

COPAT - INTEIRO TEOR**CONSULTA Nº: 13/07 - PROCESSO Nº:GR12 51466/066.**

EMENTA: ICMS/ISS. - A FABRICAÇÃO DE PORTAS, PORTÕES, JANELAS, E GRADES SOB ENCOMENDA CARACTERIZA INDUSTRIALIZAÇÃO.

CONSEQUENTEMENTE, A VENDA DESTES PRODUTOS RESULTA EM OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, FATO QUE SE SUBSUME NA HIPÓTESE INCIDÊNCIA DO ICMS, RESTANDO, IN CASU, AFASTADA A INCIDÊNCIA DO ISS. DOE 24.04.07

01 - CONSULTA.

A Consulente acima identificada, devidamente qualificada nos autos deste processo, informa que desenvolve a atividade de serralheria, ou seja, dedica-se a confecção de portas, portões, janelas e grades sob medida.

Acrescenta que, embora seja empresa optante do SIMPLES/SC e, portanto estar recolhendo ao Estado o ICMS referente a sua atividade, o Município de Criciúma vem exigindo que a consulente recolha o ISS sobre a sua atividade, alegando que, após o advento da LC nº 116/03, não é mais devido ao Estado o ICMS sobre a atividade de serralheria.

Informa, ainda, que procurou o plantão da SEF, através de contato telefônico, onde obteve a informação de que somente a parte relativa ao serviço de montagem é que deve ser tributada pelo ISS; já a transformação e a venda de mercadoria deverá ser tributada pelo ICMS.

Frente ao impasse criado entre as posições do Fisco municipal e do estadual, indaga esta Comissão sobre qual o tratamento tributário correto a ser aplicado no caso que descreve?

A autoridade fiscal no âmbito da Gerência Regional analisou as condições de admissibilidade do pedido, não se manifestando sobre o mérito da consulta.

É o relatório, passo à análise.

02 - DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 2º;

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, lista anexa, item 14.13;

RIPI, aprovado pelo Decreto Federal nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, arts. 2º, 3º e 4º.

03 - DA FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA.

De acordo com o liame fático descrito pela consulente, há um aparente conflito entre os campos de incidência do ICMS e do ISS, ou seja, entre a Lei

Complementar nº 87/96 que dispõe sobre as normas gerais relativas ao ICMS e a Lei Complementar nº 116/03 que dispõe sobre as normas gerais relativas ao ISS.

Antes, porém, impõe-se estabelecer qual é a atividade preponderante da consulente. Ou seja, em que reside a atividade por ela desenvolvida? A resposta a esta indagação será encontrada através de outra indagação, isto é, se a fabricação de janelas, grades e portas sob encomenda trata-se de industrialização (IPI) ou de prestação do serviço de serralheria (ISS) previsto no item 14.13 da Lei Complementar nº 116/03?

Por primeiro, registre-se que o conceito de serviços vem da economia, onde o trabalho é um dos fatores de produção. De fato, o trabalho aplicado à produção pode dar como resultado duas classes de bens: i) bens materiais ou mercadorias; e ii) bens imateriais, conhecidos, estrito senso, como serviços.

Focalizando, especificamente, o trabalho humano como um serviço lato sensu conclui-se que este é um fator indispensável na produção de quaisquer bens ou mercadorias, sendo, portanto, um fator de produção indispensável ao processo industrial. Ou seja, toda industrialização (transformação, beneficiamento, acondicionamento, etc) se efetiva, indubitavelmente, pela ação do trabalho humano (serviço lato sensu) que, agregando valor à matéria-prima básica, transforma-a num produto final acabado (bens materiais ou mercadorias) pronto para o uso ou consumo.

O Superior Tribunal de Justiça analisando conflito entre o IPI (industrialização) e o ISS (prestação de serviço) apresentado no REsp nº 395633/RS, cujo relatório é da lavra da Eminente Ministra Eliana Calmon, decidiu pela preponderância do IPI, nas hipóteses em que o trabalho humano é aplicado sobre matéria-prima para a produção de um bem ou mercadorias, conforme se apura na ementa abaixo:

TRIBUTRIO - IPI - PRODUTO INDUSTRIALIZADO - MÓVEIS SOB ENCOMENDA AFASTAMENTO DA INCIDNCIA DO ISS.

1. Constitucionalmente, é o IPI imposto prioritário para incidir em todas as matérias-primas que, trabalhadas, têm sua destinação alterada.
2. A fabricação de móveis de madeira não se confunde com as artes gráficas de impressos personalizados, em que prepondera sob o material a prestação de serviço.
3. A incidência do IPI é tão rigorosa, que até mesmo as madeiras polidas e serradas são geradoras de IPI, segundo a jurisprudência do STF.
4. Recurso improvido.

Extrai-se ainda, do sábio voto da relatora, o seguinte: "Assim limita-se a controvérsia em saber o que é preponderante na atividade da empresa: o caráter pessoal no fornecimento dos móveis (prestação de serviço) ou a

transformação que modifica a natureza e finalidade do produto (industrialização)".

(...).

