

ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS OU ICMS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

José Alves Fogaça Neto

Bacharel em Direito e Consultor Tributário. Professor Seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET em Sorocaba, SP. Mestrando em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito na Faculdade de Direito de Sorocaba (FADI).

Marcelo Henrique Nossa

Advogado. Mestrando em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela Universidade Camilo Castelo Branco (Campus Fernandópolis, SP).

Artigo recebido em 16.01.2025 e aprovado em 27.03.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A operação de industrialização por conta e ordem de terceiros sob julgamento no Supremo Tribunal Federal 3 Conceito da industrialização por conta e ordem de terceiros 4 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ISS em etapa intermediária do processo de industrialização 5 A função da lei complementar 6 Os critérios da regra-matriz de incidência tributária 7 ISS na industrialização 8 ICMS na industrialização 9 Conclusões 10 Referências.

RESUMO: Está em trâmite no Supremo Tribunal Federal processo que possui amplo impacto para os mais de 5 mil municípios, afinal discutem-se duas questões: (i) a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços (ISS) na operação de industrialização por encomenda; e (ii) a multa de mora aplicável aos créditos tributários municipais. O foco deste artigo é avaliar a (in)constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) na operação de industrialização realizada em estabelecimento de terceiro mediante a remessa de insumos pelo autor da encomenda. A exigência do tributo municipal, que grava as prestações de serviços em atividades inseridas no contexto de fabricação de produtos destinados a integrar o processo de fabricação de outros produtos acabados ou mercadorias, é relevante não só sob o aspecto de arrecadação, mas também porque enseja a análise acerca da competência para

a instituição do Imposto sobre Serviços (ISS) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre essa específica operação. Ainda que a temática não seja estranha ao Supremo Tribunal Federal (STF), tendo em vista a análise realizada pela Suprema Corte na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.389 julgada extinta em razão da alteração do subitem 13.05 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, na qual se discutia a incidência ou não do Imposto sobre Serviços (ISS) na fabricação por encomenda de embalagens de produtos destinados a integrar processo de industrialização do encomendante, o tema em discussão enseja análise para fixar, de maneira científica, a correta tributação incidente na operação.

PALAVRAS-CHAVE: ISS. ICMS. Industrialização. Incidência. STF.

ANALYSIS OF THE INCIDENCE OF ISS OR ICMS ON CONTRACT MANUFACTURING.

CONTENTS: 1 Introduction 2 The industrialization operation on behalf of third parties under judgment by the Supreme Federal Court 3 Concept of industrialization on behalf of third parties 4 The jurisprudence of the Supreme Federal Court on the incidence of ISS in an intermediate stage of the industrialization process 5 The function of the complementary law 6 The criteria of the matrix rule of tax incidence 7 ISS in industrialization 8 ICMS in industrialization 9 Conclusions 10 References.

ABSTRACT: A case of significant impact on over 5,000 municipalities is currently under review by the Federal Supreme Court. The case addresses two key issues: (i) whether the tax incidence on contract manufacturing operations should fall under the Tax on the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services (ICMS) or the Tax on Services of Any Kind (ISS); and (ii) the applicable penalty interest on municipal tax credits. This article focuses on assessing the (un)constitutionality of the imposition of the Tax on Services (ISS) on contract manufacturing operations carried out by third-party establishments using inputs supplied by the ordering party. The municipal tax levy on service provisions associated with manufacturing activities—whether intended to integrate the production process of other goods or to result in finished products—holds relevance not only from a revenue collection perspective but also for the analysis of the jurisdiction to impose the Tax on Services (ISS) versus the Tax on the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services (ICMS) on such specific operations. Although this issue is not unfamiliar to the Federal Supreme Court, given its prior analysis in the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) 4389—dismissed due to amendments to item 13.05 of the Annex to Supplementary Law No. 116/2003, which addressed the applicability of the ISS to custom manufacturing of packaging for products intended to integrate the industrialization process of the ordering party—the present matter warrants further examination. Such an analysis aims to establish, with scientific rigor, the correct taxation applicable to these operations.

KEYWORDS: ISS. ICMS. Industrialization. Incidence. STF.

1 INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF) novamente é instado a decidir acerca da incidência ou não do ISS em operações mistas, isto é, aquelas que comportam obrigações de fazer e dar, que consequentemente atraem o interesse municipal, em regra escorado na literalidade dos subitens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar (LC) n. 116/2003, em contraponto ao interesse estadual, que justifica a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tendo em vista que, em regra, trata-se de operação inserida no ciclo de industrialização ou comercialização de produtos.

No Recurso Extraordinário n. 882.461/MG – Tema 816 da Repercussão Geral –, um dos temas representativos de controvérsia é avaliar a incidência ou não do ISS na denominada operação de industrialização realizada em estabelecimento de terceiro por conta e ordem do remetente dos insumos.

