

## **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: IPI, ICMS E ISS? DR. FLÁVIO MARCOS DUMONT SILVA**

No presente artigo abordaremos tema que vem despertando grande interesse no meio jurídico devido aos diversos posicionamentos conflitantes que decorrem da sua análise. Os conflitos começam já da aplicação da expressão “industrialização por encomenda” que tanto é utilizada pelos que defendem ser a industrialização por encomenda uma atividade sobre a qual deve incidir o ISS, quanto por aqueles que entendem ser a referida atividade geradora do IPI e ICMS.

Este cenário de incertezas advém do suposto conflito de interpretações legais sobre qual tributo, ISS, IPI ou ICMS se aplica quando estamos diante de uma atividade mista, ou seja, aquela que envolve serviços e entrega de bens. Assim, podemos dizer que industrialização por encomenda ocorre quando uma empresa contrata outra para prestar serviços em produto por aquela fornecido.

Sobre o conflito aparente em composição gráfica o Superior Tribunal de Justiça possui súmula 156 afirmando que: “***A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS.***” Contudo, no Resp 725.246-PE Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, o entendimento do STJ sobre composição gráfica recebeu nova leitura para afirmar que: “(...) ***Nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta para efeito do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante.*** (...) ***Sendo assim, conclui que, sem contradizer a súmula em comento, a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita à incidência do ISS. Com esse entendimento, a Turma deu provimento ao recurso da indústria.***” Já no Resp 1092206/SP de relatoria do mesmo Ministro Teori o STJ entendeu que sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Pode-se assim dizer que a questão não está pacífica no STJ. Em uma decisão sobre o tema o Tribunal entende que no caso de conflito o fator definidor de qual tributo irá incidir é a preponderância da atividade, já em outra decisão da relatoria do mesmo ministro entende que toda vez que o serviço estiver na lista da LC 116/03 haverá incidência de ISS, mesmo que este não seja preponderante.

O mesmo conflito é visto no Supremo Tribunal Federal que em julgamento de caso verossímilhante (ADI 4389 MC) decidiu que em relação ao item 13.05 não há incidência de ISS nas operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Esta decisão não deixa de conflitar com a súmula 156 do STJ, por este fato a decisão do STF tem efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroativos. A fundamentação do Relator da ADI 4.389, Sr. Min. Joaquim Barbosa, foi a questão da preponderância. Importante citar o voto da Sra. Ministra Ellen Gracie, neste julgado pois seu fundamento apesar de calcado na preponderância, assim como o Relator Min. Joaquim Barbosa, possui um viés diferente. Primeiro porque a Ministra aborda a hipótese de equivalência e faz crer que nesta hipótese incidirá o ISS. Segundo por que para a Ministra quando há a preponderância de um tributo de maneira clara não devemos tratar a questão como operação mista e este seria o sentido da Constituição. Assim, julgou que caberia o ICMS no caso das embalagens porque não se tratava de operação mista, mas de uma obrigação de dar.

Porém, mesmo no Supremo Tribunal Federal após pesquisa verificamos que há decisões, mais antigas, diga-se, que baseiam a definição do conflito simplesmente no serviço estar ou não elencado na lista de serviços (STF, Primeira Turma, RE 144795, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.11.93) Este também foi o entendimento do Ministério Público Federal no julgamento da ADI 4.389. Para o MPF ***“a disciplina constitucional, não é a predominância, na operação, da prestação do serviço ou do fornecimento da mercadoria que determina a incidência de ICMS ou de ISS, mas sim o fato de que o serviço estar ou não incluído na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.”*** Texto extraído do parecer Ministerial n.º5.902-PGR-RG publicado entre as petições digitais na ADI 4.389. Desta forma, o MPF não só reforça o entendimento de que não se pode definir a incidência do ISS ou ICMS com base em preponderância, como também afirma que a liminar decidida nos autos da ADI 4.389 não é aplicável, por não haver hipótese de se dar interpretação conforme ao art. 1º, §2º da LC 116/2003, por este ser de interpretação clara.

Da exegese dos fatos até aqui articulados podemos dizer que duas teorias vêm se formando. Atrevemos-nos a denominá-las de Teoria da Preponderância e Teoria da Reserva Constitucional da Competência do ISS. Digo que atrevemos por que não há na doutrina ou na jurisprudência referidas definições, mas estas surgem da interpretação dos julgados sobre a Industrialização por encomenda.

Referidas teorias ou entendimentos são os mesmos nas fundamentações quando o conflito é entre ISS e IPI. Podemos citar como emblemáticos os seguintes julgados do STJ REsp 888852/ES e AgRg nos EDcl no REsp 1190282/RS. Ambos julgados da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça possuem resultados opostos. Ao analisar os fundamentos de ambos nos deparamos praticamente com as mesmas teorias já expostas quando do conflito entre ISS e ICMS. Nos autos do AgRg no Recurso Especial n.º1.190282 o elemento que podemos dizer definidor do julgado foi a constatação de que no presente caso estaríamos diante de uma transformação ato de industrializar. Ora, vejamos que novamente estamos diante da Teoria, podemos assim dizer, da Preponderância. Já no julgamento do REsp 888852/ES, vemos que a conclusão foi pela outra Teoria que baseada na Carta Magna e na Lei Complementar 116/2003, entende que o que for serviço, com a exceção de comunicação e transporte intermunicipal terá incidência de ISSqn, Teoria da Reserva Constitucional da Competência do ISS. Podemos concluir que a 1ª Turma do STJ tem aplicado ambas as correntes dependendo da análise do caso concreto, nos atrevendo, mais uma vez, a dizer que a aplicação da corrente da prevalência somente ocorre quando estamos diante de uma situação robusta da prevalência do fator industrialização ou circulação de mercadorias, como no REsp 725.246-PE.

Também pode por todos ser visto que a questão está longe de ser pacífica, sendo ainda um campo repleto de incertezas e decisões até contraditórias.

Ousamos afirmar, sem embargos de opiniões contrárias que a ora denominada “Industrialização por Encomenda” é efeito ou forma da terceirização de serviços que ocorre em decorrência da necessidade de redução de custos e ampliação da competitividade industrial. Fenômeno que ainda carece de melhor regulamentação legal a fim de evitar estes conflitos aparentes de incidência de tributos que não só não contribuem para aumento da arrecadação por tornar litigiosa e até levar para a esfera judicial as operações que seriam administrativas de cobrança de tributos, como também por gerar insegurança jurídica para os contribuintes, que se vêm diante de diversos sujeitos ativos.

Estas eram as considerações a serem feitas sobre o presente tema sem a presunção de elucidar a questão, que ainda continuará a gerar grandes conflitos, mas com a ambição de despertar o interesse para entendimentos jurídicos que podem interferir diretamente na arrecadação dos entes da Federação e na produção das indústrias.

**DR. FLÁVIO MARCOS DUMONT SILVA**  
*Presidente da Junta de Recursos Tributários de Sete Lagoas*  
*Procurador Geral do Município de Sete Lagoas*