"A incidência do IPI é tão prioritária que a jurisprudência do STF já está assentada no entendimento de que a exação é devida na madeira serrada, no peixe vivo acondicionado, nos camarões cozidos e congelados, na carne congelada, em prova inconteste quanto ao rigor do conceito de mercadoria industrializada."

Mutatis mutantis, infere-se que o mesmo raciocínio jurídico aplica-se ao caso em análise, pois quando a consulente produz janelas, grades ou portas sob encomenda, está realizando uma transformação da matéria-prima em um novo produto, ou seja, a transformação de chapas e barras de ferro ou alumínio em portas, janelas etc, o que se consubstancia em processo industrial.

Registre-se, também, que o novo produto resultante do processo industrial acima descrito é destinado ao comércio. Ou seja, a consulente vende a janela, a grade, ou a porta como produto pronto e acabado. Assim, é evidente que o objeto do contrato realizado entre o encomendante e a consulente não é a prestação de serviço de serralheria, mas sim, a venda do produto final fabricado sob encomenda.

De outro norte, aduz-se às razões da análise o ensinamento de Aires Fernandino Barreto sobre a distinção entre os campos de incidência do ICMS e do ISS:

"...[é] critério de demarcação dos campos de incidência do ICMS e do ISS os conceitos de atividade-meio e de atividade-fim. No caso do ICMS, a utilidade disponibilizada ao consumidor é um bem material (mercadoria) que não pode ser separado, para fins de tributação, das atividades-meio incorridas. O fornecimento da mercadoria ao fornecedor final envolve uma série de serviços que beneficiam a esse mesmo consumidor, mas que não se constituem em fatos geradores distintos. Pelo contrário, subsumem-se na atividade preponderante da empresa, o fornecimento da mercadoria.

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias a obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas "para" o próprio prestador e não "para terceiros", ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornam possível).

(...)

Em conclusão, somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS)

as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço - porque previsto, em sua integridade no respectivo item específico da lista da lei municipal - nas várias ações meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto." (ISS - Atividade-Meio e Serviço-Fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, São Paulo: Oliveira Rocha, fevereiro/ 1996, pp. 72 a 97):

Aliás, é esse o entendimento desta Comissão em precedentes já analisados, conforme se apura na Consulta nº 65/95, cuja ementa está assim emoldurada:

EMENTA: A FABRICAÇÃO DE JANELAS ESTÁ SUJEITA AO ICMS, POIS CARACTERIZA INDUSTRIALIZAÇÃO, MESMO SENDO REALIZADA COM MATERIAIS DE TERCEIROS (ENCOMENDANTES). JÁ A CONFECÇÃO E MONTAGEM DE JANELAS NO CANTEIRO DE OBRAS, É CARACTERIZADO COMO SERVIÇO, ESTANDO NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISS, DESDE QUE COMPROVADA A PRESTAÇÃO MEDIANTE CONTRATO DE ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUB-EMPREITADA.

Pelo exposto, responda-se à consulente que a fabricação de portas, portões, janelas, grades sob encomenda caracteriza-se processo de industrialização ex vi do RIPI, artigos 2º a 4º, e, conseqüentemente, a venda destes produtos resulta em operação de circulação de mercadorias, fato que configura hipótese de incidência do ICMS, restando afastada, in casu, a incidência do ISS.

É o parecer que submeto à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários.

Gerência de Tributação, em Florianópolis, 22 de março de 2007.

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na sessão do dia 22 de março de 2007.

CONSULTA Nº 004/08

EMENTA: ISS. A FABRICAÇÃO DE PORTAS-COPOS SOB ENCOMENDA PARA DISTRIBUIÇÃO COMO MATERIAL PUBLICITÁRIO, OU PARA USO DO PRÓPRIO ENCOMENDANTE CARACTERIZA-SE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SUBMETENDO-SE A OPERAÇÃO À INCIDÊNCIA DO ISS.

ICMS. A FABRICAÇÃO DE PORTAS-COPOS DESTINADOS A COMERCIALIZAÇÃO EM GERAL, SEJAM ELES PRODUZIDOS SOB ENCOMENDA OU NÃO, TRAGAM ESTAMPADO MARCAS PUBLICITÁRIAS QUE SE CONFUNDEM COM UM DETERMINADO PRODUTO OU NÃO, CARACTERIZA-SE OPERAÇÃO COM MERCADORIA, SUJEITANDO-SE A INCIDÊNCIA DO ICMS.

01 - DA CONSULTA.

A Consulente acima identificada, devidamente qualificada nos autos deste processo, informa a esta Comissão que atua no ramo da indústria de etiquetas em geral, embalagens em cartão e embalagens plásticas, entre estes produtos fabrica sob encomenda também portas-copos, as populares "bolacha de chopp", personalizando-os com a marca publicitária do produto que o cliente pretende divulgar. (Exemplo: Brahma – Antártica – Skol – Kaiser.)