No entender da municipalidade, a atividade realizada sobre as matérias-primas e os materiais intermediários ou secundários enviados pelo encomendante se caracteriza como prestação de serviços, tributada pelo ISS, tendo em vista o teor do subitem 14.05 da Lista Anexa à LC 116/2003, que prevê o serviço de beneficiamento.

Por sua vez, os estados defendem a incidência do ICMS, sob a justificativa de que, de fato, a operação implica industrialização de produtos destinados a integrar nova etapa de fabricação ou revenda pelo autor da encomenda, sendo tais operações submetidas à incidência do ICMS.

O cenário da questão objeto do recurso extraordinário¹ contém relevante conteúdo tributário, tendo em vista que a decisão do Supremo Tribunal Federal norteará a forma de tributação da recorrente operação de industrialização realizada em estabelecimento de terceiro, pacificando qual tributo incide na

1. “Tema 816 da Repercussão Geral. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 93, IX, 150, IV, 153, § 3º, II, 155, § 2º, e 156, III, da Constituição Federal, a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Debatem-se, ainda, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias.”

operação (ISS ou ICMS), eliminando assim a disputa entre municípios e estados, promovendo segurança jurídica para os contribuintes.

O tema em discussão exige investigação analítica mediante a aplicação das categorias do constructivismo lógico-semântico para análise da função das leis complementares n. 87/1966 e n. 116/2003, que, nos termos do art. 146, III², da Constituição Federal, em atenção ao comando constitucional, estabelecem a estrutura do ICMS e do ISS. Para além disso, o ponto fulcral é a construção da regra-matriz de incidência dos tributos mencionados para determinação do tributo incidente no caso sob análise do Supremo Tribunal Federal.

Essa investigação culmina com a identificação, no caso concreto, da incidência do imposto sobre serviços na prestação realizada pelo industrializador consubstanciada no beneficiamento de produtos, que se amolda à materialidade do ISS.

2 A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS SOB JULGAMENTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No RE 882.461/MG, o cenário fático que ensejou a contenda refere-se à operação de industrialização por encomenda, que se realizou mediante a remessa de bobinas de aço para estabelecimento industrializador para serem submetidas a corte em tamanhos especificados pelo remetente, e que, ao retornarem ao estabelecimento do remetente, integraram processo de industrialização de novos produtos; sendo assim, a operação realizada se revela como etapa intermediária do processo de fabricação do remetente das bobinas.

Nessa linha, quando a produção de um produto é realizada sob a modalidade de encomenda para terceiro, identificam-se os seguintes cenários³:

2. “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...].”

3. A Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo fixou em diversos pronunciamentos a distinção apontada, por exemplo, conforme se verifica da Resposta à Consulta 23.094/2021, cuja ementa se transcreve a seguir:

“RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 23.094/2021, de 22 de março de 2021.

Ementa

- a) industrialização por encomenda: operação na qual não há remessa de insumos para o industrializador, isto é, consiste na entrega de produto fabricado por terceiro com utilização de todos os insumos de sua propriedade, sendo que esse cenário, em regra, não fomenta discussão acerca da tributação incidente; afinal, o produto encomendado, por vezes, é destinado à revenda pelo encomendante;
- b) industrialização identificada pela expressão “industrialização por conta e ordem de terceiro”: que consiste na remessa de insumos pelo encomendante para o industrializador, sendo esse o caso que ensejou a controvérsia objeto do Tema 816 da Repercussão Geral, tendo em vista que, operacionalmente, o estabelecimento industrializador cinde a operação em: (i) retorno simbólico dos insumos recebidos e consumidos no processo de industrialização; (ii) venda das mercadorias de propriedade do industrializador, aplicadas no processo de produção; e (iii) cobrança relativa à mão de obra necessária para a realização da fabricação do produto.

A delimitação referida se mostra eficaz quando da análise de cenário fático, porquanto, conforme já indicado, na operação de industrialização por encomenda há a entrega de produto sem qualquer cisão para efeitos de cobrança, ou seja, o valor do produto fabricado é a grandeza sobre a qual serão calculados o ICMS e o IPI, sem que o industrializador seja obrigado a relacionar de forma pormenorizada os insumos aplicados e o valor do custo da mão de obra de fabricação; isso afasta, em regra, a insurgência municipal acerca da incidência do ISS.

Por sua vez, a forma de realização da operação de industrialização por conta e ordem de terceiro, com destaque para o valor da mão de obra, faz surgir o

ICMS – Industrialização por conta e ordem de terceiro – Remessa de matéria-prima importada para industrialização – Resolução do Senado Federal n. 13/2012 – Preenchimento da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI).

I. Na industrialização por encomenda, assim entendida como aquela em que o encomendante não remete qualquer insumo ao estabelecimento industrializador, a responsabilidade pelo preenchimento da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) é do estabelecimento industrializador (cláusula quinta do Convênio ICMS-38/2013 e artigo 5º da Portaria CAT-64/2013).

