadoria e produto industrializado (destinados à industrialização ou comercialização).

Todavia, mesmo se imaginarmos que o legislador complementar alterou a tributação destes serviços listados no item 14 quanto às operações de “*industrialização por encomenda*”, teríamos que questionar a possibilidade jurídica de ampliação (alargamento) da competência tributária municipal (ISS) sobre a competência tributária estadual.

Importante quanto a este assunto, lembrarmos das funções da lei complementar em matéria tributária. De acordo com Celso Ribeiro Bastos²⁷ a Constituição de 1988²⁸ teria

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Prática*. 2.^a ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 152.

²⁸ De acordo com o art. 146 da CF/88: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigações, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato

acabado com as controvérsias doutrinárias em relação à função da lei complementar em matéria tributária, ao confirmar a sua função tripla (dispor sobre conflitos de competência, limitações constitucionais, e normas gerais de direito tributário), em comparação com a redação ambígua do antigo artigo 18, § 1º da Emenda Constitucional 1/69²⁹, uma vez que parte da doutrina entendia ter a lei complementar função dupla (dispor sobre conflito de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar).

Em sentido diverso, o Professor Paulo de Barros Carvalho³⁰ entende ainda, que esta discussão permanece em aberto, inclinando-se para entender que o artigo 146 da CF/88 se refere ao estabelecimento de normas gerais num sentido definido (em dois sentidos), ou seja, em uma norma geral realmente voltada para dirimir e evitar os conflitos de competência entre os entes federativos ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (a chamada “*teoria dicotômica*”).

Em que pese a querela doutrinária, de qualquer forma é pacífico entre as duas correntes doutrinárias, que a Lei Complementar pode atuar para dirimir e evitar os conflitos de competência tributária entre os entes federativos. Neste sentido, a Lei Complementar, dentro de determinada “*zona de penumbra*”, no que tange a tributação do ISS (prestação de serviços) e do ICMS (circulação de mercadorias) poderia atuar de modo a dirimir tal conflito de competência entre Estados e Municípios, fazendo a opção por um ou por outro tributo, nas situações em que não se pode segregar claramente o que é “*prestação de serviços*” e o que é “*circulação de mercadorias*”, interpretando da melhor maneira a Constituição, e dirimindo preventivamente o possível conflito de competência.

Na opinião de Aires Fernandino Barreto³¹ a Constituição grosso modo reservaria a tributação das operações mercantis (tendo por objeto mercadorias) aos Estados e a tributação dos serviços aos Municípios, fazendo críticas ao disposto no § 2º da Lei Complementar 116/2003³², por entender que regularia zonas em que não haveria conflito de competência.

cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

²⁹ Artigo 18, § 1º da Emenda Constitucional 1/1969: “*Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar*”.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 254-255.

³¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 233-234.

³² Lei Complementar 116/2003: “*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

(...)

Neste sentido, nos questionamos se uma alteração de critérios de tributação por parte da Lei Complementar 116/2003, em face do antigo Decreto-Lei 406/68, seria possível, no sentido de alargar o alcance da competência tributária municipal (ISS) em relação aos serviços do item 14 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, e especialmente quanto ao subitem 14.05, tributando pelos ISS tais serviços, ainda que os mesmos incorram sobre bens (objetos) destinados à industrialização ou comercialização (mercadorias), e não sejam prestados para o usuário final.

Exporemos nossa opinião nas conclusões, entendendo pela negativa, ou seja, pela impossibilidade da ampliação da incidência do ISS nas operações de “*industrialização por encomenda*”, ainda que com fulcro nos serviços listados no item 14 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, pelos motivos que passaremos a expor na conclusão.

6. Conclusão pela impossibilidade de incidência do ISS, e a incidência exclusiva do ICMS e do IPI nas operações de “*industrialização por encomenda*”

Ao analisarmos o tema da tributação das operações de “*industrialização por encomenda*”, procuramos fazer a delimitação deste tipo de negócio jurídico, como sendo um negócio pelo qual determinada pessoa jurídica industrial (“*autor da encomenda*”) contrata outra pessoa jurídica industrial (“*industrializador por encomenda*”) para que proceda a industrialização de certa etapa do processo industrial de determinado produto, remetendo determinados insumos de sua propriedade para que este industrializador proceda com os “*serviços de industrialização*”, agregando eventualmente novos insumos ao processo industrial, e ao final remetendo o produto industrializado de volta ao “*autor da encomenda*”, cobrando determinado preço (que engloba os “*serviços de industrialização*” e o valor dos insumos de propriedade do “*industrializador por encomenda*” que por ventura foram aplicados no processo produtivo).