Acrescenta que, fulcrada no entendimento do STJ na súmula 156, entende que nas operações com portas-copos personalizados, fabricados sob encomenda, não há incidência do ICMS, pois estas operações submetem-se ao ISS, conforme item 13.05 da Lista anexa ao Lei Complementar nº 116/2003.

Por fim indaga se seu entendimento está correto.

A autoridade fiscal no âmbito da Gerência Regional de Blumenau, após a verificação dos pressupostos formais de admissibilidade, afirma que entende, SMJ, que os produtos fabricados pela consulente estão fora do campo de incidência do ICMS.

É o relatório, passo à análise.

02 - DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Constituição Federal, art. 155, II, § 2º, IX, b, e art. 156, III;

Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 20, I;

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, item 13.05 e 17.06.

03 - DA FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA.

A questão da tributação sobre impressos gráficos personalizados fabricados sob encomenda já foi devidamente esclarecida pelo STJ, sendo a matéria objeto da Súmula nº 156 que preceitua: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de

mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS”.

Entretanto, a matéria constantemente volta à discussão devido ao fato de haver grande dificuldade em se enquadrar os fatos ao posicionamento jurisprudencial, sendo esta a razão que levou esta Comissão analisar diversas vezes esta matéria. *Verbi gratia* citam-se as Consultas 20/01, 55/01, 28/04, cujas ementas abaixo transcrevo:

COPAT Nº 20/21

ICMS/ISS. IMPRESSOS GRÁFICOS. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS.

INCIDE O ICMS QUANDO OS IMPRESSOS CONSTITUÍREM MERCADORIA, OU SEJA, FOREM PRODUZIDOS PARA O FIM EXPRESSO DE COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO. NESSE CASO HAVERÁ EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DO ISS. INCIDE O ISS QUANDO OS IMPRESSOS FOREM PERSONALIZADOS E CONFECCIONADOS SEGUNDO AS ESPECIFICAÇÕES DO ENCOMENDANTE. MERCADORIAS FORNECIDAS JUNTAMENTE COM A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ISS (DECRETO-LEI 406/68, ART. 8º, § 1º). CONFORME PORTARIA SEF 116/89 DEVE-SE CONSIDERAR AINDA COMO MERCADORIAS OS IMPRESSOS QUE FOREM DESTINADOS A INTEGRAR OU ACOMPANHAR MERCADORIA COMERCIALIZADA PELO ENCOMENDANTE, TAIS COMO RÓTULOS, ETIQUETAS, EMBALAGENS, MANUAIS DE INSTRUÇÕES ETC. INCIDÊNCIA DO ICMS. A INCIDÊNCIA DE ISS NA HIPÓTESE CONSIDERADA IMPEDIRIA A COMPENSAÇÃO DO ICMS QUE ONEROU OS INSUMOS UTILIZADOS PELA INDÚSTRIA GRÁFICA COM O ICMS DEVIDO PELA COMERCIALIZAÇÃO DA MERCADORIA PRODUZIDA PELO ENCOMENDANTE DOS IMPRESSOS, RESULTANDO EM INCIDÊNCIA EM CASCATA. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

COPAT nº 55/01

ICMS/ISS. INDÚSTRIA GRÁFICA. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS.

IMPRESSOS PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA. INCIDE APENAS O ISS, DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS.

IMPRESSOS PERSONALIZADOS DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INTEGRAÇÃO A PRODUTO FABRICADO PELO ENCOMENDANTE E POR ELE COMERCIALIZADO. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ICMS. AFASTADA INCIDÊNCIA DO ISS. PORTARIA SEF Nº 116/89.

COPAT nº 28/04

EMENTA: ICMS/ISS. PRODUTOS DA INDÚSTRIA GRÁFICA. ITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS.

REMESSAS INTERESTADUAIS E SAÍDAS DECORRENTES DE TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS DE IMPRESSOS E FORMULÁRIOS GRÁFICOS. A DEFINIÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PRENDE-SE À DESTINAÇÃO QUE O ADQUIRENTE DÊ AOS PRODUTOS.

IMPRESSOS E FORMULÁRIOS PERSONALIZADOS E PRODUZIDOS PARA USO DO ENCOMENDANTE. INCIDÊNCIA APENAS DO ISS.
IMPRESSOS E FORMULÁRIOS DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ICMS. APLICAÇÃO DA PORTARIA SEF Nº 116/89.

A posição desta Comissão vem sempre estribada nos mesmos fundamentos, motivo pelo qual transcreve-se abaixo parte da resposta dada à Consulta nº 20/01.

"O serviço de impressão gráfica está previsto na lista de serviços, no item 77: "composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e foto litografia". Não há qualquer ressalva de incidência simultânea dos dois impostos. Portanto, em princípio, tratando-se de prestação de serviço, os impressos estão sujeitos exclusivamente à tributação pelo ISS. Pela regra do DL 406/68, art. 8º, § 1º, o valor das mercadorias empregadas (papel, tinta etc.) integra a base de cálculo do serviço: "os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias".

Pelo contrário, se o fornecimento de impressos gráficos não caracterizar prestação de serviços (predominar a obrigação de dar e não a de fazer) incidirá exclusivamente o ICMS e o valor do serviço integra a base de cálculo da imposição estadual (§ 2º do artigo 8º citado acima).

