



### ACÓRDÃO 008/2015

Recurso: 35346/2015  
Processo de Impugnação: 99753/2014  
Recorrente: Temperatech Tratamentos Térmicos Ltda.  
Assunto: Recurso Voluntário - ISSQN  
Auto de Infração nº 71/2014

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. Industrialização por Encomenda. Prestação de Serviço. Tratamento Térmico do Aço. Subitem 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 4.818/2003. Incidência de Tributo. Por maioria foi negado provimento ao recurso.**

#### RELATÓRIO

O presente Processo Administrativo se origina da Ordem de Serviço nº 00031/2014, com a finalidade de se aferir quanto à incidência de ISSQN nas atividades desenvolvidas pela autuada, ora Recorrente - TEMPERATECH TRATAMENTOS TÉRMICOS LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 08.928.119/0001-30, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012.

Após análise das informações e documentos fornecidos pela ora Recorrente (Contrato Social e as respectivas Alterações, Livro Diário, Livro Razão, DIPJ, Notas Fiscais de Prestação de Serviços, Livro de Registro do ISSQN, dentre outros) foi constatado pela Autoridade Fiscal, que houve a execução de Serviços sujeitos à tributação pelo ISSQN, os quais estariam especificados no subitem 14.5 da lista anexa à lei Municipal nº 4.818/2003 e, alterações posteriores, sem o recolhimento do respectivo tributo.

Em consequência foi lavrado o **Auto de Infração nº 71/2014**, no valor de R\$ 389.682,78 (trezentos e oitenta e nove mil, seiscentos e oitenta e dois reais e setenta e oito centavos).

A empresa autuada, ora Recorrente, apresentou **Defesa Administrativa de nº 99753/2014**, cuja decisão, do Grupo Julgador de 1ª Instância, foi **"pela negativa de provimento à impugnação, devendo permanecer inalterados os valores lançados pelo Serviço de Fiscalização deste Município."**

Inconformada, com os termos da decisão de primeira instância administrativa, a empresa autuada, ora Recorrente, interpõe Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que não efetua serviço diretamente ao consumidor final, e que presta serviços de tratamento térmico em peças que recebe de outras empresas e, as devolve para um "processo meio" para a cadeia de industrialização e/ou comercialização, pelo tomador dos serviços, o qual agrega novos serviços e por fim, nessas peças há a tributação do ICMS.

O Representante da Fazenda Pública Municipal manifestou-se pelo não provimento do recurso interposto, amparando suas razões no julgamento de primeira instância.

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

---

Presentes os requisitos legais como legitimidade de representação e tempestividade, a defesa atende ao disposto no § 3º do Art. 71, assim como nos artigos 74, 83, 84 e 85 da Lei Municipal nº 1.783/1997.

É o relatório.

Notificada, a recorrente, e não tendo comparecido para a realização da defesa oral, a matéria foi debatida em Plenário pelos demais Conselheiros, após o que passo a decidir.

Senhora Presidente.

Demais conselheiros.

#### **I - NO MÉRITO**

O mérito da demanda refere-se à possibilidade de incidência de ISSQN sobre os serviços realizados pela ora Recorrente. Ocorre que a ora Recorrente presta serviços de tratamento térmico em peças, que recebe de outras empresas. Estes serviços prestados foram descritos em resposta ao Ofício nº 31/ISS/DAT/SMF, o qual transcreve, como segue:

- \*- Témpera: Aquecimento da peça a uma temperatura (830º - 880º) e resfriado em óleo/água;
- Revenido: Aquecimento da peça para acerto da dureza final;
- Rezoimento: Aquecimento da peça (750º - 820º) e resfriamento lento dentro do forno;
- Normalização: Aquecimento da peça (820º - 870º) e resfriado ao ar;
- Alívio de tensões: Aquecimento da peça (500º - 620º) e resfriado ao ar;
- Envelhecimento / Solubilização: tratamento feito para endurecimento de alumínio. Aquecimento até 500º e resfriado a água."

Alega a ora Recorrente que as operações efetuadas não tem como tomador dos serviços o consumidor final, e sim, presta serviços de tratamento térmico em peças que recebe de outras empresas e, as devolve para um "processo meio" para a cadeia de industrialização e/ou comercialização, pelo tomador dos serviços, o qual agrega novos serviços e por fim, nessas peças há a tributação do ICMS.

Por sua vez, a Fiscalização Municipal, alega que a própria Recorrente informa conforme resposta ao item "6º" do Ofício nº 31/ISS/DAT/SMF, o serviço que presta, vide a respectiva transcrição:

"o encomendante (cliente) envia as peças (matéria-prima) e a Temperatech faz o serviço na peça do encomendante e devolve com o serviço de tratamento térmico feito na peça".

Entende a Fiscalização Municipal, haver a incidência de ISSQN, na prestação de serviço de "beneficiamento", de acordo com o subitem 14.5, do item 14 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 4.818/2003.

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Assim, discute-se se o serviço prestado pela recorrente refere-se à industrialização por encomenda ou se a prestação de serviços. Esta enquadrada no subitem 14.5 do item 14 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003 ou Lei Municipal nº 4.818/2013 e àquela na TIPI (Lei nº 4.502/64 e Decreto-Lei nº 34/1996).

Primeiramente deve-se esclarecer que a industrialização decorre, dentre outros de "beneficiamento" cujo conceito pode-se verificar no site da Receita Federal ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), vide a respectiva transcrição:

**"Produto industrializado** é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como:

a) **transformação** - operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova;

b) **beneficiamento** - operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto; (**grifo nosso**).

c) **montagem** - operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulta novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;

d)  **acondicionamento ou recondicionamento** - operação que altera 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** - operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou restaura o produto para utilização.

