

## COLEGIADO DE TRIBUTAÇÃO

### NOTA TÉCNICA N° 01/2022

#### TEMA: ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO PARA TERCEIROS

**EMENTA: ISSQN. LC 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS. ITEM 14 E SUBITENS. ATIVIDADE CARACTERIZADA COMO INDUSTRIALIZAÇÃO PARA TERCEIROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF EM 2015. JULGAMENTO DE MÉRITO NÃO INICIADO. DECADÊNCIA. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC.**

Considerando as dificuldades enfrentadas pelos Municípios com a tributação das operações de industrialização para terceiros, realizamos breve estudo sobre a competência municipal, com ênfase na atividade das tinturarias e lavanderias, porém aplicável às demais modalidades de prestação de serviços quando aplicados sobre bens de terceiros.

O objetivo é avaliar o grau de êxito dos municípios na exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a atividade e municiar os gestores e servidores da Tributação com elementos para o fortalecimento das respectivas ações fiscais.

Cumpramos ressaltar inicialmente que o ISS está contido na competência tributária municipal. Cabe aos municípios instituir e arrecadar o imposto, observando os preceitos do Sistema Tributário Nacional, as limitações constitucionais ao poder tributante e as normas gerais tributárias.

A hipótese de incidência do ISS não se confunde com as hipóteses de incidência do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

O ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e sobre serviços específicos de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. O desvelar do imposto se resume na obrigação da entrega de uma mercadoria, tal operação jurídica propicia a transmissão da titularidade de um bem móvel diante de um ato comercial. Além da circulação de mercadorias, duas únicas espécies de serviços são alcançadas pelo ICMS, quais sejam, serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Qualquer outra atividade de prestação de serviço que venha a ser submetida ao ICMS acarretará tributação nitidamente inconstitucional e ilegal, conforme veremos.

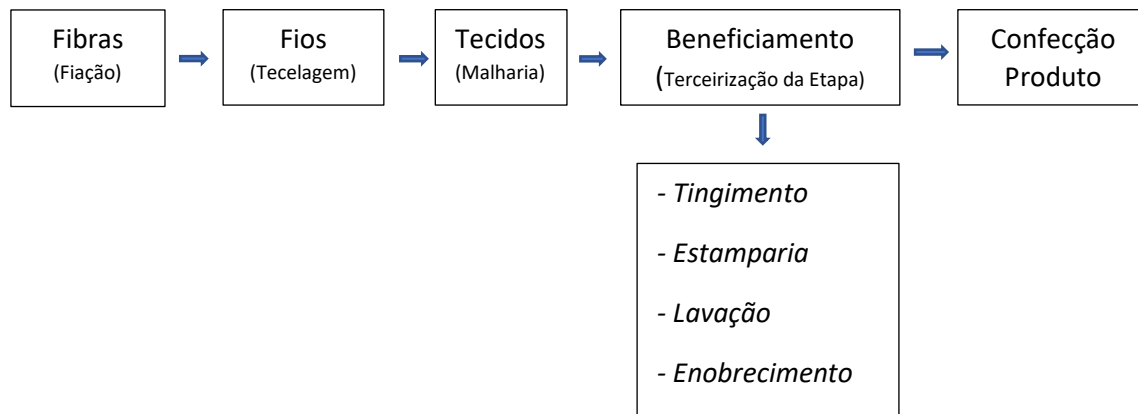
Quando definimos o IPI, temos como fato gerador preponderante a saída de um produto industrializado de uma fábrica, após passar por uma série de processos que compõem a chamada cadeia produtiva, composta por diversos elos, como empresas de diversos setores produtivos, desde atividades manufatureiras de base até serviços.

A cadeia produtiva compreende especificidades estruturais e tecnológicas, segmentação produtiva, relações de subcontratação, bifurcação entre atividades produtivas em aspecto material e funções corporativas em aspecto imaterial.

