

# O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA

*Adécio Machado dos Santos<sup>1</sup>  
Leandro Chiarello de Souza<sup>2</sup>  
Heitor Antônio Cofferi<sup>3</sup>  
Thiara Zen<sup>4</sup>*

*Recebido em 18/07/2023  
Aceito em 26/03/2024*

## RESUMO

O presente artigo trata sobre a incidência do ISS em atividades de industrialização sob encomenda, em que a prestação do serviço consiste na transformação de produtos pelo prestador, buscando discorrer especificamente quando tal atividade está sujeita à competência tributária dos municípios ou se constitui em fato gerador de tributos de competência de outros entes federativos.

**PALAVRAS CHAVE:** Imposto sobre Serviços, Industrialização.

## SERVICE TAX AND CUSTOM INDUSTRIALIZATION ACTIVITY

### ABSTRACT

This article deals with the levy of ISS on custom industrialization activities, in which the provision of the service consists of the transformation of products by the provider, specifically whether such activity is subject to the tax jurisdiction of the municipalities or constitutes a taxable event of jurisdiction of other federal entities.

**Keywords:** Service Tax, Industrialization.

## 1 INTRODUÇÃO

Ao distribuir as competências tributárias no tocante aos impostos, a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 156, contemplou os municípios brasileiros com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

---

<sup>1</sup> Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC), Pós-Doutor em Gestão do Conhecimento (UFSC). Docente, pesquisador e orientador dos Programas de Pós-graduação em Desenvolvimento e Sociedade e em Educação da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe (UNIARP). Endereço: Rua Victor Baptista Adami, 800, Centro – Caçador/SC/Brasil. CEP 89090-999 CV Lattes: 6663595207403860. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3916-972X> E-mail: [adelciomachado@gmail.com](mailto:adelciomachado@gmail.com)

<sup>2</sup> Mestrando do Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento e Sociedade da UNIARP. Advogado. Bacharel em Direito. <https://orcid.org/0000-0003-1115-741X>. E-mail: [leandro@uniarp.edu.br](mailto:leandro@uniarp.edu.br).

<sup>3</sup> Mestrado em Desenvolvimento e Sociedade pela Universidade Alto Vale do Rio do Peixe, Brasil (2022) Gerente do Cofferi Advogados, Brasil <https://orcid.org/0000-0003-4201-1659> E-mail: [heitorcofferi@gmail.com](mailto:heitorcofferi@gmail.com).

<sup>4</sup> Mestre em DESENVOLVIMENTO E SOCIEDADE pela Universidade Alto Vale do Rio do Peixe, Brasil (2021) Professor Titular da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe, Brasil <https://orcid.org/0000-0002-1073-9605> E-mail: [thiara@uniarp.edu.br](mailto:thiara@uniarp.edu.br).

e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Destes, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), objeto do presente trabalho, por incidir sobre a atividade econômica, tributando a prestação de serviços, ao tempo em que se constitui em importante fonte de receita para os municípios brasileiros, acaba suscitando algumas questões que se revestem de uma certa complexidade, quando incide sobre determinadas atividades econômicas.

Uma destas questões diz respeito à incidência do imposto em atividades que envolvam a industrialização levada a termo mediante encomenda, residindo aí a principal dúvida, com seja, se haverá tributação pelo ISS, de competência dos municípios ou se tal prestação se insere na competência tributária de outros entes federativos, constituindo-se em fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de competência da União (art. 153. IV, da Constituição Federal) ou do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados (art. 153, II, da Constituição Federal).

Antes, porém, de adentrar no tema objeto do deste artigo, tratar-se-á dos principais aspectos concernentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), especialmente a sua regência constitucional e legal.

## **2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

A Constituição da República Federativa do Brasil atribuiu aos municípios a competência para tributar os serviços de qualquer natureza, estabelecendo, contudo, que eles somente poderão tributar os serviços definidos em lei complementar e que não estejam compreendidos no art. 155, II, que por sua vez, serão tributados pelos Estados, a quem a Constituição Federal dotou de competência para tributar os serviços de comunicação e de transporte de natureza intermunicipal e interestadual, de cargas e passageiros, que se sujeitam à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Além dos municípios, o Distrito Federal é também competente para instituir e cobrar o ISSQN, visto que acumula competências tributárias estaduais e municipais (art. 147, CRFB).