Também, na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003 e na Lei Municipal nº 4.818/2003, no subitem 14.5 do item 14, há a previsão de "beneficiamento" como serviços prestados à terceiros, vide a respectiva transcrição:

\*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. (**grifo nosso**)"

Ainda, com a vigência desta Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e Distrito Federal, foram introduzidas relevantes mudanças como análise do fato gerador do ISS, hipóteses de incidência, base de cálculo e suas alíquotas.



3

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

---

Destacam-se aqui, as mudanças com relação ao conceito da Industrialização por Encomenda, que de acordo com o Decreto Lei nº 406 de 1968 (com as mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87), inovou uma matéria que se encontrava pacificada no Direito Tributário Brasileiro.

Extraíndo-se um conceito da "Industrialização por Encomenda", esta nada mais é do que operações de acabamento, uma "atividade meio" para obtenção de nova mercadoria ou para aperfeiçoamento de produtos destinados a posterior etapa de industrialização ou comercialização. Desta forma, tem-se uma definição desta operação tributável, ou seja, uma "atividade meio" realizada em um objeto, que posteriormente será industrializado ou comercializado.

De acordo com Decreto Lei nº 406/68, revogado pela atual Lei Complementar nº 116/03, dispunha em seu art. 8º que: "O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, **tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa**". (grifo nosso)

Na lista anexa referida neste artigo encontra-se os seguintes serviços enumerados, os quais caracterizavam a "Industrialização por Encomenda" e são tributados pelo ISSQN:

69 - Conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICM).

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

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

Nesse viés, resta claro, visto o Decreto acima transcrito dispor sobre ICMS e ISS, que na hipótese de não tributação pelo ISS, que é de competência municipal, incidirá o ICMS de competência estadual, sobre as operações destinadas a posterior industrialização ou comercialização, pois o decreto revogado dispunha sobre os dois tributos, ICMS e ISS, sendo que na não incidência de um, praticava-se a incidência do outro.

Este é o ponto principal deste estudo, pois com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, esta revogou expressamente o que dispunha o Decreto Lei nº 406/68, dando nova redação aos dispositivos que enumeram as situações de prestações de serviços, in casu, "Industrialização por Encomenda", agora tributada pelo ISS, que dispõe de acordo com seu art. 1º: "O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação**



4



Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador". (grifo nosso)

Analisando-se a Lista de Serviços anexa à norma, semelhantemente ao decreto revogado, foi redigida a nova lista de serviços, passando estes agora, principalmente o item número 14.05, antigo 72, a ser tributado unicamente pelo ISS:

"14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.05 – Restauração, recondição, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer. (grifo nosso)"

Desta forma, se constata uma mudança na redação do fato gerador do imposto sobre serviços na chamada Industrialização por Encomenda. O legislador retirou do subitem 14.05 a expressão "de objetos não destinados à industrialização ou comercialização" que constava na antiga redação do Decreto Lei nº 406/68.

Observa-se desde já, uma realidade tributária diferente e preocupante, pois anteriormente era cediço que a "Industrialização por Encomenda" era tributada pelo ICMS, de competência estadual. Agora, com a nova redação introduzida pela Lei Complementar nº 116/03, delinha-se que este instituto será tributado pelo ISS, de competência municipal e do Distrito Federal.

Esta Lei Complementar, mesmo revogando o Decreto Lei nº 406/68 gera conflitos de competência tributária, pois os estados federados não irão se sujeitar a perder receita, nos termos que dispõe os artigos acima transcritos. De outro lado, os municípios, estão autuando os contribuintes exercentes da chamada "Industrialização por Encomenda" os quais pretendem cobrar o ISSQN, embasados no que propõe a Lei Complementar introduzida no ordenamento brasileiro (bitributação).

Como se vê, anteriormente havia uma regulamentação específica com relação à incidência do ICMS sobre a "Industrialização por Encomenda", com previsão de reduções sobre o valor tributado no serviço contratado. Com a entrada em vigor da nova lei, revogando as disposições anteriores, o contribuinte poderá ser autuado, tanto pelo Estado (incidência de ICMS) como Pelos Municípios (incidência de ISSQN) o que no final da contratação poderá pagar duplamente impostos sobre os mesmos serviços realizados, ou seja, uma bitributação do mesmo fato gerador, qual seja, industrialização por encomenda.

Embora a atividade de "beneficiamento" onde se insere a "industrialização por encomenda", esteja elencada como serviço tributável pelo ISSQN no subitem 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, é necessária a análise do caso concreto. Ou estará configurada efetiva prestação de serviço, com incidência de ISSQN, ou a hipótese será de terceirização de uma etapa industrial, incidindo ICMS.

Assim, o critério de diferenciação reside na distinção do produto beneficiado. Se o encomendante é consumidor final, existe prestação de serviço, fato gerador de ISSQN.

Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

---

Nesse caso, o produto é personalizado, possuindo especificações singulares, para o seu uso exclusivo. Se o produto é aplicado em nova etapa de industrialização ou comercialização caracteriza-se "terceirização", não cabendo a cobrança de ISSQN sobre a atividade meio.

Para potencializar a discussão, o Poder Judiciário ainda possui divergências acerca do tema, em seus diversos níveis, pois a confusão se deve ao fato de que em determinadas situações ser difícil afirmar, com segurança, se uma operação é de prestação de serviços ou de circulação de mercadoria. Certo é que, a tributação pelo ICMS exclui a do ISSQN e vice-versa.

