

Renata Sampaio Valera

RA 00351837 - Curso de Especialização em Direito Tributário [1º semestre de 2024
- turma 657T1TNA]

Tema IX NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Análises de casos IX

O Decreto-lei nº 406/68 previa, que em seu item 72 da lista de serviços, que a atividade “72. *Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;*” estariam sujeitos ao ISS. Contudo, atualmente, o item 14.05 da Lista de Serviços dispõe que “14.05 – *Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.*” Com base nessa alteração, é possível dizer que a competência impositiva dos Municípios (para instituir o ISS) foi ampliada e dos Estados (para instituir o ICMS) reduzida? E a competência da União, para instituir o IPI, sofreu alteração? (Vide decisões proferidas no [REsp 395.633/RS](#) e no [REsp 888.852/ES](#))

Análise do REsp 888.852/ES

1. Contexto do Caso:

O Recurso Especial (REsp) 888.852/ES discute a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de “**industrialização por encomenda**”, realizada pela empresa Uchoa Fontes Granitos Ltda, que desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento de granito e mármore de propriedade de terceiros.

A questão central é se essas atividades configuram prestação de serviço sujeita ao ISSQN ou se estariam sujeitas ao ICMS.

2. Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

O STJ decidiu que a “**industrialização por encomenda**” deve ser tributada pelo **ISSQN** (e não pelo ICMS), pois constitui prestação de serviço.

3. Fundamentação:

- a) **Competência Tributária:** De acordo com o artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, que trata do ICMS.
- b) **Natureza do ISSQN:** O ISSQN incide sobre a prestação de serviço, definida como uma “obrigação de fazer”, que é distinta da “obrigação de dar”, que é a base do ICMS (circulação de mercadorias).

- c) **Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003:** A atividade de "industrialização por encomenda" está incluída na lista de serviços sujeitos ao ISSQN. O subitem 14.05 da lista menciona atividades como corte, recorte e polimento, que são exatamente as atividades desempenhadas pela recorrida.
- d) **Obrigações de Fazer vs. Obrigações de Dar:** A decisão enfatiza que o ISSQN incide sobre a prestação de serviço (obrigação de fazer), enquanto o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias (obrigação de dar). A atividade de beneficiamento do granito é uma prestação de serviço que visa atender a uma encomenda específica, caracterizando uma obrigação de fazer.
- e) **Esforço Humano:** O acórdão cita a tese de que a industrialização por encomenda, por envolver um esforço humano direcionado a um serviço específico, está sujeita ao ISSQN.

4. Conclusão:

A decisão do STJ no REsp 888.852/ES reitera a distinção entre ISSQN e ICMS, consolidando o entendimento de que a "industrialização por encomenda" deve ser tributada pelo ISSQN.

A decisão se baseia na interpretação da Constituição Federal e na legislação complementar pertinente, além de doutrinas e jurisprudências que reforçam a natureza da prestação de serviço como uma obrigação de fazer.

Esta análise evidencia a importância de uma correta classificação das atividades econômicas para fins tributários, garantindo a aplicação adequada das normas constitucionais e legais.

Análise do REsp 395.633/RS

1. Contexto do Caso:

O Recurso Especial (REsp) 395.633/RS trata da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em contraposição ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de fabricação de móveis sob encomenda realizada pela empresa Ingecon Indústria e Comércio de Materiais de Construção Ltda.

A empresa argumenta que sua atividade constitui prestação de serviços e, portanto, deveria ser tributada pelo ISSQN e não pelo IPI.

2. Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

O STJ decidiu que a atividade de fabricação de móveis sob encomenda caracteriza industrialização e, portanto, está sujeita à incidência do IPI, negando provimento ao recurso especial da empresa.

3. Fundamentação:

- a) **Conceito de Produto Industrializado:** De acordo com o artigo 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou que o aperfeiçoe para consumo. A fabricação de móveis sob encomenda enquadra-se nessa definição, pois transforma matéria-prima (madeira) em um produto final (móvel) com características novas.
- b) **Prioridade do IPI:** A decisão enfatiza que o IPI é o imposto prioritário quando se trata de industrialização, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que já decidiu pela incidência do IPI em diversos casos de transformação de matérias-primas.
- c) **Natureza da Atividade:** O STJ entendeu que a atividade da Ingecon não se limita a prestação de serviços personalizados, mas envolve um processo de industrialização. Apesar de seguir especificações dos clientes, a empresa realiza operações que transformam a matéria-prima em um novo produto, caracterizando industrialização.
- d) **Contraposição ao ISS:** A fabricação de móveis, mesmo sob encomenda, não pode ser equiparada a atividades como as artes gráficas personalizadas, que são predominantemente prestação de serviços. No caso dos móveis, a transformação da madeira em móveis configura um processo industrial, e não meramente a execução de um serviço.

4. Conclusão:

A decisão do STJ no REsp 395.633/RS reforça a distinção entre a tributação de serviços e a de produtos industrializados.