Trata-se de matéria pacificada no Superior Tribunal de Justiça que editou a Súmula nº 156: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." O mesmo entendimento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 94.939-RJ (1ª T, j. 3/11/81):

Nos impressos, porque o papel e a tinta são apenas a base física indispensável a ocasionar a manifestação do bem incorpóreo que apresentam, mas como o objeto da aquisição por terceiro está exclusivamente nesse bem incorpóreo, a obra gráfica, por eles apresentada, que é criada por serviço (ISS), não dá lugar à operação comercial de bem corpóreo (ICM), prevalecendo a obra imaterial constante da figuração de símbolos e linhas do impresso (ISS).

Depreende-se da jurisprudência supra que o ICMS incide apenas quando o impresso não se destina ao uso específico do encomendante (serviço prestado a alguém), mas à revenda ao público em geral (mercadoria). Nesse sentido, o seguinte aresto da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (REsp. 89.385-SP, j. 28/04/98, Repertório IOB de Jurisprudência nº 13/98, pg. 299):

Tributário. ICMS. Impressos não personalizados. Mercadoria de estoque, que não se diferencia em razão do consumidor, está sujeita ao ICMS, ainda que produzida em razão de encomenda (STJ - Súmula nº 156, a *contrario sensu*).

Os critérios de demarcação contidos na Súmula 156 são a personalização e a prestação de serviço sob encomenda. Mas, se o impresso não for personalizado

(i. e. não atende a necessidades específicas do consumidor), mesmo que produzido em razão de encomenda (conforme especificações do encomendante), será mercadoria que não se diferencia em razão do consumidor. Nesse caso, incide apenas o ICMS, com exclusão do ISS.

Avançando um pouco mais, chegamos ao caso do impresso gráfico produzido mediante encomenda (segundo especificações do encomendante) para ser agregado a outra mercadoria que será comercializada. A incidência do ICMS ou do ISS dependerá de quem for considerado o consumidor, se o encomendante ou o adquirente (para uso próprio) da mercadoria produzida pelo encomendante à qual foi agregado o impresso gráfico.

Procurando definir um critério de demarcação da incidência dos dois impostos, os Estados celebraram o Convênio ICM 11/82, que autoriza a "não exigir o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICM, na saída de impressos personalizados, promovida por estabelecimento gráfico a usuário final". Estabelece ainda o convênio que "... considera-se usuário final, a pessoa física ou jurídica que adquira o produto personalizado, sob encomenda, diretamente de estabelecimento gráfico, para seu uso exclusivo." Finalmente a cláusula segunda do convênio exclui "a saída de impressos destinados à comercialização, à industrialização ou à distribuição a título gratuito".

O Estado de Santa Catarina, no mesmo espírito que animou os signatários do convênio 11/82, editou a Portaria SEF nº 116/89, que assim dispôs sobre a matéria:

Art. 1º Estão sujeitas ao ICMS, as saídas de impressos, promovidas por estabelecimentos gráficos, que se destinem à comercialização ou industrialização ou participem, de alguma forma, de etapas seguintes de circulação de mercadorias.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto neste artigo aos impressos que acompanhem as mercadorias a que se referem, mesmo que contenham indicações de nome ou marca do encomendante, tais como etiquetas, bulas, materiais de embalagem, manuais de instrução e assemelhados.

O tratamento tributário dos impressos gráficos pode, então ser resumido da seguinte forma:

a) se o impresso gráfico for produzido, ainda que por encomenda, para o fim de comercialização, "não se diferenciando em razão do consumidor", incidirá apenas o ICMS;

b) entretanto, se o impresso gráfico personalizado for produzido por encomenda para uso próprio do encomendante, incidirá apenas o ISS (Súmula STJ nº 156).

Até aqui concordam a doutrina, a jurisprudência e os fiscos estaduais. A divergência ocorre no que se refere aos impressos gráficos, ainda que

personalizados, produzidos por encomenda, para serem agregados a mercadorias produzidas pelo encomendante. O entendimento dos Estados, conforme Convênio 11/82, é que incide, nessa hipótese, o ICMS. Os impressos gráficos, na visão dos fiscos estaduais, são insumos (materiais de embalagem) que vem a compor o produto final. Esse entendimento foi introduzido na legislação tributária catarinense através da Portaria SEF nº 116/89.

O critério de demarcação entre as respectivas esferas de incidência do ICMS e do ISS, em operações que envolvam fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, reside na atividade preponderante. Se no negócio jurídico celebrado preponderar a obrigação de dar, estamos diante de operação de circulação de mercadorias (ICMS). No caso, a prestação de serviço subsume-se no fato gerador do imposto estadual. Caso contrário, se preponderar, no negócio jurídico celebrado, uma obrigação de fazer estaremos diante de uma prestação de serviço (ISS), ficando o valor dos materiais fornecidos incluídos na base de cálculo do imposto municipal.