Quanto tratamos da indústria têxtil, temos de observar a grande área de manufatura por ela abarcada, que inicia com a transformação de fibras em fios e dos fios em tecidos, seguindo-se mais uma série de processos até surgir o produto pronto para uso. Assim, é importante observar o processo como um todo, porém dando ênfase a cada etapa. Para produzir fios, a fibra natural deve em primeiro momento passar por um processo de remoção de impurezas. Após esta limpeza as fibras são transformadas em fios e tecidos, e durante a produção algumas etapas de beneficiamento e acabamento podem ser realizadas, por exemplo o tingimento, branqueamento e lavagem, entre outros. Estas etapas podem ser realizadas diretamente pela fábrica detentora da cadeia produtiva, porém é muito comum a chamada terceirização, enviando para empresas que têm estes processos como atividade fim e atuam de forma independente, mediante contrato de prestação de serviços. Exemplificando, a empresa têxtil detentora da cadeia produtiva contrata empresa tingimento, branqueamento, lavagem etc., para elaborar tais processos em produtos cuja industrialização foi projetada e iniciada pela contratante.

Podemos dizer ainda que é usual as empresa têxteis buscarem pelo beneficiamento de seus produtos via terceirização de serviços devido ao fato destes tratamentos químicos ou mecânicos realizados nas fibras e fios para melhorar a aparência, textura e durabilidade do tecido exigirem conhecimento especializado.

A título de ilustração, segue fluxo padrão da **cadeia produtiva da indústria têxtil**, no qual é possível visualizar os processos em análise neste estudo:



Como vimos, o produto em operação é retirado da cadeia produtiva para que sofra a ação de um terceiro que o beneficiará, dando a ele contornos específicos e importantes para que depois retorne à cadeia produtiva para conclusão de seu ciclo. A atividade terceirizada é realizada sob encomenda, via contrato entre as partes, onde o prestador do serviço recebe o produto em desenvolvimento de propriedade do contratante/tomador para beneficiá-lo.

O processo de tingimento do produto realizado por encomenda constitui atividade fim do prestador do serviço, pois uma vez concluído o tingimento, extingue-se o dever jurídico instaurado entre o prestador do serviço – responsável pelo serviço encomendado e o tomador do serviço – encomendante responsável pela cadeia produtiva.

Feita esta breve análise da atividade, podemos avaliar os efeitos tributários.

Para delimitar os campos de incidência do ICMS e do ISS, a doutrina e a jurisprudência muito se apoiam na distinção jurídica entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”, para então concluir que a primeira revela uma operação sujeita ao ICMS enquanto a segunda, ao ISS, porquanto na obrigação de dar estaria caracterizada a circulação de mercadoria e na obrigação de fazer se encerraria o conceito de serviços, ação humana que consiste em desenvolver um esforço em favor de terceiro.

Vejamos a orientação do Tribunal de Justiça de SC:

“A atividade desenvolvida de prestação de serviços, por encomenda, de **tingimento e estampa** de fios, malhas, tecidos e outros artigos têxteis **para empresas que atuam no ramo de confecção, tecelagem e afins. As mercadorias são recebidas em seu estado primário bruto e, por encomenda, são adicionados a elas os beneficiamentos contratados (obrigação de fazer)**, com a subsequente devolução ao estabelecimento encomendante. Verifica-se, pois, que **a industrialização por encomenda é atividade-fim do prestador de serviços**, e, uma vez concluída,

extingue-se a relação jurídica obrigacional com o encomendante, este, sim, responsável pelas etapas seguintes da industrialização ou comercialização dos bens”.  
(Apelação Cível n. 2009.044496-2, de Brusque, rel. Des. Vanderlei Romer).

Seguindo a linha de raciocínio da decisão acima transcrita, parece fácil concluir que a industrialização por encomenda caracteriza prestação de serviço “obrigação de fazer”, fato jurídico tributável pelo ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS – “obrigação de dar”.

