



ABDF 2019
IV CONGRESSO
INTERNACIONAL
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DO RIO DE JANEIRO
 Em homenagem ao Professor
 Ricardo Lobo Torres


Painel: ICMS, IPI e ISS. Novos Conflitos

ICMS na Industrialização

Conflito de Competência ICMS x ISS

(A prestação de serviço no meio da cadeia econômica)


Oswaldo Santos de Carvalho
 os-carvalho@uol.com.br



ABDF
 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
 DE DIREITO FINANCEIRO

Definição de industrialização por encomenda

- A **industrialização por encomenda** pode ser definida como a operação pela qual o **encomendante do serviço remete insumos para industrialização em estabelecimento (industrializador)** que realiza a industrialização por conta e ordem do **encomendante**.
- Na hipótese em que a **industrialização** por encomenda acontece em **etapa intermediária** da cadeia de produção, **os Municípios defendem que deve incidir o ISS, enquanto Estados entendem que deve incidir ICMS.**



Origens do conflito de competência

- Modelo federativo brasileiro;
Necessária autonomia financeira dos entes
- **Municípios com maior autonomia a partir da CF/88;**
Poder de tributar aos Municípios, respeitada a competência atribuída pela Constituição Federal



CF - Distribuição das Competências Tributárias

ICMS

SEÇÃO IV - Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - **operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de **serviços de transporte** interestadual e intermunicipal e de **comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

ISSQN

SEÇÃO V - Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - **serviços de qualquer natureza**, não compreendidos no artigo 155, II, **definidos em lei complementar.**



Norma geral para solucionar Conflitos de competência

Constituição Federal

"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"*



Hipótese de incidência do ICMS

Lei Complementar n.º 87/1996 - ICMS

"Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

*Art. 2º O imposto **incide** sobre:*

(...)

*IV - fornecimento de mercadorias com prestação de **serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**;*

(...)

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de **serviços sujeitos ao imposto sobre serviços**, de competência dos Municípios, **quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.** "*



Hipótese de incidência do ISS

Lei Complementar n.º 116/2003 - ISS

"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.

(...)

§ 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."



Comparativo: DL 406/68 x LC 116/03

Decreto Lei 406/68	LC 116/03
71 - Recauchutagem ou regeneração de pneus para usuário final.	14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus.
72 - Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.	14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
73 - Lustração de bens móveis quando o serviço for prestado para usuário final do objeto lustrado.	14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga, 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).
74 - Instalação e montagem de aparelhos máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido.	14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido (aqui, nada mudou).
75 - Montagem industrial, prestada a usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido.	

A maioria doutrinária, a exemplo de José Delgado, Alexandre Macedo Tavares e **Hugo de Brito Machado**, aponta que a lista de serviços atual omitiu expressões, "talvez com o propósito de ampliar o conceito para alcançar atividades" independentemente de saber se eram realizadas a usuário final. "Todavia, a lei complementar não pode alterar a Constituição para autorizar o Município a tributar o que na verdade não é serviço".



Caracterização da industrialização por encomenda como tributável pelo ICMS



- A **lista de serviços** – para fins de ISS – apresenta **vários tipos de serviços que podem ser efetuados diretamente a consumidor final ou podem estar no meio de uma cadeia econômica**;
- Industrialização ocorrida no meio da cadeia econômica configura **mera etapa do processo produtivo** e, portanto, uma etapa da circulação da mercadoria, mesmo que a atividade esteja relacionada na lista de serviços da Lei Complementar 116/03;
- A **Lei Complementar não pode**, a pretexto de dispor sobre conflitos, **ampliar a competência tributária** dada pela Constituição Federal;
- Preponderância **da obrigação de dar sobre a obrigação de fazer** (critério menos relevante);



Caracterização da industrialização por encomenda como tributável pelo ICMS



- **Tributar por ISS** a industrialização ocorrida no **meio da cadeia econômica é distorcer** o princípio (ou regra-técnica) da **não cumulatividade**, pois o imposto municipal seria **agregado aos custos** de produção e comercialização subsequentes, **sem possibilidade de compensação do imposto**;
- Embora a nova lista de serviços (LC 116/03) **omite** as expressões “para usuário final” ou “objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, **os serviços** que possuíam estas expressões em sua descrições foram agrupados em item que trata de “Serviços relativos a **bens** de terceiros”;
- **Diferença entre bem e mercadoria**;
- Destinação do produto industrializado é relevante para definir o imposto a incidir (se for ao **usuário final é ISS**, porém, se for destinado **à industrialização ou comercialização subsequente, é ICMS**).



Jurisprudência de tribunais superiores

- O **STF** definiu a tributação pelo **ICMS** quando o produto industrializado é destinado à **industrialização ou comercialização subsequente**:
 - ADI 4389/2011 - PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (**SERVIÇOS GRÁFICOS**):
 "(...) o **ISS não incide** sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, **destinadas à integração** ou utilização direta **em processo subsequente** de industrialização ou **de circulação de mercadoria**".
 - RE 606960 AgR-AgR (2014):
 "(...) Na industrialização por encomenda, **se o bem retorna à circulação**, tal processo industrial representa **apenas uma fase do ciclo produtivo** da encomendante, **não estando essa atividade**, portanto, **sujeita ao ISSQN**".
- O **STJ** passou a reconhecer o entendimento do STF no caso de **composição gráfica, readequando o seu entendimento ao do STF (ADI 4389)**.



Manifestações da SEFAZ-SP

- Resposta à Consulta 17833/2018 (**incidência de ICMS**):
 - (...) "O **recondicionamento de embalagem**, efetuado pela Consulente, **não se insere no campo de incidência do ISS** (subitem 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03) porque **ainda não se completou o ciclo de circulação** da mercadoria (tambor), ou seja, a Consulente **não presta um serviço** constante na citada Lista **para usuário final** e sim realiza industrialização por conta de terceiro" (...) (citando Decisão Normativa CAT 04/03)
 - (...) "Nesse contexto, e **a contrário senso**, para **se constituir fato gerador do ISSQN**, o serviço prestado **deve estar elencado na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003** e **ser executado sobre bem pertencente a usuário ou consumidor final**".
 - (...) é **pressuposto**, para a **incidência do ISSQN**, **tratar-se de bem de terceiro**, ou seja, bem de propriedade de usuário ou consumidor final, **diferente do caso concreto trazido, no qual as mercadorias serão destinadas a posterior comercialização**".
- Resposta à Consulta 14854/2017 (**incidência de ISS**):
 - O **beneficiamento de bens do ativo imobilizado** de terceiros **configura-se como prestação de serviços** enquadrados no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 e, portanto, **sujeita ao ISS**.



Conclusão

- Há atividades – como a industrialização por encomenda – em que **a incidência do ICMS ou ISS não é de fácil identificação;**
- O **fato de constar na lista** de serviços do ISS, **por si só, não determina a incidência do ISS**, pois a atividade pode configurar apenas uma **etapa do ciclo de produção e comercialização, sujeita portanto ao ICMS;**
- A **destinação** do produto industrializado será o **critério preponderante para a identificação do imposto incidente, ICMS ou ISS.**
 - No meio da cadeia econômica incide o **ICMS;**
 - Se for destinado a **usuário final**, portanto, sem operação subsequente, incide **ISS.**