Num primeiro momento o STJ entendeu simplesmente, que qualquer operação de "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 (lista de serviços do ISS) caracterizaria como prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS (REsp 888852/ES, REsp 1.097.249/ES, AgRg no Ag 1.279.303/RS e AgRg no Ag 1362310 / RS).

Ocorre que este entendimento já não está mais prevalecendo, pois ao apreciar esta questão quando do julgamento da ADI nº 4389 MC, relatado pelo Min. Joaquim Barbosa e julgado em 13/04/2011, o STF decidiu sob outro enfoque.

De fato, no referido julgamento analisou-se as operações de industrialização por encomenda de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Pois bem, neste julgado o STF consignou:

I - Para julgar o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, "a solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo" (voto Min. Joaquim Barbosa);

II - "as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo" (voto Min. Joaquim Barbosa);

III - "não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio" (voto Min. Joaquim Barbosa);

IV - "Conforme bem esclarecido por Marco Aurélio Greco... a fabricação das embalagens é "evento que se encontra no meio do ciclo de fabricação do produto final a ser colocado no mercado", sendo que a sua caracterização como simples prestação de serviços gráficos, além de equivocada, implicaria o estorno dos créditos anteriormente apropriados pelas indústrias gráficas e impediria o creditamento pelas empresas adquirentes (voto Min. Elen Grace);

V - "Ademais, geraria uma distorção na não cumulatividade do ICMS; a rigor, frustra o objetivo constitucional desse mecanismo (diluir a exigência do ICMS por todo o ciclo econômico de circulação de mercadorias), pois introduz um imposto cumulativo (ISS) no ciclo econômico de mercadorias sujeitas a um imposto não cumulativo (ICMS). Rompe-se a





Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

.....  
*seqüência da não-cumulatividade e oneram-se os custos de ambos (fabricantes e adquirentes de embalagens)" (voto Min. Ellen Gracie).*

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

Ainda em relação ao julgamento dos EDcl no AgRg no AREsp 103409/RS, publicado no dia 18/06/2012, o STJ apreciou a questão da industrialização sob encomenda na hipótese de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa, vale dizer, em hipótese em que o produto resultante da encomenda não será utilizado como insumo ou mercadoria. (grifo nosso)

Neste julgamento, o STJ, fez referência à decisão do STF proferida na ADI nº 4389, mas apontou que o caso em análise se tratava de outra hipótese, qual seja, industrialização de produto por encomenda para ser utilizado pela própria empresa. E como o produto encomendado não seria utilizado como insumo ou mercadoria, concluiu que no caso incidiria o ISS. Eis alguns trechos da decisão:

*"No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada a subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos. In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS..."*

Disto depreende-se, que o STF e o STJ entendem que:

- a) o ISS não incide nas operações de industrialização sob encomenda de bens e produtos que serão utilizados como insumos em processo de industrialização ou de circulação de mercadoria, pois incidirá o ICMS.
- b) Por outro lado, quando o produto industrializado sob encomenda for destinado para uso da própria empresa encomendante, na qualidade de consumidora final, incidirá o ISS.

Assim, o caso em tela não se enquadra neste subitem 14.05 do item 14 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, eis que a ora Recorrente, presta serviços de tratamento térmico em peças que recebe de outras empresas e, as devolve para um processo meio da cadeia de industrialização ou comercialização pelo encomendante, ou seja, não sendo utilizado para seu uso próprio. Somente teria a tributação pelo ISSQN se essas peças fossem utilizadas para uso próprio do encomendante.

Desta forma, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário nº 35346/2015, devendo ser cancelado o Auto de Infração nº 71/2014.



Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

**TRANSCRIÇÃO DO VOTO DO CONSELHEIRO PAULO SÉRGIO PEREIRA DA SILVA**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por TEMPERATECH TRATAMENTOS TÉRMICOS LTDA contra a decisão de 1ª Instância Administrativa que manteve o Auto de Infração n.º 71/2014.

A impugnante alega que não efetua serviço diretamente à consumidor final, e que presta serviços de tratamento térmico em peças que recebe de empresas e, as devolve para nova industrialização e/ou comercialização, pelo tomador do serviço, o qual agrega novos serviços e por fim, nessas peças há tributação do ICMS..

Conforme consta nos autos do processo, a matéria prima utilizada na operação pertence ao cliente encomendante. Se matéria prima fosse de propriedade da requerente e se a tivesse características gerais de aquisição tanto por aquele encomendante como por qualquer outro, seriam fatos que caracterizariam uma obrigação de dar. Mas nesse caso, como afirma a recorrente, a matéria prima foi fornecida pela encomendante, o que caracteriza uma obrigação de fazer e consequentemente uma prestação de serviços.

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). No caso, a empresa prestou serviços de beneficiamento e/ou 'industrialização por encomenda' constantes do subitem 14.05 da Lista Anexa a Lei Complementar nº 116/2003 e que foi reproduzida na lei Municipal nº 4.818/20003, encerrando sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

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.

A Lei Complementar n.º 116/2003 possibilitou distinguir de melhor forma as obrigações de fazer das obrigações de dar, pelo menos neste particular. Não importa mais a destinação que será dada ao produto pelo tomador do serviço, se vai vendê-lo, se vai usá-lo, se será componente de outro produto, nada disso importa ao prestador do serviço, contratado apenas para prestar o serviço e nada mais.

O cerne da questão resume-se em saber se a atividade desenvolvida pela R. é de beneficiamento, com o que estaria sujeita a incidência do ISSQN ou não.