Porém, desde 2003, quando da edição da LC 116/2003, o que se viu foi uma grande instabilidade na interpretação dada pelos Tribunais pátrios sobre a questão, gerando perdas consideráveis aos entes municipais.

Várias ações foram propostas contra a interpretação dada pelos fiscos municipais. Argumentos contrários à tributação do ISS pairam no fato dos contratados para realizar os serviços de beneficiamento de maneira terceirizada, definirem sua atividade como etapa do processo de industrialização, não se enquadrando na lista de serviços anexa à legislação cabível. A tese é corroborada pelos próprios Estados, que não renunciam à base tributável, conforme se verifica das orientações da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), a exemplo da atual Nota Técnica 02/2021<sup>1</sup> da Diretoria de Administração Tributária - DIAT, publicada em 21/10/2021.

Acreditamos que um fator que contribui para a narrativa insistente de sujeição ao ICMS e não ao ISS funda-se na não cumulatividade do primeiro, que garante ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações envolvendo a entrada de mercadorias que fazem parte do processo de terceirização.

O sistema de débito e crédito permite a compensação do imposto, já que os valores contabilizados como a recuperar serão abatidos dos valores a recolher. Este confronto de valores é realizado ao fim de cada mês e, havendo mais créditos que obrigações, poderá o imposto ser compensado. Em muitos casos, a empresa ainda poderá ter créditos que permanecerão no Ativo Circulante para compensar nos meses seguintes e, em casos específicos, poderá promover a venda dos créditos.

Porém, há que ser analisado todo o arcabouço jurídico pertinente para só então concluir qual o tributo incidente e por consequência, o ente competente para tributar a atividade.

---

<sup>1</sup> Disponível em <[https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas\\_tecnicas/2021/nota\\_tecnica\\_21\\_002.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas_tecnicas/2021/nota_tecnica_21_002.htm)>. Acesso em 19/04/2022.

Por certo o mandamento maior vem da Constituição Federal, que desenha a competência tributária de cada ente e cria mecanismos de controle, como se vê no artigo 146, incisos I e III “a”, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributários entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, além de definir tributos, suas espécies e respectivos fatos geradores (artigo 146, incisos I e III “a”)<sup>2</sup>.

A Constituição tipifica o imposto municipal sobre serviços no artigo 156, III. E, no campo infraconstitucional, a principal norma é a lei complementar nacional que estabelece normas gerais relativas ao ISS (LC 116/2003), e preceitua como fato gerador do imposto a prestação de serviços definidos em lista (Art. 1º).

A Lista de Serviços anexa à LCF 116/03, reproduzida na LCM 106/03, de Brusque/SC, assim como ocorre nas demais legislações municipais, especifica de maneira taxativa quais serviços sofrerão a incidência do ISS, dentre os quais identificamos os seguintes item e subitem de especial interesse ao presente estudo:

**14 – Serviços relativos a bens de terceiros.**

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

**14.10 – Tinturaria e lavanderia.**

Registra-se que sob a égide da legislação anterior à LC 116/2003, efetivamente não havia tributação da chamada industrialização para terceiros pelo ISS, posto que a Lista de Serviços anexa ao DL 406/68 (com redação da LC 56/87) expressamente afastava a incidência quando o produto beneficiado fosse destinado à industrialização ou à comercialização, condição esta não repetida pela atual legislação complementar e respectiva lista.

Do Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 1966, recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar, extraímos as normas gerais do imposto sobre industrialização (IPI):

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 artigo 51;

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

---

<sup>2</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: 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; 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;



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 aperfeiçoamento para o consumo.

O fato gerador do IPI é a saída dos estabelecimentos industrializadores, e consideram-se industrializados os produtos que foram submetidos a modificações de natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para consumo.