II. Na industrialização por conta e ordem de terceiro, em que o estabelecimento autor da encomenda remete os insumos para que outro, por sua conta e ordem, industrialize mercadorias, abrangida pelos artigos 402 e seguintes do RICMS/2000, a responsabilidade pelo preenchimento da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) é do estabelecimento autor da encomenda, que se reveste da condição de industrializador”.

impasse sobre a tributação; por esse motivo, a seguir será promovida investigação sobre tal operação.

3 CONCEITO DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Conforme delineado no item anterior, a industrialização de produtos em estabelecimento de terceiro, geralmente, é identificada pela expressão “industrialização por encomenda”, sendo necessário, para delimitação do escopo deste artigo, trazer à baila que essa expressão não consta, efetivamente, na Lei n. 4.502/1964, que instituiu o IPI, tampouco no Decreto n. 7.212/2010, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

A lei e a respectiva regulamentação tratam da operação de industrialização realizada por outro estabelecimento mediante encomenda, sob o aspecto de sua repercussão, isto é, formulam ficção jurídica para atribuir ao estabelecimento remetente dos insumos a condição de equiparado a industrial por ocasião da venda de produtos fabricados por terceiros mediante a remessa de insumos. Confira-se o teor do inciso IV do art. 9º do RIPI/2010:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

[...]

IV – os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.

Não obstante a previsão mencionada, verifica-se empiricamente outra operação consistente na mera encomenda de produção sob nome fantasia ou marca, hipótese na qual não há qualquer remessa de insumos pelo autor da encomenda, e, neste caso, em regra, tal operação não acarreta a equiparação a industrial pelo autor da encomenda, ressalvadas as exceções previstas no referido art. 9º do RIPI/2010⁴.

4. “Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

[...]

V – os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda [...].”

Por sua vez, a operação de remessa de insumos para que terceiro realize a operação, denominada de “industrialização por conta e ordem de terceiro”, sob o aspecto regulamentar, notadamente o ICMS, é prevista em atos normativos, desde a edição do Convênio Sinief s/n. de 1970, contendo a exigência de segregação dos valores cobrados. Confira-se:

Art. 42. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o disposto neste artigo.

§ 1º O estabelecimento fornecedor deverá:

1. emitir Nota Fiscal em nome do estabelecimento adquirente, da qual, além das exigências previstas no art. 19, constarão também nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização;
2. efetuar na Nota Fiscal referida no item anterior o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e o destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, quando devidos, que serão aproveitados como Crédito pelo adquirente, se for o caso;
3. emitir Nota Fiscal, sem destaque de impostos, para acompanhar o transporte das mercadorias ao estabelecimento industrializador, mencionando, além das exigências previstas no art. 19, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal referida no item 1 e nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

§ 2º O estabelecimento industrializador deverá:

1. emitir Nota Fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, da qual, além das exigências previstas no art. 19, constarão o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do fornecedor e número, série e subsérie e data da Nota Fiscal por este emitida, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando destes, o valor das mercadorias empregadas;
2. efetuar na Nota Fiscal referida no item anterior, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e o destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, se exigidos, que serão aproveitados como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso.

A previsão transcrita é reproduzida de forma uniforme nas 27 legislações estaduais, sendo que em muitos estados há maior detalhamento acerca do

valor cobrado do autor da encomenda, que geralmente é denominado de “mão de obra”, sendo este o ponto fulcral de insurgência dos municípios, como é o caso discutido no Tema 816 da Repercussão Geral. Isso porque a legislação estadual previa no inciso XIV do art. 43 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, atualmente reproduzida no inciso XX do art. 12^o do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n. 45.589/2023, que no retorno da industrialização o estabelecimento industrializador lançará no documento fiscal o valor cobrado na operação.

Ainda sob o viés operacional, o documento fiscal conterá a indicação expressa de que o valor cobrado no retorno da industrialização, identificado pelo Código Fiscal de Operação (CFOP) 5.124⁶, se refere à mão de obra cobrada pelo industrializador.

A partir disso, a depender da modalidade da industrialização, é que surge o interesse dos municípios sobre a tributação, porque a legislação do IPI elenca cinco modalidades de industrialização (art. 4^o do RIPI/2010), a saber:

Art. 4^o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei n. 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502, de 1964, art. 3^o, parágrafo único):

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – 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 (montagem);

5. “Art. 12 Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é: [...]

XX – na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido, com suspensão, para industrialização, beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial, o valor destes, acrescido do preço da mercadoria empregada, se for o caso [...]”

6. Ajuste Sinief n. 03/2022:

“5.124 – Industrialização efetuada para outra empresa.

Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial”.

IV – 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 (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

De maneira também uniforme, as legislações estaduais reproduzem os mesmos conceitos positivados pela legislação do IPI, conforme se verifica no art. 222, II, do Regulamento do ICMS anterior, cujo conteúdo atualmente está reproduzido no art. 185, II, §§ 1º e 2º do Decreto n. 45.589/2023, que aprova o novo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais. Confira-se:

Art. 185 Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

[...]

II – industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoar para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova – transformação;

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto – beneficiamento;

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma – montagem;

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria – acondicionamento ou reacondicionamento;

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização – renovação ou recondicionamento [...].

Por sua vez, o subitem 14.05 da Lei Complementar n. 116/2003 contém, como descrição de serviço tributado pelo ISS, o beneficiamento, isto é, exatamente o mesmo termo existente nas legislações do IPI e do ICMS. Confira-se:

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

Na redação do item 47 do Decreto-lei n. 406/1968 já constava o beneficiamento, todavia com a ressalva de que se tratava de ação executada sobre objetos não destinados a comercialização ou industrialização, delimitando a incidência para aquelas prestações destinadas ao consumidor ou usuário final.

O conjunto normativo retromencionado define o estado da arte da disputa acerca da incidência tributária na operação de industrialização por conta e ordem de terceiro, denominação indicada para identificar a operação na qual há remessa de insumos pelo autor da encomenda para o industrializador.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS EM ETAPA INTERMEDIÁRIA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

O cenário fático do Tema 816 da Repercussão Geral não é estranho ao Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que em caso análogo – ADI 4.389⁷, na qual se discutia a incidência ou não do ISS na fabricação por encomenda de embalagens

7. “MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.389 DISTRITO FEDERAL.

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 [sic] O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS.

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que 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. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

de produtos destinados a integrar processo de industrialização do encomendante –, foi concedida liminar para afastar o tributo municipal sobre serviços e determinar que a operação deveria ser tributada exclusivamente pelo ICMS.

A decisão foi fortemente influenciada pela repercussão econômica gerada pela incidência do ISS em etapa intermediária do processo produtivo, isso porque, no entender da Corte Suprema, tal incidência fulminaria o efeito não cumulativo do ICMS, impedindo a apropriação do crédito, e, consequentemente onerando a operação com a inserção de tributo cumulativo.

Imperioso destacar que não houve decisão de mérito na ADI 4.389, tendo em vista a perda do objeto⁸, em razão da alteração do subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, pela Lei Complementar n. 157/2016, que ressalvou da incidência do ISS a fabricação de impressos quando destinados a integrar processo de industrialização de produtos tributados pelo ICMS:

13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

Apesar do direcionamento do STF sobre o tema, a resolução da controvérsia ocorreu em razão de alteração legislativa promovida pelo legislador complementar, em atenção ao comando contido no art. 146, I, da Constituição Federal, isto é, a modificação da lei complementar encerrou o conflito entre estados e municípios

8. “AG.REG. NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. AMPLIAÇÃO DOS EFEITOS DA CAUTELAR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que a revogação ou alteração substancial, que implique esgotamento da eficácia dos dispositivos questionados, resulta na perda de objeto da ação. Precedentes. 2. O fato de a norma atacada ter, em algum momento, produzido efeitos concretos não é relevante para o prosseguimento ou não da ação direta de inconstitucionalidade. Precedentes. 3. Há impossibilidade lógica e jurídica de o Supremo Tribunal Federal realizar nova modulação dos efeitos da medida cautelar após a perda superveniente do objeto da ação direta de inconstitucionalidade. 4. Agravo regimental não provido. Decisão
- O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental (AgR-ADI), nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 21.9.2018 a 27.9.2018.”

acerca da incidência do ISS e do ICMS, e, para isso, utilizou técnica já contida no instrumento normativo complementar, qual seja, positivar no subitem que contém o serviço tributável a ressalva quanto à incidência do ICMS, delimitando assim a materialidade dos tributos na operação de fabricação de produtos gráficos.

A atuação do legislador complementar antes da decisão do STF demonstra a relevância da lei complementar no subsistema tributário, notadamente na resolução de conflito entre os entes tributantes. A importância desse instrumento normativo será objeto do item a seguir.

5 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

A Constituição Federal não cria tributos, mas outorga aos entes da federação a competência para que eles, exercitando a sua autonomia – legislativa, administrativa e financeira –, decorrente do pacto federativo, instituam tributos reservados no desenho constitucional.

Nesse sentido, na lição de Roque Antonio Carrazza (2019, p. 425):

Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica os que, de algum modo, influem no *quantum* do tributo; a saber: hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Esses elementos essenciais somente podem ser veiculados por meio de lei.

No texto constitucional é visível a divisão da competência tributária para os Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que, no caso do ICMS, o legislador estadual deve observar o exato molde definido na Constituição, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal, sob pena de invasão de competência de outro ente federado. Na mesma linha, a competência para instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, IIº,

9. “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 [...].”

definidos em lei complementar, conforme art. 156, III¹⁰, todos da Constituição Federal.

Por este motivo, para além da observância obrigatória da previsão constitucional, os legisladores estaduais e municipais devem atentar para os princípios constitucionais tributários (legalidade, irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal, e não confisco), bem como para as imunidades, que se revelam enquanto limitações ao poder de tributar.