A atribuição de tal competência aos municípios, todavia, não é inovação levada a termo pela vigente Constituição Federal, uma vez que a ordem constitucional anterior já previa

que caberia aos municípios decretar imposto serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (art. 25, II).<sup>5</sup>

Segundo ensina Raul Haidar, o ISS foi criado em substituição ao antigo Imposto de Indústrias e Profissões, o qual, de acordo com o autor, era extremamente confuso.<sup>6</sup>

Tal afirmação é corroborada por Amaury José Resende<sup>7</sup>, mencionando o fato de que antes da reforma produzida pela Emenda Constitucional 18/65, a tributação dos serviços ocorria da seguinte forma:

- Imposto de transações (estadual), incidente sobre hospedagem, locação de bens móveis, concerto, pintura, construção civil etc.;
- Imposto de indústria e profissões (municipal), recaindo sobre o exercício de atividades lucrativas;
- Imposto de diversões públicas, incidente sobre jogos e diversões públicas.

Na vigência da Constituição de 1967, foi editado o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, hoje parcialmente revogado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que passou a dispor sobre o ISSQN, revogando, por sua vez, os artigos 71 a 73 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

A atual Constituição Federal, ao dispor sobre o ISS em seu art. 156, III, previu que os serviços sujeitos à sua incidência deveriam estar previstos em lei complementar.

O § 3.º do mencionado art. 156 da Constituição Federal acrescentou que caberia à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto, excluir da sua incidência as exportações de serviços para o exterior e regular a forma de concessão e revogação de benefícios fiscais envolvendo este imposto.

O regramento constitucional do ISS, contudo, não ficou circunscrito ao art. 156 e seus dispositivos, haja vista que o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), previu, em seu art. 88, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional 37/2002, que o referido imposto, até o advento da lei complementar prevista no art. 156, III, teria sua alíquota mínima de dois por cento, nada dispondo, porém, sobre a alíquota máxima.

Com o advento da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, em seu art. 8.º, ficou estabelecido o percentual de 5% (cinco por cento) como sendo a alíquota máxima do ISS.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)> Acesso em 28 mar.2023.

<sup>6</sup> Haidar, Raul. ICMS e ISS: Guerra santa ou guerra suja? Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2013-mai-27/justica-tributaria-icms-iss-guerra-santa-ou-guerra-suja>> Acesso em 19 mar. 2023.

<sup>7</sup> RESENDE. Amaury José. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Disponível <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5747101/mod\\_resource/content/1/Aula%205%20-%20ISSQN.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5747101/mod_resource/content/1/Aula%205%20-%20ISSQN.pdf)> Acesso em 20 mar. 2023.

Antes daquele teto ser estipulado pela lei complementar federal, tal como manda a Constituição, havia municípios que praticavam alíquotas superiores a este percentual, podendo-se mencionar, como exemplo, o Município de Caçador, cujo Código Tributário previa em seu Anexo I, ora revogado, a alíquota de 10% (dez por cento), para o serviço descrito no item 5 da Lista (Diversões Públicas).<sup>8</sup>

No governo Michel Temer (2016-2018), a Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016 alterou a Lei Complementar 116/2003, acrescentando novos serviços à lista de serviços, como é o caso destes a seguir elencados:

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

6.06 - Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.

Porém, a mais significativa das alterações legislativas produzidas no ISS pela mencionada Lei Complementar 157/2016 está contida no art. 8.º-A, § 1.º, da Lei Complementar 116/2003, estabelecendo que

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Além disso, o art. 10-A da Lei Complementar 116/2003, passou a prever que

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”

Com isso, ficaram restritas as possibilidades de concessão, por parte dos municípios, de benefícios fiscais envolvendo o ISS, que somente podem contemplar as atividades descritas nos itens 7.05 (Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres) e 16.01 (Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros).