Em relação ao conflito ICMS x ISS, estabelece a lei 116/2003 a tributação exclusiva do ISS sobre os serviços previstos na lista, “ainda que a prestação envolva o fornecimento de mercadorias” (Art. 1º § 2º)<sup>3</sup>. De outro lado, a LC 87/1996, disciplinadora do ICMS, em seu Art. 2º, incisos IV e V<sup>4</sup>, submete ao imposto estadual o “fornecimento de mercadorias com serviços quando não compreendidos na competência tributária dos Municípios”, e quando, mesmo “sujeitos ao imposto sobre serviços, a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual”.

Como se vê a legislação de regência não se choca neste ponto, estando claramente definidos os limites da tributação entre Estados e Municípios.

No entanto, o que se percebe na prática é a subversão dos dizeres constitucionais e legais. Ignora-se a previsão de tributação pelo ISS, submetendo a atividade ao IPI e ao ICMS.

A celeuma é antiga e tem sido objeto de discussão no âmbito dos Tribunais pátrios. Em 2008 o Superior Tribunal de Justiça (STJ), a quem compete interpretar a lei federal, manifestou-se através de decisão clara e didática proferida pelo Ministro Luiz Fux, nos seguintes termos:

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.**

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. **O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS.** Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este,

<sup>3</sup> § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

<sup>4</sup> Art. 2º O imposto incide sobre: (...) IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS - Teoria e Prática", 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna *eclipsa ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode 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 construir-se em desconsideração à hipótese de incidência do ISS." (...).

6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

**7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.**

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: "14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer."

**9. A "industrialização por encomenda" constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.**

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para "industrialização por encomenda", a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

**11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).**

14. Recurso especial provido.

(REsp 888.852/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008)

Após este posicionamento do STJ, houve uma mudança substancial no entendimento que o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) dava à matéria, passando a decidir pela incidência exclusiva do ISS, nos termos dos julgados a seguir:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TINGIMENTO DE FIOS E TECIDOS EM GERAL. PROCESSO DE **INDUSTRIALIZAÇÃO FEITO SOB ENCOMENDA**. PRODUTOS POSTERIORMENTE DESTINADOS À NOVA FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. **MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DA MATÉRIA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES COM REFLEXO, TAMBÉM, NO POSICIONAMENTO ADOTADO ANTERIORMENTE POR ESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

1. Na esteira do entendimento adotado pelos Tribunais Superiores, "A 'industrialização por encomenda' constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o 'prestador' (responsável pelo serviço encomendado) e o 'tomador' (encomendante)". Por conseguinte, a "'industrialização por encomenda', elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal)" (REsp. n. 888.852/ES, rel. Min. Luiz Fux, j. em 4-11-2008, com grifo). 2. In casu, a atividade desenvolvida pela empresa autora consiste na prestação de serviços, por encomenda, de tingimento e estampa de fios, malhas, tecidos e outros artigos têxteis para empresas que atuam no ramo de confecção, tecelagem e afins. As mercadorias são recebidas em seu estado primário bruto e, por encomenda, são adicionados a elas os beneficiamentos contratados (obrigação de fazer), com a subsequente devolução ao estabelecimento encomendante. Verifica-se, pois, que a industrialização por encomenda é atividade-fim do prestador de serviços, e, uma vez concluída, extingue-se a relação jurídica obrigacional com o encomendante, este, sim, responsável pelas etapas seguintes da industrialização ou comercialização dos bens. 3. Sentença que se alicerçou no então entendimento predominante no Superior Tribunal de Justiça e neste Tribunal, inclusive deste Relator, que afastava a incidência do ISS em serviços tais como os dos autos. Alteração de interpretação quanto à matéria nos Tribunais Superiores, com consequente reflexo nas decisões desta Corte. 4. PROVIMENTO DO RECURSO.

(Apelação Cível n. 2009.044496-2, de Brusque, rel. Des. Vanderlei Romer) (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE DE TINGIMENTO DE TECIDOS. **SERVIÇO PRESTADO SOB ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. POSICIONAMENTO DO STJ.**

1. "A 'industrialização por encomenda', elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal)" (Resp nº 888.852/ES).