Dentro deste escopo de negócio, conforme relatado, concluímos pela impossibilidade da incidência do ISS, e pela incidência exclusiva do ICMS e do IPI, pelas razões que passamos a expor:

a) Quando uma pessoa jurídica (sociedade empresária) remete determinadas “*mercadorias*” (ou insumos ou produtos intermediários) para sofrerem novas etapas de industrialização em um estabelecimento terceirizado (contratado para fazer o “*serviço de*

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

industrialização”), a única solução possível é a tributação pelo ICMS e o IPI, tendo em vista, se tratar de uma etapa de produção e circulação de mercadoria (*res in commercio*), ficando evidenciado o caráter mercantil da operação, ainda que excepcionalmente todos os insumos necessários sejam de propriedade da pessoa jurídica autora da encomenda;

b) A relação jurídica da industrialização por encomenda deve ser analisada no seu contexto empresarial geral, ou seja, como uma etapa industrial de produção, de uma mercadoria que se movimenta na cadeia industrial de produção rumo ao comércio em nítida atividade mercantil, não se podendo analisar isoladamente a relação jurídica do negócio dito “*industrialização por encomenda*”, apenas pela ótica da obrigação de fazer por parte do industrializador (que recebe a encomenda). Esta análise parcial foi feita equivocadamente pela jurisprudência do STJ no sentido de que ao constar na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, uma operação caracteriza-se como “*prestação de serviços por encomenda*”, e que constituindo a atividade-fim da prestadora de serviços, haveria a caracterização de uma obrigação de fazer, fato jurídico tributável pelo ISSQN, e não sujeito à incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar). Esta conclusão não é possível, uma vez que o produto ou mercadoria resultante deste processo industrial continuará a percorrer a cadeia industrial e comercial até chegar aos verdadeiros consumidores finais;

c) Embora a Lei Complementar possa regular os conflitos de interesse entre os Entes Federativos, a atuação da Lei Complementar em matéria de conflito de competência tributária entre o ISS (Municipal) e o ICMS (Estadual), deve ser dar nas chamadas “*zonas de penumbra*”, onde o legislador complementar pode optar pela segregação da tributação ou pela tributação por um tributo em detrimento de outro. Como exemplo, podemos dar a “*fotografia*” (revelação, ampliação, cópia, etc.) do item 13.03 da lista de serviço, onde o legislador optou pela integral tributação pelo ISS, embora a fotografia em si seja um bem corpóreo. Isto porque estando na “*zona de penumbra*” entre serviço e mercadoria optou o legislador pelo ISS. Diferentemente, nas operações de “*industrialização por encomenda*” não existe “*zona de penumbra*” para o legislador atuar, não sendo possível esta opção, uma vez que a natureza do negócio jurídico por si só, revela tratar-se de verdadeira circulação de mercadorias, onde um determinado produto industrializado sofre uma das etapas de industrialização necessária para impulsioná-lo na cadeia produtiva e comercial;

d) Embora a Lei Complementar 116/2003 aparentemente tenha suprimido quanto ao item 14.05 o termo “*de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*” (do Decreto-Lei 406/68) e a expressão “*para o usuário final*” quanto a alguns subitens do item 14 da Lista de Serviços, não houve de fato o alargamento do campo de tributação do ISS sobre as

operações de “*industrialização por encomenda*”, uma vez que o item 14 da Lista de Serviços passou a ser genericamente intitulado “*serviços relativos a bens de terceiros*”. Deste modo, tal expressão é substitutiva dos termos “*objetos não destinados à industrialização ou comercialização*” e “*para o usuário final*”, na medida em que o termo “*bens de terceiros*” delimita somente os bens de propriedade de consumidor ou usuário final, não podendo abarcar as operações de “*industrialização por encomenda*”, que tem por objeto a produção de produtos industrializados (mercadorias) necessariamente tributados pelo IPI e pelo ICMS.

Referências

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

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Prática*. 2.ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

FARIAS, Rui Barros Leal. O ISS e os Serviços de Corte, Recorte, Beneficiamento e Restauração de Objetos Quaisquer, em face de Lei Complementar 116/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.º 110, p. 95-103.

MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e IPI - A Lei Complementar e o Redesenho das Fronteiras Competenciais. In: Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza. (Org.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários - Sist. Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009, v. VI, p. 1-21.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 2012.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *IPI – Teoria e Prática*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.