Em respeito ao princípio da legalidade, a instituição, a majoração, a redução e a dispensa do tributo, somente podem ser veiculadas por lei, ou seja, o poder legislativo de cada estado tem que produzir o texto legal contendo a materialidade prevista na Constituição e aquelas delineadas em lei complementar, tanto para o ICMS quanto para o ISS.

Conforme já apontado em linhas anteriores para ambas as exações em comento, há a previsão de edição de lei complementar conformada às disposições do art. 146 da Constituição Federal, o qual prevê que cabe ao instrumento normativo complementar a função tríplice para (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; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nesse sentido, consoante o teor do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre matéria tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; isto é, trata-se de instrumento normativo cujo conteúdo servirá de fundamento das demais legislações ordinárias.

Por normas gerais, deve-se atribuir a significação de normas que possuem generalidade relativa à própria matéria veiculada, isto é, devem conter linhas que delimitem os contornos de ação dos entes na instituição e na cobrança de tributos, de forma que seja atingida uniformização que, consequentemente,

10. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

acarretará a segurança jurídica para os contribuintes, destinatários nas normas de condutas positivadas.

Tal generalidade se faz presente nas leis complementares nacionais, isto porque, enquanto destinada à harmonização do sistema tributário, a sua finalidade é informar o ente para construção de legislação conformada às ditas regras gerais.

Nesse espeque nota-se que tal função é desempenhada pela Lei Complementar n. 87/1996 que, apesar de reproduzir as regras gerais contidas no art. 155, § 2º, da Constituição Federal, contém balizas que norteiam toda a atividade legislativa acerca do ICMS.

Tal papel também é desempenhado de maneira exaustiva pela Lei Complementar n. 116/2003, que estabelece todos os elementos necessários para instituição, uniformização e harmonização do ISS, sendo a Lista de Serviços o limite de atuação da municipalidade, ao descrever os serviços sujeitos ao tributo municipal.

Na mesma linha, para o IPI, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988¹¹, detém a condição de lei complementar (CARVALHO; AQUINO, 2020), tipicamente nacional, que veicula normas gerais, contendo a previsão de que é de competência da União a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e, no art. 46, parágrafo único, define produto industrializado, fixando as modalidades de industrialização. Confira-se:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

11. ADCT: “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]”

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º”.

Têm-se, a partir disso, a delimitação com clareza da competência de cada ente da federação e os contornos dos tributos cuja instituição foi outorgada a cada um, de maneira que resta claro que o ICMS e o IPI incidem sobre a operação de circulação de mercadoria desde a sua industrialização, e as etapas subsequentes de circulação; por sua vez, o ISS atinge aquela atividade realizada especificamente para um destinatário, revelando o aspecto personalíssimo típico das prestações de serviço.

6 OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Os textos positivados permitem a identificação dos elementos essenciais que foram selecionados pelo legislador para determinar os eventos fenomênicos que devem ser regulados e que ensejam o dever de recolher tributos.

A recorrência e a uniformidade desses elementos foram sintetizadas por Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 613) na regra-matriz de incidência tributária, que é um esquema lógico-semântico revelador do conteúdo normativo construído pelo intérprete ao estabelecer contato com o direito positivo, e que permite a construção de qualquer norma jurídica em sentido estrito.

Nota-se que o legislador seleciona no plano fático os eventos para os quais pretende atribuir juridicidade, estabelecendo assim a descrição genérica de fatos que, se concretizados, desencadearão os efeitos jurídicos determinados, e esse aspecto dual – evento/consequência – se revela como a “hipótese” e o “consequente” da norma jurídica (TOMÉ, 2021, p. XXII).

A hipótese normativa indica um acontecimento de potencial realização, para o qual se denotam a ação que deve ser realizada, o local e o momento de sua ocorrência, e, por sua vez, o consequente normativo estabelece a relação jurídica que regula a conduta de um sujeito que fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou não fazer algo em relação ao outro sujeito, e tem-se, então, a delimitação dos participantes da relação jurídica e do objeto.

Nessa linha, em linguagem simbólica, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 625), tem-se:

$D \{ [cm(v.c) . ct . ce] \rightarrow [cp(Sa.Sp) . cq(bc.al)] \}$

Interpretação dos símbolos:

“D” dever-ser neutro que outorga validade à norma jurídica. Incide sobre o conectivo interproposicional “→”, juridicizando o vínculo entre hipótese e consequência;

“[cm (v.c). ct. ce]” ≡ hipótese normativa, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor, em que:

Cm ≡ critério material da hipótese – núcleo da descrição fáctica;

v ≡ verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta;

c ≡ complemento do verbo;

ce ≡ critério espacial da hipótese, condicionante de espaço;

ct ≡ critério temporal da hipótese, condicionante de tempo;

“≡” símbolo de equivalência

“.” = conectivo lógico conjuntor;

- “→” conectivo condicional interproposicional;

- “[cp(Sa.Sp). cq(bc.al)]” consequente normativo, proposição relacional, tese ou prescritor, em que:

Sa ≡ sujeito ativo da obrigação, credor, sujeito pretensor;

Sp ≡ sujeito passivo da obrigação, devedor;

bc ≡ base de cálculo;

al ≡ alíquota.