A vexata questio consiste em determinar qual o tributo que incide sobre o fornecimento de impressos gráficos que serão agregados a mercadorias produzidas pelo encomendante. Com a devida vênia às doudas opiniões em contrário, esta Comissão sustenta a imposição do ICMS. A uma, porque trata-se de matéria disciplinada pela legislação tributária estadual, cuja vigência não pode ser negada por órgão integrante da Administração Tributária estadual. A duas, porque a incidência do ISS impede a compensação dos créditos do ICMS relativos aos insumos utilizados pela indústria gráfica com o mesmo imposto devido pela comercialização da mercadoria produzida pelo encomendante. A incidência em cascata do imposto estadual representa clara violação ao princípio da não-cumulatividade, prestigiado pela Constituição da República, art. 155, § 2º, I."

No caso em tela, conforme o processo industrial descrito pela consulente, apura-se que os portas-copos poderão:

- a) ser fabricados sob encomenda do fabricante ou distribuidor do produto (Brahma, Skol, Antártica, Kaiser, Skin) para distribuição aos seus revendedores, atacadistas ou varejistas, como material publicitário, hipótese em que prepondera a prestação de serviço de publicidade, submetendo-se, portanto, a operação à incidência do ISS, conforme Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, item 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- b) ser fabricados sob encomenda do vendedor varejista da marca (Brahma, Skol, Antártica, Kaiser) destinados para no uso próprio estabelecimento, hipótese que, também, há preponderância da prestação de serviço, ou seja, da obrigação de fazer, o que leva a operação para o campo de incidência do ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, item 13.05 – Composição gráfica (...)
- c) ser fabricados, sob a encomenda ou não, para posterior comercialização

com qualquer interessado (fabricante, distribuidor, vendedor varejista, ou o público em geral), hipótese em que, apesar de trazerem estampado marcas publicitárias que se confundem com um determinado produto (Cerveja = Brahma, Skol, Antártica, Kaiser, Skin) não se trata de material publicitário destas marcas, nem de prestação de serviço, mas sim da fabricação de uma mercadoria, ou seja, o porta-copo. Neste caso, o objeto da operação é a mercadoria, fato que de *per si* impõe a incidência do ICMS, conforme Lei Complementar nº 87/96, art. 2º, I.

Isto posto, responde-se à consulente:

- a) sujeitam-se ao ISS os impressos gráficos personalizados e produzidos por encomenda para uso privativo do encomendante ou distribuição como material publicitário de produto;
- b) sujeitam-se ao ICMS os produtos da indústria gráfica destinados à venda ao público em geral, sem levar em conta as características ou necessidades do consumidor, sejam eles produzidos sob encomenda ou não, tragam estampado marcas publicitárias que confundem com um determinado produto ou não.

É o parecer que submeto à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários.

Gerência de Tributação, em Florianópolis, 28 de fevereiro de 2008.

De acordo. Responde-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na sessão do dia 28 de fevereiro de 2008.

DOE 11.04.2008

CONSULTA Nº 003/12

EMENTA: ICMS. O PROCESSO DE ANODIZAÇÃO DE PRODUTOS, MEDIANTE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, COM A FINALIDADE DE SEREM POSTERIORMENTE COMERCIALIZADOS OU REINSERIDOS NO CICLO DE PRODUÇÃO, SUBMETEM-SE À INCIDÊNCIA DO ICMS, DE COMPETÊNCIA ESTADUAL.

NA HIPÓTESE DE RETORNO DE PRODUTOS REMETIDOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, REALIZADA POR EMPRESA ENQUADRADA NO SIMPLES NACIONAL, SEDIADA NESTE ESTADO, O ADQUIRENTE NÃO FAZ JUS AO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO INCISO XXVI, ARTIGO 15, DO ANEXO 3, DO RICMS/SC.

Publicação Eletrônica (PeSEF) em 29.02.12

01 - DA CONSULTA

A consulente informa que exerce a atividade de fabricação de esquadrias de alumínio e artefatos de material plástico. Para complementar o processo de industrialização, em determinadas situações remete os produtos para serem submetidos a processo de anodização em empresa que está enquadrada no Simples Nacional.

Neste contexto, apresenta consulta visando elucidar as seguintes questões: a) Apesar de o serviço de anodização constar no item 14.05, da Lista de Serviços, da Lei Complementar nº 116/03, quando este processo se realiza mediante industrialização por encomenda, para posteriormente ser comercializado ou industrializado pelo encomendante, o fato se sujeita à incidência do ICMS ou do ISS?; b) Se o entendimento for de que se submete à tributação pelo ICMS, é permitido ao encomendante da industrialização apropriar a título de crédito o equivalente a 7% do valor da operação, quando observados os requisitos do inciso XXVI, artigo 15, do Anexo 3, do RICMS/SC?

Declara ainda que a consulta não se enquadra nos impedimentos do artigo 152-C do Regulamento das Normas Gerais de Direito Tributário – RNGDT/SC.

A consulta foi informada pela Autoridade Fiscal da GERFE de origem, conforme determina o artigo 152-B, § 2º, II, do RNGDT/SC, aprovado pelo Decreto nº 22.586, de 27 de junho de 1984, manifestando-se favoravelmente acerca da observância dos critérios para a sua admissibilidade.