2. "**(a) sobre operações "puras" de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações "puras" de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISSQN; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista"** (Resp nº 1.092.206/SP).

(Apelação Cível n. 2008.079565-3, de Brusque, rel. Des. Newton Janke) (grifo nosso)

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. ISS. ATUAÇÃO DA AUTORA VINCULADA AO BENEFICIAMENTO DE TECIDOS (ENGOMAR, PREPARAR E TINGIR). IMPOSTO QUE DEVE INCIDIR QUANDO O SERVIÇO FOR PRESTADO SOB ENCOMENDA, POR CARACTERIZAR A ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE PROVA APTA A REPELIR ESSA CONDIÇÃO. ÔNUS QUE COMPETIA À AUTORA, NA ESTEIRA DO QUE PREVÊ O ART. 333, INCISO I, DO CPC. POSICIONAMENTO ADOTADO COM BASE NOS



JULGADOS RECENTES DO STJ. PRECEDENTE DO GRUPO DE CÂMARAS DE DIREITO PÚBLICO. RECURSO PROVIDO. "Conforme o inc. I do art. 333 do CPC, é do autor o ônus de provar fato constitutivo do seu direito. Não tendo a demandante feito a comprovação da alegação de transformação da matéria-prima em apreço, nas operações de industrialização por encomenda, verifica-se óbice ao julgamento de procedência da lide. **Previsão, no item 14.05 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar n. 116/03, da incidência do ISS sobre as operações de beneficiamento, sem que haja qualquer diferenciação quanto à destinação dada ao bem.** APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível N. 70035397264, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins, Julgado em 27/05/2010. (Apelação Cível n. 2010.019803-8, de Brusque, rel. Des. José Volpato de Souza) (grifo nosso)

Mais recentemente encontramos decisões do TJSC no mesmo sentido:

DIREITO TRIBUTÁRIO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - **LAVANDERIA E TINTURARIA - ISS COBRADO DO PRESTADOR - VIABILIDADE** - ATIVIDADE QUE, SOB A ÓTICA DO CONTRIBUINTE, NÃO APRESENTA DISTINÇÃO ONTOLÓGICA COM OS DEMAIS SERVIÇOS QUE PRESTA - MANIFESTAÇÃO DE RIQUEZA QUE DEVE SER TRIBUTADA - JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ, AINDA QUE JULGADOS DO STF SIGAM ORIENTAÇÃO DIVERSA EM MATÉRIA PRÓXIMA. **A hipótese da industrialização por encomenda suscita intensos debates quanto à incidência tributária. Em se tratando do tingimento de tecidos por estabelecimento terceirizado, todavia, é possível delimitar a tributação pelo imposto sobre serviços.** A polêmica envolvendo a posição intermediária do beneficiamento das peças de roupa se apresenta como um problema de perspectiva. Se olhada pela ótica do contratante, o encaminhamento da matéria-prima para tingimento e apenas uma parte do processo de confecção do produto, podendo ser novamente posta sob manufatura ou então mesmo negociada. **O detalhe, porém, é que quem encomenda não é o contribuinte do ISS. O devedor é a lavanderia. E para o prestador não faz diferença o destino que se dê ao produto em que se realizou o serviço. Pela perspectiva da tinturaria a etapa é a única da sua cadeia produtiva. Não há distinção ontológica na atividade que realiza: promove o tingimento do tecido e entrega a quem solicitou a tarefa, pagando o tributo pela contraprestação que recebeu. Sob esse ângulo não há o fracionamento do ciclo produtivo; o fato de o bem futuramente circular é uma circunstância externa e acidental. Portanto, manifesta-se uma riqueza identificada com a hipótese material do ISS (item 14.05, LC 116/03). Jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, ainda que penda repercussão geral (Tema 816) a ser dirimida pela Suprema Corte.** Recurso desprovido. (TJSC, Apelação Cível n. 0300001-56.2014.8.24.0072, de Tijucas, rel. Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 18-07-2019). (grifo nosso)