Esse esquema lógico-semântico revela que as normas gerais e abstratas instituidoras de tributos sempre contêm a estrutura hipotético-condicional, que descreve os eventos do mundo social que interessam ao direito para regulação, e prescreve as consequências jurídicas diante da verificação de tais eventos quando vertidos em linguagem própria por agente competente.

Nessa toada, conforme as lições de Robson Maia Lins (2022, p. 738), a regra-matriz, enquanto norma geral e abstrata, possui a seguinte estrutura:

No antecedente: (i) critério material que se refere a uma ação e o respectivo complemento; (ii) critério temporal que diz com o átimo de realização da ação; (iii) critério espacial que identifica o local da ação, geralmente o mesmo de alcance territorial de alcance da competência do ente tributante. No consequente da norma; (iv) critério pessoal para identificar os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica que se instalará; (v) critério quantitativo representado pela base de cálculo que dimensiona o critério material, sendo de fundamental relevância nesse esquema lógico, afinal afirma, confirma ou infirma o critério material, e por fim alíquota.

Diante disso, a seguir demonstra-se a regra-matriz e incidência do ICMS mercadorias:

Hipótese:

Critério material: realizar operação relativa à circulação de mercadorias;

Critério espacial: âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal;

Critério temporal: momento da realização da operação, coincidente com a saída física e/ou transferência de propriedade;

Consequente:

Critério pessoal: contribuinte ou responsável (sujeito passivo) e a Unidade da Federação que instituiu o ICMS (sujeito ativo);

Critério quantitativo: a base de cálculo representada pelo valor da operação; e a alíquota, se interna depende do tipo de mercadoria; se interestadual, que pode ser: 4%, 7% ou 12%.

Neste momento também é oportuna a construção da regra-matriz de incidência do ISS:

Hipótese:

Critério material (verbo e complemento): prestar serviço de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS;

Critério espacial: território municipal;

Critério temporal – momento da prestação;

Consequente:

Critério pessoal: sujeito passivo, o prestador do serviço; sujeito ativo, o município;

Critério quantitativo: base de cálculo, o valor do serviço; alíquotas, 2%, 3%, 4% e 5%.

A partir da determinação da regra-matriz do ICMS e do ISS, o critério material dos tributos é ponto central da análise acerca da incidência sobre o valor da mão de obra cobrado pelo industrializador, conforme abordar-se-á a seguir.

7 ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO

A Constituição Federal não contém expressamente um conceito de serviço, mas de seu texto é possível observar que os tributos estão submetidos ao princípio da capacidade contributiva, que dimensiona o efeito econômico do tributo. Disso conclui-se que o objeto do tributo há de ser uma conduta

revestida de conteúdo econômico, por isso, pode-se afirmar que o ISS incide sobre prestações de serviços com conteúdo econômico (BARRETO, 2005, p. 29).

Disso conclui-se que prestar serviço decorre da relação jurídica entre dois sujeitos, estribada nos preceitos de direito privado, cujo conteúdo é a entrega de uma utilidade mediante pagamento.

Sob o aspecto econômico, define-se prestação de serviço como a circulação de bens imateriais e incorpóreos de forma onerosa.

Há também a distinção fundamentada nas obrigações descritas pelo Direito Civil, sendo traço característico da prestação de serviço a obrigação de fazer, em contrapartida à de dar.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo (2006, p. 67) indicou, em Congresso de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em 1981, que já se haviam firmado as seguintes conclusões:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer; a obrigação mercantil consubstancia um dar;
- b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais e aparelhos;
- c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviço, são tributáveis, portanto, exclusivamente pelo ISS, e não o podem ser pelo ICMS.

Se analisado sob o aspecto lógico-semântico, serviço é a relação jurídica entre tomador e prestador que possui um objeto, que Aires Fernandino Barreto (2005, p. 37) denomina de “utilidade material ou imaterial”.

Diante disso, conclui-se que o ISS incide sobre o fato “relação jurídica de prestar serviços” e não sobre o evento “prestar serviços”, ou seja, a prestação de serviço decorre dessa relação jurídica (DÁCOMO, 2007, p. 35).

Por conseguinte, a legislação não define prestação de serviços, mas limita o seu conceito, e declara, a partir de análise da relação jurídica, o que é serviço.

Considerando essa limitação de conceito, Aires Fernandino Barreto (2005, p. 63-64) identifica os seguintes elementos característicos da prestação de serviço e, ao final, pondera:

- a) a prestação de serviços deve criar uma utilidade individualizada (material ou imaterial);

- b) deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício;
- c) deve ser executado sem vínculo de subordinação jurídica;
- d) deve ser habitual, e não meramente eventual;
- e) os serviços devem ser executados com o propósito de obter lucro, excluindo-se os serviços gratuitos;
- f) devem ser prestados sob o regime de direito privado.

Serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

Na industrialização por conta e ordem de terceiro, a cobrança do valor do processo se revela como um prestar serviço, que impõe a análise empírica de cada operação numa tentativa de estabelecer qual a atividade que prevalece: o fazer a coisa encomendada ou o dar/entregar o objeto encomendado.

Nesse sentido, o beneficiamento de produtos se revela como um fazer que gera utilidade para o encomendante; afinal, o produto é submetido às ações que podem modificar, aperfeiçoar, ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.

Temos que a diferença entre o produzir utilidade e a entrega de bem apresenta uma linha tênue, por isso pode ser classificada como atividade mista, ou seja, aquela realizada mediante o fornecimento de produtos e serviços, notadamente o beneficiamento, que, em regra, pressupõe a aplicação de ferramental e, essencialmente, conhecimento técnico, e quase ou nenhum emprego de material.

Para as atividades mistas, o legislador complementar previu, nos subitens da Lei Complementar n. 116/2003, serviços para os quais há expressa previsão acerca da incidência do ICMS, em relação aos materiais empregados. Por outro lado, no caso do subitem 13.05, houve modificação legislativa para ressaltar a incidência do ISS as produções gráficas inseridas no contexto de comercialização ou industrialização, sendo inclusive esse ponto o arrimo da decisão do Ministro Relator Joaquim Barbosa¹², que fixou que os fatos geradores do ISS e

12. “MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.389 DISTRITO FEDERAL.

[...]

Ao interpretar a legislação de regência à luz dos conceitos constitucionais de prestação de serviços e de circulação de mercadorias, esta Corte definiu que serviços gráficos feitos por encomenda e segundo especificações singulares se submeteriam ao ISS municipal. Por outro

do ICMS no contexto da industrialização devem ser interpretados conforme a expressão econômica e o cenário da cadeia produtiva.

Escorada nesses dois aspectos, a decisão mencionada também se fundamentou no princípio da não cumulatividade que norteia o ICMS, isso porque, para além da diferença entre as alíquotas, o ISS corresponde a 5% e o ICMS, em regra, 18%, sendo que o tributo municipal é cumulativo, impondo custo irre recuperável para o autor da encomenda.

Na atual controvérsia, o STF se posicionou no sentido de que o destino do produto para seu encomendante não é critério suficiente, sendo necessário ponderar acerca da utilização do produto inserido no ciclo produtivo, cujo ato final é a produção de bem destinado à revenda e não ao uso do autor da encomenda.

Nota-se que mais uma vez houve a utilização de argumentos mais voltados para o ciclo econômico, sem perder de vista a não cumulatividade típica do ICMS, como forma de atingir a neutralidade tributária.

Temos que essa tomada de posição decorre da dificuldade intrínseca ao tema de divisar o que é somente prestação diante da obrigação de entrega, principalmente frente à definição de prestação de serviço mencionada anteriormente, de maneira que a atual previsão contida no subitem 14.05 da Lista de Serviços não proporciona construção sólida sobre a referida incidência no caso em análise.

8 ICMS NA INDUSTRIALIZAÇÃO

Conforme descrito no item 6 o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS é realizar operação relativa à circulação de mercadoria, que pode ser entendida, no contexto desta análise, como unidade material decorrente de processo produtivo aplicado sobre insumos (matéria-prima, produto intermediário

lado, serviços gráficos dos quais resultassem produtos colocados indistintamente no comércio, dotados de características e qualidade quase uniformes, sofreriam a incidência do ICMS estadual.

Como se percebe, a solução seguiu as mesmas razões de ser aplicadas aos programas de computador, divididos em logiciários de prateleira (*off the shelf software*) e logiciários personalizados (*customised software*).

Penso que os mesmos fundamentos que animaram os precedentes apontados são aplicáveis ao caso, mas com a devida ponderação. Nesta etapa histórica, os conceitos civilistas de serviços e de mercadorias servem de ponto de partida, mas não são suficientes. O fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva. [...].”

e material de embalagem), ou seja, produto novo, totalmente distinto dos insumos que lhe integram, ou, se não diverso, é produto decorrente de modificações do original, sendo essa unidade material referida submetida à tributação do ICMS e/ou do IPI quando da operação mercantil.

Nessa linha de investigação sobre a incidência do ICMS, é pertinente destacar que o “S” da sigla reporta-se ao serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, ou seja, somente esses serviços serão tributados pelo ICMS, de forma que os demais serviços ficam sob a égide da competência municipal.

Para além disso, nos termos da alínea “b” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, ou seja, para que o ICMS grave o total de uma operação mista, é necessário que o serviço atrelado à operação não seja de competência do município.