Encontramos no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, a previsão do ISSQN, nos seguintes dizeres:

\*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

A CF/88 usa da palavra "serviço" sem conceituá-lo, mas excluindo de seu campo de abrangência aqueles já mencionados pelo art. 155, II, a saber: prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, identifica os serviços passíveis de tributação por meio de uma lista, onde se individualizam condutas dos mais diversos segmentos econômicos.

A "industrialização por encomenda", elencada no item 14 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN.

O objeto da prestação de serviço é, pois, um comportamento ativo do prestador, uma ação positiva, que visa proporcionar uma utilidade ou comodidade para o seu tomador, acompanhada ou não do fornecimento de bens materiais ou imateriais. Assim, a prestação de serviço pode ainda envolver uma atividade puramente física ou intelectual, ou mesmo mista.

A personalidade da conduta humana é o principal traço característico da prestação do serviço.

Marcelo Caron Baptista, "ISS: Do texto à norma. São Paulo: Quatier Latin, 2005", refere:

"Este tributo (ISS), portanto, é dirigido preponderantemente à atividade pessoal do sujeito passivo da relação jurídica patrimonial. O tomador do serviço, quando contrata, objetiva não a apropriação de um bem, mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer."

Nas palavras de Aires F. Barreto ISS na Constituição e na lei. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005".

"o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando adimplir uma obrigação de fazer."

Encontramos, no art. 153, IV, da Constituição Federal o aspecto material do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....  
IV – produtos industrializados;"

A hipótese de incidência do IPI assenta-se em uma obrigação de dar, que na acepção civilista, corresponde à relação jurídica na qual o sujeito passivo tem o dever de entregar certo bem ao sujeito ativo.

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Desse modo, o aspecto material de incidência do IPI corresponde à obrigação de dar um produto industrializado.

O Decreto nº. 4.544, de 26 de dezembro de 2002, define produto industrializado e de industrialização nos seguintes termos:

"Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

CRISTIANO CARVALHO, na obra "O IPI e a industrialização por encomenda. In: IPI – Aspectos jurídicos relevantes. Coordenação: Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003", oferece o seguinte conteúdo aos termos em questão:

"O termo "industrializado" é um adjetivo proveniente de "indústria". Uma das acepções da "indústria" é "conjuntos de atividades econômicas que produzem bens materiais pela transformação e pelo aproveitamento de matérias-primas(...) Note-se que os bens produzidos pela indústria são fabricados em grande escala, ou como o próprio nome indica, em escala industrial. (...) Nesse sentido, produto industrializado posto à venda é uma mercadoria. Esses bens de consumo são produzidos indistintamente e colocados à disposição de quem quiser adquiri-los, seja nas prateleiras de supermercados, seja em lojas ou butiques. Os adquirentes desses bens são posteriores à sua produção, sendo que a indústria estima a demanda de tal bem antes de produzi-lo e, se tal cálculo não for acurado, a indústria corre o risco de ter os seus produtos encaalhados nas prateleiras."

O caráter misto do fenômeno da industrialização levou o ordenamento tributário em vigor a tradicionalmente diferenciá-lo da prestação de serviço segundo o critério de relevância atribuída a cada uma das obrigações que o compõe. Logo, no caso do IPI, a legislação considera mais relevante para delinear o seu fato gerador a entrega do bem industrializado, ou seja, o "dar", não obstante o "fazer" seja imprescindível para obter o produto cuja tradição perfaz a materialidade desse imposto.

Para o STJ, o conceito de industrialização não se coaduna com a existência de pedidos por encomenda feitos pelo adquirente. Segundo o posicionamento daquele tribunal, na caracterização da industrialização é primordial que haja a padronização e a massificação do produto fabricado, destinado a um público consumidor indeterminado. Contudo, uma vez elaborado um produto que atenda a necessidades específicas de quem o encomenda, a obrigação de dar, essência original do fato gerador do IPI, é superada pela obrigação de fazer, transformando a elaboração do produto encomendado em um ato preponderante à sua mera entrega.

O esforço humano empregado na prestação de serviço deve ser direcionado ao atendimento das necessidades específicas do tomador. Portanto, o pedido do cliente, na prestação de serviço, condiciona a natureza desse negócio jurídico, que é celebrado com o intuito de atender uma demanda certa e individualizada.

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Assim, se a atividade rotulada como "industrialização" encontrar correspondência com algum item descrito na lista de serviços do ISS e constituir atividade principal da empresa, estará caracterizada a prestação de serviço, sendo, inexoravelmente, devido o imposto municipal.

Em 13/12/2007, a Receita Federal emitiu o "Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 20", cujo art. 1º assim dispõe:

"Art. 1º. Considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição total dos insumos do produto industrializado houver preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante."

É um ato administrativo auxiliar na interpretação da legislação tributária federal, unificando e homogeneizando entendimento sobre determinada matéria no âmbito do Ministério da Fazenda. Embora se refira à regulamentação do imposto de renda de pessoa jurídica, o Ato Declaratório Interpretativo nº 20/2007 oferece uma segura diretriz para identificar e segregar fatos que, a princípio, poderiam ensejar conflito de incidência entre IPI e ISS.(g/n)

E, mais uma vez, a tônica interpretativa adotada pela União valeu-se da personalidade presente na prestação de serviços para distingui-la da industrialização, personalidade esta representada pela encomenda feita pelo adquirente do produto industrializado.

Ratificando as linhas esboçadas anteriormente, o STJ adotou de forma clara tese há tempos defendida por parte da doutrina quanto à relevância jurídica da personalidade na concepção e na confecção de um produto, determinada em função da encomenda feita pelo adquirente.