No governo Jair Bolsonaro (2019-2022), foi publicada a Lei Complementar 175, de 23 de setembro de 2020, estabelecendo o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), bem como também regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador:

Art. 15. O produto da arrecadação do ISSQN relativo aos serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, cujo período de apuração esteja compreendido entre a data de publicação desta Lei Complementar e o último dia do exercício financeiro de

<sup>8</sup> BRASIL. Município de Caçador. Lei 54, de 15 de dezembro de 1983. institui o novo código tributário do município de Caçador. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-cacador-sc>> Acesso em 19 mar. 2023.

2022 será partilhado entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador desses serviços, da seguinte forma:

I - relativamente aos períodos de apuração ocorridos no exercício de 2021, 33,5% (trinta e três inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do local do estabelecimento prestador do serviço, e 66,5% (sessenta e seis inteiros e cinco décimos por cento), ao Município do domicílio do tomador;

II - relativamente aos períodos de apuração ocorridos no exercício de 2022, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do local do estabelecimento prestador do serviço, e 85% (oitenta e cinco por cento), ao Município do domicílio do tomador;

III - relativamente aos períodos de apuração ocorridos a partir do exercício de 2023, 100% (cem por cento) do produto da arrecadação pertencerão ao Município do domicílio do tomador.

Outro aspecto relativo ao ISS é o fato de que a legislação federal apenas dispõe sobre as alíquotas mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento) sobre a respectiva base de cálculo, não existindo a obrigatoriedade de elas serem uniformes em todo o território nacional.

Assim, se num município, está prevista a alíquota de 5% (cinco por cento) para determinado item da lista de serviços, este mesmo item, noutro município poderá ser tributado pela alíquota de 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento).

Além disso, em que pese este imposto incidir sobre a produção e a circulação, tributando um setor em expansão da economia, que é o setor de serviços, a Constituição Federal não previu expressamente a aplicação dos princípios constitucionais da não cumulatividade<sup>9</sup> e da seletividade<sup>10</sup> em relação ao ISS.

Segundo RICARDO ALEXANDRE (2013, p.631), o tributo em comento tem função exclusivamente fiscal<sup>11</sup>, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos municípios.

Esta informação do autor pode ser corroborada com os dados da arrecadação do Município de Caçador, dos impostos de competência municipal, relativos aos últimos cinco

---

<sup>9</sup> O princípio da não cumulatividade acha-se previsto no art. 153, § 3.º, II, da Constituição Federal, prevendo que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), será não será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Em relação ao ICMS vigora a mesma sistemática, tal como previsto no art. 155, § 2.º, I, da CRFB.

<sup>10</sup> O princípio da seletividade, previsto no art. 153, § 3.º, I, da Constituição Federal, determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), seja seletivo em função da essencialidade do produto, tributando de forma mais severa os produtos considerados não essenciais ou nocivos à saúde (cigarros, bebidas).

<sup>11</sup> Para o mencionado autor, os tributos em geral possuem a finalidade fiscal quando visam precipuamente arrecadar tributos para os cofres públicos. Por outro lado, a função extrafiscal permite a intervenção numa situação social ou econômica, tal como ocorre, por exemplo, com o Imposto Sobre a Importação, a respeito do qual o art. 21 do Código Tributário Nacional assim dispõe “Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”. Já a parafiscalidade ocorre quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa dotada da competência tributária, o que era o caso até 2007, do INSS, que arrecadava as contribuições previdenciárias, que são tributos de competência da União.

anos, conforme a seguir:

IMPOSTO	2018	2019	2020	2021	2022
ISS	10.423.145,51	12.410.514,29	13.744.828,59	16.974.550,53	19.414.465,54
IPTU	6.934.648,42	6.532.707,93	6.629.612,10	7.372.973,46	8.172.613,48
ITBI	3.442.329,78	3.459.958,91	4.046.049,85	6.299.205,08	5.856.439,47

Fonte: Secretaria Municipal da Fazenda

Dos números acima apresentados, percebe-se que a arrecadação do ISS entre 2019-2022 superou a soma dos outros dois impostos de competência municipal.