Conforme anunciado pela decisão acima transcrita, desde 2015 encontra-se em análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF) o Tema 816 - Repercussão Geral nº 882.461MG, em que se discute a incidência do ISS sobre o serviço de corte de chapas de aço, subitem 14.05 da lista de serviços da lei 116/2003. Inicialmente de relatoria do Ministro Luiz Fux, houve a substituição pelo Ministro Dias Toffoli<sup>5</sup>. Seguem a Ementa, a decisão, o tema e respectiva descrição:

**EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES

<sup>5</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>. Acesso em 27/04/2022.

RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencido o Ministro Teori Zavascki. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Carmen Lúcia. O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Teori Zavascki. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Carmen Lúcia. Ministro LUIZ FUX Relator

**Tema 816** a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

**Descrição:** 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.

Após essa decisão, publicada em 12/06/2015, houve diversos andamentos processuais, dos quais destacamos:

- manifestação da Procuradoria Geral da República (PGR) em 02/10/2015, pelo descabimento do ISSQN, concluindo que “(...) a atividade prestada pela recorrente caracteriza-se por ser uma industrialização de produto alheio por encomenda de terceiro, em que o aspecto preponderante a ser analisado é a manipulação da matéria-prima (...)”;
- admitidos para atuar no processo na qualidade de “amicus curiae”: a União; o Município de São Paulo; a Associação Brasileira da Indústria Química (ABIQUIM); a Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG); e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF).

Acrescente-se a estas informações que até o momento, ainda que passados quase sete (7) anos do reconhecimento da Repercussão Geral, não foi pautado o julgamento do respectivo mérito.

A tão esperada decisão deverá pôr um fim aos processos hoje pendentes de julgamento e servirá como norte para as ações fiscais, sendo possível aplicá-la a todos os subitens do item 14, quando configurada a operação de industrialização para terceiros.

À luz do exposto, pode-se concluir que os municípios devem buscar a tributação da atividade. Temos a nosso favor a clareza da legislação tributária e algumas decisões jurisprudenciais, lembrando que existe o risco da interpretação do STF no julgamento da Repercussão Geral ser contrária e vermos todo o potencial de arrecadação dos municípios

ser afetado. Possivelmente, após a definição da tese do Tema 816 teremos também a respectiva modulação de efeitos, sobre a qual é difícil estabelecer previsão. O que é certa, por outro lado, é a decadência do direito de os municípios lançarem o imposto por decurso do prazo quinquenal. Deve-se considerar ainda que a celeuma persiste desde 2003, com repercussão geral reconhecida desde 2015, datas que já muito se afastam da atual, levando à constatação sobre a potencial receita não auferida pelos municípios ao longo de todos estes anos. A situação demanda ação urgente no sentido de definir-se afinal a tributação da atividade no âmbito municipal.

Acrescente-se por fim que os entes que já tenham constituído crédito tributário sobre as operações em questão, e estando pendentes de julgamento administrativo eventuais recursos interpostos contra o lançamento, poderão valer-se da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC) ao julgamento do Contencioso Administrativo Tributário para suspender o processamento dos processos até definição o julgamento do mérito do Tema 816 no âmbito do STF, conforme preceitua o § 5º do Art. 1035 do CPC.

Estudo elaborado com participação e colaboração dos servidores:

Caroline Gisele Gadotti  
Auditor Fiscal Tributário – Brusque SC  
Matrícula 423.995-4

Felipe Fabiani  
Auditor Fiscal Tributário – Brusque SC  
Matrícula 4280970

Blumenau, 03 de maio de 2022.

**COORDENAÇÃO DO COLEGIADO DE TRIBUTAÇÃO**

Alexandre Carvalho Brígido – Coordenador  
Márcia Zilá Longen - Assessora Tributária