CRISTIANO CARVALHO também endossa o cabimento do ISS na ocorrência da industrialização por encomenda:

"Destarte qualquer produto feito sob encomenda, ainda que industrializado, consubstancia-se numa obrigação de fazer, ainda que essa só se perfeça com a entrega do produto ao tomador. O imposto incidente nessa situação é o Imposto sobre Serviços, de competência municipal e não o IPI ou o ICMS."

KIYOSHI HARADA, sob o tema "Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISS?. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1702, 28 fev. 2008. Disponível em: < 11 TTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10992>. Acesso em: 27. ago. 2015, corrobora este enfoque.

Em 4 de novembro de 2008, a 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 888.852, decidiu por unanimidade reconhecer a "industrialização por encomenda" como hipótese de incidência do ISS. Eis a ementa do referido julgado:



11

Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

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

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. 2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS – Teoria e Prática", 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65). 3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

.....  
6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de "prestação-fim", saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas "prestações-meio" da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

.....  
9. A "industrialização por encomenda" constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para "industrialização por encomenda", a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria – obrigação de dar – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

.....  
14. Recurso especial provido."

No voto do Ministro Relator, Desembargador Luiz Fux, restou consignado que quando a industrialização por encomenda elencada na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 constituir atividade fim de quem a desempenhe, caracteriza-se a prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISS.



12

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Para chegar a essa conclusão, foram consideradas, precipuamente, as seguintes razões:

- a) as materialidades das hipóteses de incidências do IPI e ISS;
- b) a distinção entre atividade meio e atividade fim;
- c) o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo nº 20/2007 da Receita Federal do Brasil.

Na primeira delas, desponta a dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer, preponderante, no primeiro caso, no aspecto material do IPI e, no segundo caso, no aspecto material do ISS.

Nesse aspecto, a encomenda é encarada como um fator essencial para orientar a correta hipótese de incidência observada no caso concreto, servindo como instrumento para distinguir as obrigações de fazer e de dar. Vale registrar que um dos primeiros fundamentos utilizados no acórdão acima consiste no conceito de "produto industrializado" elaborado por José Eduardo Soares de Melo, para quem a encomenda específica feita pelo adquirente exclui a qualificação industrial da obrigação, sobrelevando o seu caráter in faciendo.

O STF tem decidido nesse sentido:

RE 822575 / DF - DISTRITO FEDERAL  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI  
Julgamento: 03/08/2015 PROCESSO ELETRÔNICO

Decisão:  
Vistos.

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

"AGRAVO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO DE MATÉRIA-PRIMA. INCIDÊNCIA DO ISSQN. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

1. Verifica-se que, no caso dos autos, deve incidir o ISS porquanto, trata-se de serviços personalizados feitos em conformidade com o interesse exclusivo do cliente, distintos dos serviços destinados ao público em geral.

2. Nesta esteira, impende salientar que não interessa se haverá comercialização do produto no futuro, pois esta não é o traço distintivo da incidência do imposto como quer fazer crer o agravante. O que há de aferir é atividade-fim do prestador do 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." (Resp 888.852/ES, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 4.11.2008 Dje de 1º.12/2008). Agravo regimental improvido."

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

No recurso extraordinário, sustenta-se violação do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "b", da Constituição Federal.

Decido.



13

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Ante o exposto, nos termos do artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Publique-se.

Brasília, 3 de agosto de 2015.

Ministro Dias Toffoli

Relator

ARE 809419 AgR / SC - SANTA CATARINA  
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
Relator(a): Min. LUIZ FUX  
Julgamento: 28/05/2015

Decisão

AGRAVO REGIMENTAL. PREJUÍZO EM FACE DA RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MATERIA QUE AGUARDA EXAME SOB O ENFOQUE DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 816. RE 882.461. DEVOLUÇÃO DO FEITO À ORIGEM (ARTIGO 328, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RISTF).

DECISÃO: Trata-se de agravo regimental interpostos contra decisão de minha relatoria, cuja ementa transcrevo:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ISS. INCIDÊNCIA. LC Nº 116/2003. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. REPERCUSSÃO GERAL NÃO EXAMINADA EM FACE DE OUTROS FUNDAMENTOS QUE OBSTAM A ADMISSÃO DO APELO EXTREMO.

1. O ISS, quando sub judice a controvérsia a respeito da incidência sobre a atividade de industrialização por encomenda, demanda a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, o que inviabiliza o conhecimento do apelo extremo. Precedentes: AI 826.554-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 12/11/2012, e AI 826.468-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 18/10/2013.

2. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso (art. 102, III, § 3º, da CF).

3. In casu, o acórdão recorrido assentou: "APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - IPI E ISS - OPERAÇÃO DE GALVANOPLASTIA - "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA" - BENEFICIAMENTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS - NOVA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DA MATÉRIA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - RECURSO E REMESSA PROVIDOS."

4. Agravo DESPROVIDO."

A agravante sustenta que:

"De plano, cumpre verificar que a decisão proferida pelo TJSC, contrariou de forma direta o artigo 156, III, da CRFB. Isso porque permitiu que a legislação infraconstitucional ampliasse o arquetipo constitucional do ISS, fazendo incidir o imposto sobre utilidades materiais que caracterizam a obrigação de dar!