Passar-se-á a tratar agora da incidência do ISS em processos de industrialização, segundo as regras da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

### 3 O ISS E A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

A atividade de industrialização é descrita por SACHA CALMON NAVARRO COELHO como sendo “...modificação exercida sobre bens de terceiros, em que o contratado recebe os bens, altera-os tais sejam as especificações técnicas desejadas e os restitui aos seus proprietários ou a quem estes indicarem”.<sup>12</sup>

Na dinâmica da atividade econômica não é raro que uma empresa submeta um material ou produto de sua propriedade a outro estabelecimento industrial, para passar por processo que implique em alguma transformação, retornando depois para a remetente, para que esta comercialize o produto, ou para que seja inserido em etapa posterior de uma determinada cadeia produtiva.

Este fato propicia o surgimento da indagação a respeito da qual incidência tributária a que tal prestação acha-se sujeita.

Diante de tal indagação, ROBERTO TAUIL assim se manifesta sobre o tema:

A lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 apresenta várias atividades que se confundem com aquelas que sofrem incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. São situações difíceis de definir, se a atividade está delineada basicamente como uma circulação de bens imateriais (serviço), ou estamos tratando pura e simplesmente de industrialização de produtos, ou, então, se seria possível ocorrer a hipótese de incidência tributária de dois tributos simultâneos sobre um único negócio ou uma só operação econômica capaz de sofrer tal desdobramento.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> COELHO. Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS X ISSQN na industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. reconhecimento da repercussão geral pelo STF. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/06/conflito-competencia-icms-issqn-industrializacao-por-encomenda-etapa-intermediaria-de-producao.pdf>> Acesso em 29 mar. 2023.

<sup>13</sup> TAUIL. Roberto A. IPI OU ISS: INDUSTRIALIZAÇÃO OU SERVIÇO? Disponível em <<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/01-06-2020-ipi-ou-iss-industrializacao-ou-servico/>> Acesso em 29 mar. 2023.

Conforme anteriormente consignado, para que o ISSQN possa incidir sobre determinado serviço, este deve estar expressamente previsto na lista de serviços da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

Em interessante lição sobre o tema, SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO apresenta os requisitos para que um serviço possa sofrer tributação pelo ISSQN, como seja:

Em síntese, o conceito constitucional de serviço incorporado pela Constituição de 1988 tem origem no Direito Civil, que lhe atribui como núcleo uma obrigação de fazer, que não se confunde com uma obrigação de dar. A partir desse conceito e da interpretação sistemática do Texto Constitucional, conclui-se que serviço, para fins de incidência do ISS, deve reunir as seguintes características: (i) possuir conteúdo econômico; (ii) ser prestado para terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com fito de remuneração; (v) sob regime de direito privado; e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios.<sup>14</sup>

Os requisitos mencionados pela autora estão preenchidos, no que tange à atividade de industrialização por encomenda, a qual vem prevista no item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003:

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

Ainda, para TAUIL, está excluída a incidência do ISS, sujeitando-se a operação ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), nos casos previstos no art. 4º do Regulamento do IPI - RIPI, Decreto nº 2.637, de 25.06.1998<sup>15</sup>:

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:

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);

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).

Pois bem, em se tratando de industrialização por encomenda, haverá a incidência do ISS, imposto de competência municipal, ou a operação estará sujeita à competência tributária de outros entes federativos?

<sup>14</sup> BARRETO. Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Disponível em <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf>> Acesso em 31 mar. 2023.

<sup>15</sup> BRASIL. Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em 01 abr. 2023.

A resposta a esta questão comporta menção ao hoje parcialmente revogado Decreto-Lei 406/68<sup>16</sup>, cujo item 72 assim previa:

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

Comentando a regra inserta no referido diploma legal, SACHA CALMON NAVARRO COELHO esclarece que se as atividades previstas no item 72 da lista de serviços fizessem parte de um ciclo produtivo, não seriam serviços tributáveis pelo ISS.

Como a Lei Complementar 116/2003, em seu item 14.05 não repetiu a redação do revogado item 72, excluindo expressamente a incidência do ISS sobre atividades-meios, pode-se concluir, de forma apressada, que tais atividades seriam tributáveis pelos municípios.