A previsão constitucional mencionada ilumina a pesquisa, porquanto o beneficiamento é serviço reservado para a competência municipal, não sendo alcançado pelo ICMS por um critério exclusivamente jurídico; afinal, a materialidade do tributo estadual atinge apenas as mercadorias, aquele bem móvel corpóreo e material que é destinado a mercancia (CARRAZZA, 2006, p. 43).

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 16) também define mercadoria, nos seguintes termos:

[...] Mercadoria tradicionalmente é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor industrial e comerciante tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.

A partir dessas definições de mercadoria e do campo de incidência do ICMS limitado aos serviços de comunicação e transporte, a tributação do valor cobrado pelo industrializador se mostra distante da regra-matriz de incidência do ICMS; afinal, a mão de obra aplicada e cobrada se reveste da condição de serviço e não pode ser alçada à condição de mercadoria.

Por outro lado, é necessário ressaltar que a operação de industrialização por conta e ordem de terceiro se passa como se a industrialização estivesse sendo

realizada no estabelecimento do autor da encomenda; ou seja, pelos mais diversos motivos (espaço, maquinário, tecnologia, mão de obra especializada), por vezes, parte do processo de produção se realiza em outro estabelecimento.

Nessa concepção, a análise do processo produtivo interno, ou seja, aquele iniciado e concluído no mesmo estabelecimento, revela aspecto importante, que é a precificação de produtos. Isso porque o estabelecimento fabricante parte do chamado “custo de produção”, que engloba todos os valores e materiais empregados na fabricação de uma mercadoria. Conforme o § 1º do art. 13 do Decreto-lei n. 1.598/1977, compõem o custo de fabricação:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Apesar de não se revestir de conteúdo jurídico, o custo de produção é um dos elementos formadores do preço da mercadoria, que se revela como valor da operação, ou seja, um dos critérios da regra-matriz de incidência do ICMS; isso significa dizer que a cisão da operação de retorno de industrial, sob o aspecto operacional, com a finalidade de destacar no documento fiscal o valor cobrado, tem conexão com o custo de produção, que será levado em conta pelo autor da encomenda no momento da precificação, que está diretamente conectada à definição da base cálculo do tributo.

A particularidade indicada, repise-se, não é jurídica e técnica, por isso temos que na operação de industrialização por conta e ordem de terceiro deve prevalecer a materialidade típica de cada operação e prestação, tendo em vista que, conforme demonstrado, há exigência legal para que os valores cobrados sejam apartados, isto é, mão de obra relativa ao serviço, no caso em análise, o beneficiamento e os materiais aplicados, evidenciando que a mão de obra não assume qualquer contorno típico de mercadoria.

9 CONCLUSÕES

No Recurso Extraordinário n. 882.461/MG – Tema 816 da Repercussão Geral –, o STF definiu que o ISS não incide na operação de industrialização realizada em estabelecimento de terceiro por conta e ordem do remetente dos insumos, ainda que o beneficiamento conste expressamente no subitem 14.05 da Lista Anexa à LC 116/2003, como atividade tributada pelo imposto municipal que grava as prestações de serviço.

A decisão está fundamentada no aspecto econômico da representatividade da operação no ciclo de produção da mercadoria, bem como no princípio da não cumulatividade, que é norteador do ICMS.

Nessa linha interpretativa, o STF passa ao largo da análise teórica acerca da incidência do ICMS e do ISS, não adentrando às particularidades de cada um dos tributos, e, conseqüentemente, não dispensando a atenção devida para o conceito de prestação de serviços que se faz presente e pujante na forma de tributação da operação de industrialização por conta e ordem de terceiro.

Dessa maneira, ainda que seja funesta a incidência do ISS no processo, é necessário pontuar que a delimitação constitucional do ICMS e a sua materialidade não sustentam a subsunção do valor da mão de obra a esse tributo, mas sim ao ISS, notadamente em razão da previsão contida no subitem 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 que tem por objetivo estabelecer os serviços sujeitos ao tributo municipal.

10 REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 nov. 2024.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 28 nov. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Promulga o Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 nov. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4389 MC. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 13.04.2011. Publicação: 25.05.2011. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur192664/false>. Acesso em: 20 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 816 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário 882. 461. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator(a): Min. Luiz Fux. Julgamento: 21.05.2015. Publicação: 12.06.2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=816>. Acesso em: 20 nov. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. [E-book].

CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

CONFAZ. Convênio s/n., de 15 de dezembro de 1970. O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados e do Distrito Federal, reunidos na Cidade do Rio de Janeiro nos dias 14 e 15 de dezembro de 1970, acordam em criar o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais, incorporando às suas respectivas legislações tributárias as normas consubstanciadas nos seguintes artigos. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70. Acesso em 28 nov. 2024.

DACOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Noeses, 2022. p. 738. [E-book].

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Artigo introdutório. A importância paradigmática da regra-matriz de incidência tributária como instrumento para o estudo e aplicação do direito tributário. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Regra-matriz de incidência tributária: da teoria à prática*. São Paulo: Noeses, 2021.