O art. 156, inc. III, do Diploma Maior limitou o legislador municipal na edição de normas para



14

Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

a criação e cobrança deste tributo. Isto porque o constituinte originário escolheu a "prestação de serviços" como fato tributável. Por conseguinte, nada além deste conceito poderá figurar na hipótese de incidência deste imposto. Assim, é evidente o Egrégio Tribunal "a quo" contrariou de forma direta o estabelecido no art. 156, III, da Constituição Federal. De outro lado, ao analisar a incidência do ISS ou do IPI sobre o caso, modificou o conceito constitucional de "serviço" e "produto industrializado", também, em autêntica contrariedade aos arts. 153, IV e 156, III, ambos da CRFB/88." A luz dos argumentos expostos, RECONSIDERO a decisão agravada, tornando-a sem efeito, e, por conseguinte, JULGO PREJUDICADO o agravo regimental.

Passo ao reexame do recurso extraordinário.

A matéria versada no extraordinário foi submetida a exame por esta Corte na sistemática da repercussão geral (Tema nº 816, RE 882.461, Rel. Min. Luiz Fux).

Ex positis, com fundamento no artigo 328, parágrafo único, do RISTF (na redação da Emenda Regimental nº 21/2007), determino a DEVOLUÇÃO do feito à origem, para que seja observado o disposto no artigo 543-B do Código de Processo Civil.

Publique-se.

Brasília, 28 de maio de 2015.

Ministro LUIZ FUX

Relator

RE 843799 / DF - DISTRITO FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA

Julgamento: 09/11/2014

Decisão

DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. FATO GERADOR. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO E DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Relatório

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, al. a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

"AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO CIVIL. TEMPESTIVIDADE DO RECURSO ESPECIAL. OCORRÊNCIA TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO DE MATÉRIA-PRIMA. INCIDÊNCIA DO ISSQN. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Publique-se.

Brasília, 9 de novembro de 2014.

Ministra CARMEN LÚCIA

Relatora

RE 824139 / SC - SANTA CATARINA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA

Julgamento: 07/08/2014

Decisão

DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS.

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

RECONHECIMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM DE SER A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO TÊXTIL E TINTURARIA FATO GERADOR DO IMPOSTO: IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE PROVAS E DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

#### Relatório

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, als. a e c, da Constituição da República contra julgado do Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

O caso

2. Em 1º. 8.2005, Industrial Irmãos Hort Ltda. ajuizou ação declaratória de inexistência de relação jurídica c/c requerimento de tutela antecipada contra o Município de Brusque/SC e Santa Catarina, com o objetivo de ser "declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Requerente e um dos Requeridos, determinando-se o sujeito ativo da presente exação, ou seja, se cabe a cobrança do ISS pelo Fisco Municipal ou ICMS pelo Fisco Estadual" (fl. 24, doc. 1). Em 8.7.2008, o Juízo da Terceira Vara Cível da Comarca de Brusque/SC julgou procedente o pedido, para declarar "a inexistência de relação jurídica de ISS entre a autora e o Município de Brusque em razão da atividade de tinturaria e beneficiamento de tecido e a existência de relação jurídica entre a autora e o Estado de Santa Catarina no que refere a incidência do ICMS" (fl. 26, doc. 3). Contra essa decisão, o Município de Brusque/SC interpôs apelação, provida pela Terceira Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, nos termos do voto do Relator:

"A questão em debate refere-se à incidência do ISS ou do ICMS sobre serviços de beneficiamento têxtil e tinturaria.

A Lei Complementar n. 116/03, dispõe, verbis:

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. Já a lista de serviço anexa, em seu item 14.05 e 14.10, especifica os serviços prestados pela autora, quais sejam, beneficiamento de quaisquer objetos e tinturaria e lavanderia, respectivamente. Bem a propósito, Condorcet Rezende e Gustavo Brigagão discorrendo acerca da definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03, ponderam: As atividades de acondicionamento, acondicionamento, montagem e beneficiamento, quando isoladamente consideradas, podem considerar industrialização ou prestação de serviços. Nos termos em que atribuída constitucionalmente a competência tributária à União e aos Municípios, essas atividades serão tributadas pelo IPI quando configurarem industrialização, e pelo ISS, quando configurarem prestação de serviços. Mas, tais atividades, em si consideradas, não apresentam características próprias que permitam identificar quando se está diante de uma situação ou de outra. O que permite essa definição é a constatação de tais atividades estarem sendo exercidas no ciclo de industrialização do produto. Se for esse o caso, o tributo incidente será o IPI, em razão da expressa atribuição de competência à União para tributar os produtos decorrentes daquele ciclo. Nas demais hipóteses, em que aquelas atividades estejam sendo exercidas por encomenda de um usuário final, o imposto incidente será o ISS (Organizadores: Ivés Gandra Martins, Marcelo Magalhães Peixoto. ISS. LC 116/03. 1. Ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 121).

Como se percebe, para a incidência do ISS, os serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 devem ser personalizados e prestados sob encomenda, haja vista considerar-se atividade fim da empresa contratada.

(...)

Consoante se depara, das notas fiscais de saída juntadas aos autos (fls. 142-147), observa-se que as mercadorias são enviadas pelos encomendantes à autora, para que efetue o beneficiamento e, em seguida, devolvidas aos contratantes, efetivando assim a obrigação a que se comprometera, sem que a mercadoria circule para comercialização no mercado atacadista ou varejista, senão exclusivamente àquele que solicitou o serviço.



16



Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

Nesse contexto, sobressai que há, efetivamente, prestação de serviço, consubstanciada na obrigação de fazer que, na situação colocada nos autos, é a atividade fim da empresa prestadora de serviços, sujeita, portanto, ao ISS. Para tanto, fica a autora exonerada da obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Informações Econômico Fiscais ao ente tributante estadual, por inexistir, no caso, competência arrecadatória, salvo quando os produtos forem destinados à consumidores indeterminados, situação que incidirá ICMS.

Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Publique-se.

Brasília, 7 de agosto de 2014.

Ministra CARMEN LÚCIA

Relatora

Pelo exposto, voto pela negativa de provimento do recurso.

É como voto.  
Conselheiro Paulo Sergio Pereira da Silva

#### **TRANSCRIÇÃO DO VOTO DO CONSELHEIRO TIAGO ANTUNES DO NASCIMENTO E SILVA**

A Empresa Temperatech Tratamentos Térmicos Ltda, tem como atividade fim o tratamento térmico em peças, que recebe de outras empresas e, as devolve para o tomador dos serviços, portanto, configurando típica Industrialização por Encomenda.

Há previsão de incidência de ISSQN nos casos de industrialização por encomenda, estando tal atividade elencada no item 14.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03:

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.

Tal item é repetido pela Lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 4818/03.

A atividade desenvolvida pela recorrente - tratamento térmico - configura prestação de serviços, à luz do item 14.05 da Lei Complementar 116/2003, visto que, consoante registrado pelo agente fiscal por meio do ofício n.31, os produtos após receberem o tratamento necessário retornam aos clientes (encomendantes), in verbis:

"o encomendante (cliente) envia as peças (matéria-prima) e a Temperatech faz o serviço na peça do encomendante e devolve com o serviço de tratamento térmico feito na peça"

Na atividade principal da recorrente, prepondera a obrigação de fazer, consistente no tratamento térmico em peças que recebe de outras empresas.

Assim, tem-se que a atividade da autora constitui fato gerador de ISSQN, já que perfaz uma prestação de serviço a terceiro.

Nesse sentido são os recentes julgados do TJRS e STJ, respectivamente:



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS  
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA  
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES

Continuação... ACÓRDÃO 008/2015

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS. ISS. AÇÃO DECLARATÓRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização por encomenda (atividade-fim da empresa autora) consiste em uma obrigação de fazer, enquadrando-se como prestação de serviço, fato gerador do ISS, e não comercialização de mercadorias a caracterizar a incidência do ICMS. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70060679354, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Newton Luis Medeiros Fabrício, Julgado em 24/09/2014)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE ISS. PRECEDENTES.

1. As Turmas de Direito Público desta Corte têm entendimento consolidado no sentido de que a "industrialização por encomenda" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Precedentes: AgRg no Ag 1369818/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 11/03/2013 e AgRg no AREsp 328.624/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 25/09/2013) 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, Relator: Ministro Sérgio Kukina, data de julgamento: 10/12/2013, T1- Primeira Turma).

Portanto, a industrialização por encomenda de terceiros, constituindo-se obrigação de fazer, em contraposição a uma obrigação de dar, sobre a qual incidiria ICMS, caracteriza fato gerador tributável através de ISSQN.

A execução do serviço da contribuinte é feita de acordo com o interesse exclusivo do cliente; não resulta da atividade a geração de novos produtos, mas apenas a melhoria do aspecto ou das propriedades do objeto.

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

Assim, o só fato de a atividade da contribuinte integrar o processo de industrialização não leva, por si só, à incidência do ICMS. Com efeito, há que se verificar a preponderância da obrigação contratada. E, no caso, prepondera a obrigação de fazer em detrimento da de dar, razão pela qual incide o ISSQN.

Além disso, no que tange à destinação que tomará o bem, após ser objeto de um serviço, passo a citar os precedentes do TJRS, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. (...) TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO TERCEIRIZADA OU POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. ARTIGOS 146, I, 155, § 2º, IX, "B", 156, III, CF/88, E ART. 1º, § 2º, LC Nº 116/2003, E ITEM 14.05, LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. A contar da vigência da LC nº 116/03 e respectiva lista de serviços anexa, desimporta, a efeitos de incidência do ISS, a destinação do bem ou sua incorporação ao processo produtivo, prevalecendo a atividade desenvolvida à encomendada, ausente qualquer ofensa ao sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal, cujo art. 155, § 2º, IX, "b", estabelece a prevalência do tributo municipal do art. 156, III, nas denominadas operações mistas. (Apelação Cível Nº 70042213520, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Aminio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 25/05/2011(grifel))  
AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO DE CAXIAS. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO

18

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

DE DEFESA. Não é necessária a produção de prova pericial quando o acervo probatório mostrar-se suficiente ao juízo de convencimento motivado. Caso em que o exame da matéria sub judice independe da realização de perícia contábil. Precedentes. ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE DE GALVANOPLASTIA. INCIDÊNCIA. Há incidência de ISS sobre a industrialização por encomenda, por se enquadrar no conceito de prestação de serviço e na previsão do item 14.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03. Irrelevante que os bens sejam posteriormente comercializados por quem os encomendou, uma vez que a atividade fim é a prestação de serviços. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Agravo Nº 70058685249, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS. Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 27/03/2014) (grifel)

Dessa forma, as razões da recorrente em ver a reforma da decisão não merecem prosperar, razão pela qual VOTO pela negativa de provimento do recurso, bem como pela manutenção do Auto de Infração nº 71/2014.

É como voto.  
Conselheiro Tiago Antunes do Nascimento e Silva

#### **TRANSCRIÇÃO DO VOTO DA CONSELHEIRA ONDINA MARIA PAULINO PINÓS**

A previsão de incidência de ISSQN nos serviços de beneficiamento no então Decreto 406/68 somente era cabível quando os objetos não fossem destinados à industrialização ou a comercialização. Circunstância legal que era observada pelo fisco municipal.