Na jurisprudência encontram-se decisões em sentido contrário à incidência do ISS sobre a atividade de industrialização por encomenda, quando etapa intermediária de processo de industrialização, conforme julgado proferido pelo E. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, a seguir transcrito:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ORDINÁRIA COM PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INEXIGIBILIDADE DE DÉBITO FISCAL E DE CONDENAÇÃO NA REPARAÇÃO DE DANO MORAL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - ILEGALIDADE - ATIVIDADES DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA PARA CERÂMICA E PRODUÇÃO DE TELAS E DESENHOS PARA CONFECÇÕES - ETAPA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) - ART. 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CONSEQUENTE ILEGALIDADE DO PROTESTO DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA (CDA) - DANO MORAL - AFASTAMENTO - INEXISTÊNCIA DE DANO SUFICIENTE A TRANSPOR A ESFERA DO SIMPLES INCÔMODO OU ANGÚSTIA - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. Constituindo o beneficiamento da cerâmica parte do processo de industrialização, resta impossibilitada a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o qual constitui tributo de competência municipal, devendo incidir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual representa tributo de competência federal.<sup>17</sup>

O tema chegou ao Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n.º 4.389, ajuizada pela Associação Brasileira de Embalagem (ABRE), para dar interpretação conforme à Constituição aos artigos 1.º e 2.º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, tendo a Suprema Corte assim decidido:

<sup>16</sup> BRASIL. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)> Acesso em 31 mar. 2023.

<sup>17</sup> BRASIL, Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Apelação Cível n.º. 2009.028542-3, de Tubarão, rel. Wilson Augusto do Nascimento, Terceira Câmara de Direito Público, j. em 16 nov. 2010. Disponível em <[https://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/#resultado\\_ancora](https://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/#resultado_ancora)> Acesso em 01 abr. 2023).



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 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.<sup>18</sup>

Comentando a referida decisão, SACHA CALMON COELHO NAVARRO consigna que o STF levou em conta os seguintes fatores:

1. O fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva.
2. No caso julgado pelo STF, as embalagens objeto de composição gráfica, tal qual o aço objeto das atividades contratadas, constituem insumo do processo produtivo industrial;
3. Se o ICMS incidir, o valor cobrado poderá ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não-cumulatividade;
4. Não há prejuízos aos municípios, uma vez que a alíquota do ICMS é muito superior à do ISSQn e a Constituição, em art. 158, inc. IV, assegura-lhes participação no produto arrecadado do ICMS, no percentual de 25%.<sup>19</sup>

De todas as considerações acima deduzidas, destacamos especialmente o fato já mencionado neste trabalho, qual seja, a não sujeição do ISS ao princípio da não cumulatividade (artigos 153, § 3.º, II e 155, § 2.º, I, da Constituição Federal), o que vale dizer, a tributação de atividades de industrialização por encomenda no ciclo produtivo, para além de inconstitucional, por violar o princípio em comento, produziria o nefasto efeito de onerar o preço final dos produtos.

Tomando-se como exemplo o objeto da ADI n.º 4.389, as embalagens são insumos a ser agregados ao produto final. Como reflexo do princípio da não cumulatividade, o imposto pago na sua aquisição, servirá como crédito, quando do recolhimento do imposto devido na alienação do produto final, ou seja, será abatido do montante a pagar.

<sup>18</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389 MC / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Rel. Min. Joaquim Barbosa. J. em 13 abr. 2011. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur192664/false>> Acesso em 01 abr. 2023.

<sup>19</sup> COELHO. Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS X ISSQN na industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. reconhecimento da repercussão geral pelo STF. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/06/conflito-competencia-icms-issqn-industrializacao-por-encomenda-etapa-intermediaria-de-producao.pdf>> Acesso em 29 mar. 2023.

Isto não ocorreria caso houvesse a incidência do ISS de competência municipal, o qual, por não se sujeitar ao princípio da não cumulatividade, não gera créditos para serem abatidos pelo contribuinte ao recolher o imposto devido na etapa subsequente da cadeia de produção.