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 2º.

Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003; lista anexa, item 14.05.

RICMS/SC, aprovado pelo Decreto 2.870, de 28 de agosto de 2001, Anexo 3, artigo 15, inciso XXVI.

03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Hodiernamente vem ocorrendo uma proliferação de empresas especializadas na realização de etapas parciais dos processos de produção, que antes ocorriam integralmente num mesmo parque fabril. O objetivo visa essencialmente a redução dos custos de produção e a melhoria da qualidade dos produtos. Para este fim, muitas empresas remetem produtos para serem submetidos a uma ou mais etapas de industrialização noutros locais antes de serem comercializados.

É o que sucede no caso em análise. A consulente optou por remeter os produtos que se encontram em fase de elaboração para uma empresa que realiza parte do processo da industrialização (anodização), de acordo com as especificações previamente contratadas, o que se denomina industrialização por encomenda.

A Lei Complementar 116, de 31/07/2003 prescreve no item 14.05 a anodização como espécie de serviço sujeito ao Imposto Sobre Serviços - ISS, nos seguintes termos:

“14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.” (Grifo nosso)

Contudo, disto não se pode deduzir que quaisquer atividades envolvendo anodização configuram-se como serviços passíveis de tributação pelo ISS. Como esclarece a consulente, a anodização é um processo que produz nas ligas de alumínio uma película decorativa e protetora de alta qualidade, durabilidade e resistência à corrosão, alterando a configuração inicial do produto. Avaliando este processo sob a ótica da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, denota-se que se enquadra como modalidade de industrialização, submetida à tributação deste imposto, nos termos definidos no artigo 3º, a seguir transcrito:

“Art. 3º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Leis nº 4.502/64, artigo 3º, parágrafo único, e 5.172/66, artigo 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, 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);”

Neste sentido são as palavras, sempre atuais, de Bernardo Ribeiro de Moraes ao discorrer sobre a estreita divisão que há entre o Imposto Sobre Serviços - ISS e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, cuja lógica se aplica ao caso em análise, ainda que o conflito envolva o ICMS. De acordo com o autor:

"Devemos observar que o beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, para constituir fato gerador do imposto sobre serviços, deve ser, sempre, de objetos não destinados a comercialização ou industrialização. O ISS não incide sobre serviços que constituam etapa do ciclo de industrialização ou comercialização do produto. Se o acondicionamento, ou o reacondicionamento for feito em produtos que serão vendidos, haverá a incidência do IPI". (Bernardo Ribeiro de Moraes. Doutrina e Prática do ISS, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 360)

Embora a atual redação do item 14.05, da lista de serviços, não excetue os objetos destinados à industrialização ou comercialização, como o fazia o item 72, da Lei Complementar nº 56/87, entende-se que esta omissão não desnaturou a lógica proposta por este autor, pelas razões que se passa a expor.

Assim, segue-se a mesma linha de raciocínio para distinguir uma "prestação de serviço" de uma "industrialização por encomenda", para fins de caracterização da tributação cabível: ISS ou ICMS.

De acordo com a lição de Sérgio Pinto Martins (Manual do ISS. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998 p.39), "prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço)". Assim, presta-se serviço quando se cede um bem imaterial.

Ao distinguir a natureza da prestação de serviço, o autor explica que:

"A circulação econômica implica, sempre, processo de passagem de um bem econômico de uma pessoa para outra, com a respectiva transmissão da utilidade econômica (bem econômico). Na circulação de bens imateriais (serviços), diferentemente do que ocorre na circulação de bens materiais (mercadorias), inexistente defasagem entre as etapas da produção, da circulação e do consumo. Em geral, os bens imateriais são consumidos no momento em que são produzidos. Há coincidência no tempo nas etapas da produção, da circulação e do consumo." (p. 31-32)

Neste contexto, partindo do pressuposto que os serviços pertencem ao grupo dos bens imateriais ou incorpóreos, o autor arremata:

"Qualquer bem econômico, material ou imaterial, não possui, por si próprio, como qualidade essencial, a natureza de produto, de mercadoria ou de serviço. Conforme a natureza do bem (se material ou imaterial) e a etapa do circuito econômico que esteja atravessando (se a da produção, da circulação ou do consumo), referido bem receberá a denominação de 'produto', ou de 'mercadoria' ou de 'serviço', de acordo com as duas variáveis citadas. [...] Tais bens recebem a denominação de: produto, quando tenha a natureza de bem material e esteja na etapa econômica da 'produção'; mercadoria, quando tenha a natureza de bem material e esteja na etapa econômica da 'circulação'; ou serviço, quando tenha a natureza de bem imaterial e esteja na etapa econômica da 'circulação'."

Adotado este entendimento, evidencia-se que o que distingue, na situação em exame, a ocorrência de uma "prestação de serviço" daquelas em que se configura uma "industrialização por encomenda" é a destinação do produto transformado ou beneficiado.