No caso analisado, a fabricação de móveis sob encomenda é considerada um processo de industrialização, sujeita ao IPI.

A decisão segue a linha jurisprudencial que prioriza a incidência do IPI sobre operações que transformam matérias-primas em novos produtos, independentemente de serem realizadas sob encomenda ou seguindo especificações personalizadas dos clientes.

Essa decisão busca esclarecer os limites entre ISSQN e IPI, destacando a importância de identificar corretamente a natureza da atividade econômica para a adequada tributação.

RESPOSTA À PERGUNTA:

Como se sabe, o ISS é de competência dos municípios e do Distrito Federal, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988 (art. 156, III). Já o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme a Constituição Federal de 1988 (art. 155, II).

Quanto à incidência dos impostos, sabe-se que o ISS incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, desde que esses serviços não estejam compreendidos na competência dos Estados (ICMS) e definidos em lei complementar. A lista de serviços sujeitos ao ISS está prevista na Lei Complementar nº 116/2003. Por sua vez, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal, e prestações de serviços de comunicação. Também incide sobre a entrada de mercadorias importadas e sobre serviços prestados no exterior.

Desta forma, temos que o ISS é um imposto sobre a prestação de serviços, caracterizado como uma obrigação de fazer. Trata-se de um tributo que se aplica a uma vasta gama de atividades, incluindo serviços profissionais, técnicos e de caráter pessoal.

Já o ICMS consiste num imposto sobre operações que envolvem a circulação de mercadorias (obrigação de dar) e algumas prestações de serviço específicas (transporte e comunicação).

Algumas das principais diferenças, portanto, são as seguintes:

	ISS	ICMS	IPI
<i>Entes competentes</i>	Competência dos municípios e Distrito Federal	Competência dos estados e Distrito Federal	Competência da União
<i>Incidência</i>	Incide sobre a prestação de serviços (exceto serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual).	Incide sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e serviços de comunicação.	Incide sobre produtos industrializados, tanto na importação quanto na saída do estabelecimento industrial.
<i>Natureza</i>	Focado em serviços (caracterizado como uma obrigação de fazer)	Focado na circulação de mercadorias e serviços específicos (transporte e comunicação), caracterizado como uma obrigação de dar	Incide sobre produtos industrializados (obrigação de dar).
<i>Julgados</i>	Industrialização por encomenda (RESP 888.852/ES)	---	Fabricação de móveis (RESP 395.633/RS)

A questão diz sobre a lista de serviços ampliada, da seguinte forma:

Antigamente	Atualmente
Decreto-lei nº 406/68 previa, que em seu item 72 da lista de serviços, a atividade...	item 14.05 da Lista de Serviços...
“Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos <i>não destinados à industrialização ou comercialização;</i> ”	“ <i>Restauração,</i> recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de <i>objetos quaisquer</i> ”
incide ISS	incide ISS

Atualmente, foi adicionado “restauração” e foi ampliado para “quaisquer” objetos, e não só aqueles que não eram destinados à industrialização ou comercialização.

Com base nessa alteração, é possível dizer que a competência impositiva dos Municípios (para instituir o ISS) foi ampliada e dos Estados (para instituir o ICMS) reduzida? E a competência da União, para instituir o IPI, sofreu alteração?

Com base nas decisões dos REsp 395.633/RS e REsp 888.852/ES e nas alterações legislativas, podemos concluir que a competência impositiva dos Municípios foi ampliada, permitindo a incidência do ISS sobre um maior número de atividades de prestação de serviços, mesmo aquelas relacionadas à industrialização por encomenda.

A Lei Complementar nº 116/2003, ao remover a limitação sobre a destinação dos objetos (não industrialização ou comercialização), permitiu que um maior número de atividades, anteriormente não sujeitas ao ISS por causa dessa destinação, passassem a ser tributadas pelos Municípios.

Por exemplo, atividades de corte, recorte e polimento, mesmo quando destinadas à comercialização ou industrialização posterior, são agora tributadas pelo ISS, conforme decidido no REsp 888.852/ES.

A competência dos Estados para instituir o ICMS foi reduzida em consequência disso, pois atividades que poderiam ser entendidas como parte de processos industriais e, portanto, sujeitas ao ICMS, agora podem ser tributadas pelo ISS se enquadradas como prestação de serviços. Por exemplo, a decisão no REsp 888.852/ES deixou claro que a industrialização por encomenda está fora do campo de incidência do ICMS e dentro da competência do ISS.

No entanto, a competência da União para instituir o IPI não sofreu alteração significativa, continuando a incidir sobre processos que efetivamente configuram industrialização.

A título de exemplo, no REsp 395.633/RS, o STJ decidiu que a fabricação de móveis sob encomenda constitui um processo de industrialização e, portanto, é sujeita ao IPI, reforçando que a definição de industrialização continua sendo a base para a incidência do IPI.