Contudo, a LC 116/03 ao excluir essa condição inovou. A partir desse novo diploma legal a exigência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, quando da ocorrência desse fato gerador, foi totalmente incluído no campo da competência tributária municipal.

Desta forma, passou a ser obrigação do fisco municipal proceder ao lançamento de ofício, com as penalidades legais pertinentes, quando constatado que o sujeito passivo não adimpliu com sua obrigação principal em relação a prestação de serviços de beneficiamentos.

O Relator também apontou em seu voto essa evolução da legislação.

Em relação a jurisprudência faço a mesma ressalva do Relator: há divergências. Porém, o caminho da divergência que vislumbro não é o mesmo trazido pelo Relator.

A matéria, na opinião desta Conselheira não está pacificada, e, essa também é atual posição do Supremo Tribunal Federal, já que recentemente, em 21/05/2015, acolheu em sede de Repercussão Geral, tendo como Relator Min. Luiz Fux, o Recursos Extraordinário 882.461/MG.

Colaciono a Ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LEI





ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS  
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA  
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTE

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

.....  
COMPLEMENTAR Nº 116/2003; MULTA FISCAL. MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DO PONTO DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRASCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

O Ministro Luiz Fux em sua argumentação sustentou que a ADI 4.389 tratava de matéria semelhante a existente no Recurso Extraordinário 882.461/MG, mas, "no entanto, a referida ação de controle concentrado ainda aguarda julgamento final, e a presente controvérsia aborda item diverso da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, qual seja, o subitem 14.05, de forma que a questão merece o crivo desta Corte segundo a sistemática da repercussão geral."

O Conselheiro Relator deste julgamento, Sr. Pedro Edmundo Boll, cita a ADI 4.389 em seu voto, transcrevendo inclusive parte do julgado, como subsidio de sua decisão. Sobre a decisão do STF na ADI 4.389 é oportuno atentar para a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/03 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

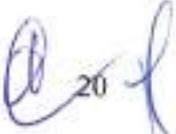
Então: a ADI tratou do subitem 13.05 e o Recurso Extraordinário 882.461/MG, por sua vez, trata do subitem 14.05, são fatos geradores distintos.

Evidente está que o Recurso Extraordinário 882.461/MG, admito, como já mencionei em 21/05/2015, em sede de Repercussão Geral, trata do mesmo subitem, o 14.05, utilizado pelo fisco na autuação, ora em julgamento neste Conselho.

Sendo assim, não há como afirmar qual é a posição da Suprema Corte em relação ao subitem 14.05 antes da decisão final ser proferida.

Indo além, não cabe a esse Conselho sequer antecipar qual a tendência da interpretação a ser abraçada pelo STF no REX. 882.461/MG, pois nenhum voto foi pronunciado.

Os agentes fiscais, no exercício regular de suas funções, não têm espaço para questionar se a lei é justa ou não, se a lei apresenta traços de inconstitucionalidade ou não. Somente poderá o agente fiscal deixar de aplicar a lei quando está for declarada inconstitucional, e este raciocínio vale para a incidência do subitem 14.05 em discussão.

  
20

Continuação... **ACÓRDÃO 008/2015**

---

As ações dos agentes fiscais são vinculadas. Logo, estando prevista a hipótese tributária, sem maculas a sua vigência, e, constatado a ocorrência de fatos geradores, sem o adimplemento espontâneo do Recorrente, é obrigação legal do agente fiscal efetuar a autuação. Nessa linha de raciocínio, não vislumbro nenhuma irregularidade nos atos praticados pelo fisco municipal.

Embora a ADI trate de matéria semelhante, como afirmado pelo Min. Luiz Fux, há que se ponderar, neste caso específico, **semelhante não é igual**.

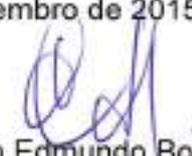
Ademais, o Código Tributário Nacional no caput do art. 108 não deixa dúvidas, a interpretação e o uso das técnicas elencadas em seus incisos somente são possíveis na ausência de disposição expressa. No presente caso não há espaço para interpretação da legislação, há disposição expressa concedendo a esse ente federativo a competência tributária de exigir a satisfação da obrigação principal, o ISSQN, em relação aos serviços de beneficiamento previstos no subitem 14.05 da lista de serviços anexo a Lei Municipal 4818/03, com fulcro na LC 116/03.

Considerando os fatos, não acompanho o Conselheiro Relator e **voto** pela manutenção do Auto de Lançamento na íntegra.

É como voto,  
Conselheira Ondina Maria Paulino Pinós

Os Conselheiros, Paulo Sérgio Pereira da Silva, Tiago Antunes do Nascimento e Silva e Ondina Maria Paulino Pinós não acompanharam o voto do conselheiro relator, negando provimento ao recurso da recorrente. Os Conselheiros, João Pedro de Oliveira e Gerson Untertriefallner Costa acompanharam o voto do Conselheiro Relator, dando provimento ao recurso da recorrente. Em razão do empate, foi proferido pela Presidente do Conselho Municipal de Contribuintes, Dra. Patrícia de Souza Leandro Teixeira, o voto de qualidade, atendendo ao disposto no Artigo 10, Inciso II do Decreto Municipal de n.º 102/2008. A Presidente do Conselho Municipal de Contribuintes negou provimento ao recurso da recorrente.

Sala das Sessões, 01 de setembro de 2015.

  
Pedro Edmundo Boll  
Relator

  
Patrícia de Souza Leandro Teixeira  
Presidente