Significa que se os produtos submetidos à industrialização (anodização) por terceiro destinar-se ao usuário final, estar-se-á diante de uma "prestação de serviço" e, do contrário, se a industrialização se configurar como uma etapa que tem por objetivo preparar um produto para posteriormente ser comercializado ou ingressar novamente no ciclo de produção, o fato se caracteriza como "industrialização por encomenda". No primeiro caso, o fato ensejará a incidência do ISS, de competência municipal, e, no segundo caso, o fato se submete ao ICMS, de competência estadual.

Essa lógica jurídica mantém incólume a regra da não-cumulatividade do ICMS e proporciona um tratamento harmônico, sem desvirtuar a forma de incidência tributária. Concretiza-se um tratamento harmônico ao evitar que um mesmo produto se sujeite a tributação diferenciada, independentemente se for submetido ou não à industrialização por encomenda. Sob a ótica da não-cumulatividade, permite que o ICMS relativo aos insumos agregados a um produto, durante uma industrialização por encomenda, possa ser transferido ao adquirente, para fins de creditamento.

Em síntese, ao se adotar o entendimento de que a industrialização por encomenda se encontra inserida no campo de incidência do ICMS, dois aspectos se resolvem no âmbito da tributação: a) em primeiro, os produtos finais se sujeitam apenas à tributação pelo ICMS, independentemente se todas as fases da industrialização ocorrerem no próprio parque fabril do contribuinte ou noutras empresas; b) em segundo, o contribuinte pode creditar o imposto relativo aos materiais aplicados nos produtos, seja o processo realizado em seu próprio parque fabril ou por terceiro contratado.

O que se pretende destacar é que se em muitos casos a industrialização de produtos se dá por meio de processos interligados, envolvendo duas ou mais empresas, esta forma de organização da cadeia produtiva não pode alterar o nível de tributação ou quais impostos incidirão sobre os mesmos produtos.

É nesta linha que esta Comissão vem decidindo, a exemplo dos entendimentos firmados nas consultas COPAT nºs 16/06, 75/06 e 42/07, cujo teor das ementas dispõe:

"EMENTA: ICMS. GALVANOPLASTIA DE OBJETOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. CARACTERIZADA A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL. INCIDÊNCIA DO ISS, DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS, EXCLUSIVAMENTE QUANDO O ENCOMENDANTE FOR O PRÓPRIO CONSUMIDOR. (CONSULTA Nº: 16/06)"

"EMENTA : ICMS/ISS. O TINGIMENTO OU ALVEJAMENTO REALIZADO EM TECIDOS REMETIDOS POR EMPRESAS INDUSTRIAIS TÊXTEIS ENQUADRA-SE

COMO INDUSTRIALIZAÇÃO (RIPI, ARTS. 2º, 3º E 4º), CONSEQUENTEMENTE A REMESSA E O RETORNO DESTA INDUSTRIALIZAÇÃO CONSUBSTANCIAM-SE EM OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APLICANDO-SE A ELAS A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA AO ICMS (RICMS/SC, ART. 2º, E ANEXO 6, ARTS. 72 E 73), RESTANDO AFASTADA, NESTA HIPÓTESE, A INCIDÊNCIA DO ISS. (CONSULTA Nº: 75/06)”

“EMENTA: ICMS VERSUS ISS. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. A TRANSESTERIFICAÇÃO APLICADA NA PRODUÇÃO DE BIODIESEL SOB ENCOMENDA É PROCESSO INDUSTRIAL DA SUBESPÉCIE TRANSFORMAÇÃO, DEVENDO SER SUBMETIDA À INCIDÊNCIA DO ICMS, RESTANDO, CONSEQUENTEMENTE, AFASTADA A INCIDÊNCIA DO ISS. (CONSULTA Nº: 42/07)”

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar caso semelhante envolvendo operações de industrialização por encomenda, deferiu medida cautelar para fixar a incidência do ICMS enquanto não sobrevier o julgamento final, nos seguintes termos:

“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 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.” (Grifo nosso) (STF, Medida Cautelar na ADIN nº 4.389/DF. Julgamento: 13/04/2011; relator: Ministro Joaquim Barbosa)

Portanto, partindo do pressuposto que as etapas que compõem a “industrialização por encomenda” são eventos que fazem parte do ciclo de fabricação de um produto, que posteriormente será colocado no mercado para comercialização ou outra fase de industrialização, a resposta à primeira pergunta é que estas operações se encontram no campo de incidência do ICMS.

Neste contexto, a resposta à segunda pergunta pretende elucidar se é possível ao encomendante de produto remetido para industrialização por encomenda, a ser realizado por empresa enquadrada no Simples Nacional, sediada em Santa Catarina, apropriar o ICMS com base no percentual de 7% sobre o valor da operação, conforme dispõe o inciso XXVI, do artigo 15, do Anexo 2, do RICMS/SC:

“Art. 15. Fica concedido crédito presumido

XXVI – ao adquirente de mercadorias, em operações internas, de empresa industrial enquadrada no Simples Nacional, equivalente a 7% (sete por cento), calculado sobre o valor da aquisição (Lei 14.264/07).” (Grifo nosso)

O dispositivo faz menção a "mercadorias", o que suscita a dúvida da consulente se o valor cobrado pela industrialização está albergado neste tratamento, de forma a permitir que o imposto possa ser creditado pelo encomendante.