Por outro lado, haverá incidência do ISS em atividade de industrialização de produtos sob encomenda para o destinatário final, consoante julgado do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido.<sup>20</sup>

Por derradeiro, a lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 prevê em seu item 13.05 o serviço de composição gráfica, sujeitando-o à incidência do ISS ainda que ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A atividade de industrialização sob encomenda está expressamente prevista no item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, de forma que está sujeita à incidência do ISS, imposto de competência dos municípios (art. 156, III, Constituição Federal).

O antigo diploma de regência do ISS, o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968 em seu item 72, hoje revogado, era expresso em excluir da incidência deste imposto as atividades de industrialização por encomenda quando destinadas à etapa subsequente de industrialização ou comercialização.

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 803296 AgR / SP - SÃO PAULO. Rel. Min. Dias Toffoli. J. em 09 abr. 2013. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur232592/false>> Acesso em 01 abr. 2023.

Conquanto a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, em seu item 14.05 não tenha repetido expressamente tal excludente, não autoriza a tributação desta atividade pelos municípios, o que ficou assentado na jurisprudência dos tribunais brasileiros, em especial o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n.º 4.389, intentada pela Associação Brasileira de Embalagem (ABRE), para dar interpretação conforme à Constituição aos artigos 1.º e 2.º da referida lei complementar.

A pensar de outra forma, haveria incidência de um imposto não cumulativo em uma etapa da cadeia produtiva, sem que houvesse possibilidade de creditamento por parte do contribuinte na etapa subsequente.

Assim, haverá incidência do ISS sobre industrialização por encomenda quanto ao serviço prestado para destinatário final do produto, não ocorrendo tal incidência em etapas intermediárias do processo produtivo.

## 6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 7. ed. rev. e atual.- Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013, 722p.

BARRETO. Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Disponível em < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf>> Acesso em 31 mar. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)> Acesso em 28 mar.2023.

Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) > Acesso em: 20 mar. 2021.

Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) > Acesso em 21 mar. 2021.

Lei Complementar 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#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20116%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202003&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20Sobre,Art.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20116%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202003&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20Sobre,Art.)> Acesso em 19 mar. 2023.

Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31

de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)> Acesso em 19 mar. 2023.

Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em 01 abr. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389 MC / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Rel. Min. Joaquim Barbosa. J. em 13 abr. 2011. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur192664/false>> Acesso em 01 abr. 2023.

Supremo Tribunal Federal. AI 803296 AgR / SP - SÃO PAULO. Rel. Min. Dias Toffoli. J. em 09 abr. 2013. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur232592/false>> Acesso em 01 abr. 2023.

Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Apelação Cível nº. 2009.028542-3, de Tubarão, rel. Wilson Augusto do Nascimento, Terceira Câmara de Direito Público, j. em 16 nov. 2010. Disponível em <[https://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/#resultado\\_ancora](https://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/#resultado_ancora)> Acesso em 01 abr. 2023).

Município de Caçador. Lei 54, de 15 de dezembro de 1983. institui o novo código tributário do município de Caçador. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-cacador-sc>> Acesso em 19 mar. 2023.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS X ISSQN na industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. reconhecimento da repercussão geral pelo STF. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/06/conflito-competencia-icms-issqn-industrializacao-por-encomenda-etapa-intermediaria-de-producao.pdf>> Acesso em 29 mar. 2023

Haidar, Raul. ICMS e ISS: Guerra santa ou guerra suja? Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2013-mai-27/justica-tributaria-icms-iss-guerra-santa-ou-guerra-suja>> Acesso em 19 mar. 2023.

MEDEIROS, João Bosco. Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 4ed. São Paulo: Atlas:2000, 237p.

RESENDE. Amaury José. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Disponível em <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5747101/mod\\_resource/content/1/Aula%205%20-%20ISSQN.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5747101/mod_resource/content/1/Aula%205%20-%20ISSQN.pdf)> Acesso em 20 mar. 2023.

TAUIL. Roberto A. IPI OU ISS: INDUSTRIALIZAÇÃO OU SERVIÇO? Disponível em <

<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/01-06-2020-ipi-ou-iss-industrializacao-ou-servico/> > Acesso em 29 mar. 2023.