Inicialmente cabe enfatizar que referido crédito presumido é concedido em substituição ao direito ao crédito relativo a operações tributáveis pelo Simples Nacional, nos termos do artigo 23, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006:

"§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições." (grifo nosso)

A constatação de que o direito à utilização do crédito presumido é em substituição ao permitido pela legislação do Simples Nacional, funda-se na análise conjugada do §25, do artigo 15, do Anexo 2, com o §5º, do artigo 29, do Regulamento do ICMS, a seguir transcritos:

"§ 25. O benefício previsto no inciso XXVI será facultativo para o contribuinte e será utilizado em substituição ao crédito a que se refere o § 5º do art. 29 do Regulamento, [...]." (grifo nosso)

"§ 5º O crédito decorrente da entrada de mercadoria adquirida de contribuinte enquadrado no Simples Nacional, aproveitado nas condições e limites previstos na Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro 2006, art. 23, deverá ser escriturado com observância do disposto no Anexo 5, arts. 156, § 9º, e 170-A, parágrafo único."

Denota-se que o crédito de 7% é uma faculdade conferida ao adquirente que pode ser utilizada somente nos casos em que as operações são submetidas à tributação do ICMS no âmbito do Simples Nacional.

A operação de retorno de industrialização por encomenda, recebida de empresa estabelecida no território catarinense está amparada por diferimento, de acordo com o disposto no artigo 8º, inciso X, do Anexo 3, do RICMS/SC:

"Art. 8º Nas seguintes operações, o imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação:

X - parcela do valor acrescido, na hipótese do retorno de mercadoria recebida para conserto, reparo ou industrialização nas condições previstas no Anexo 2, art. 27, I, salvo se a encomenda for feita por não contribuinte ou por qualquer empresa para uso ou consumo no seu estabelecimento (Convênio ICM 25/81, ICMS 34/90 e 151/94)."

O diferimento se configura como modalidade de substituição tributária para trás, em que ao industrializador é atribuída a condição de substituído e ao

encomendante de substituto.

As receitas decorrentes de operações abrigadas pelo regime de substituição tributária, seja para frente ou para trás (diferimento), receberam tratamento diferenciado no Simples Nacional. O Comitê Gestor do Simples Nacional editou a Resolução nº 5, de 30 de maio de 2007, estabelecendo em seus artigos 2º, 3º e 6º a segregação de receitas para as situações envolvendo substituição tributária, nos seguintes termos:

"Art. 2º A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pelas ME e pelas EPP optantes pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida, segregada na forma do art. 3º."

"Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão considerar, destacadamente, mensalmente e por estabelecimento, para fim de pagamento, conforme o caso:

V - as receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas sujeitas a substituição tributária, [...]".

"Art. 6º Sobre cada uma das receitas segregadas na forma do art. 3º aplicar-se-ão as alíquotas previstas nas tabelas dos Anexos I a IV, observado o disposto no art. 5º, da seguinte forma:

V - receitas do inciso V do art. 3º: alíquotas das tabelas 1 a 15 da Seção II do Anexo II, desconsiderando-se o percentual relativo aos tributos incidentes sobre a venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, conforme o caso;" (grifo nosso)

Em face do disposto, as operações com diferimento não fazem parte da receita tributável do Simples Nacional, pois estes valores são segregados no "Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - PGDAS", para efeitos de cálculo do imposto devido a título de ICMS. Deste modo, sobre esta receita incidem apenas os demais tributos compreendidos no Simples Nacional.

Destarte, como a parcela do valor cobrado em decorrência da realização de industrialização por encomenda não se sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional, não há que se cogitar a possibilidade de o destinatário utilizar o crédito presumido de 7%, previsto no inciso X, do artigo 8º, do Anexo 3, do RICMS/SC.

Isto posto, responde-se à consulente que:

a) o processo de anodização de produtos, mediante industrialização por encomenda, com a finalidade de serem posteriormente industrializados ou comercializados, submetem-se à incidência do ICMS, de competência estadual.

b) na hipótese de industrialização por encomenda, realizada por empresa enquadrada no Simples Nacional, sediada neste Estado, o adquirente não faz jus ao crédito presumido previsto no inciso XXVI, artigo 15, do Anexo 3, do

RICMS/SC.

É o parecer que se submete à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários.

COPAT, em Florianópolis, 30 de janeiro de 2012.

.....

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na sessão do dia 16 de fevereiro de 2012, ressalvando-se, a teor do disposto no art. 11 da Portaria SEF 226/01, que as respostas a consultas poderão ser modificadas a qualquer tempo, nas seguintes hipóteses: a) por deliberação desta Comissão, mediante comunicação formal à consulente; b) em decorrência de legislação superveniente; e, c) pela publicação de Resolução Normativa que veicule entendimento diverso.