

**FATOS GERADORES
CONFRONTANTES.
INDUSTRIALIZAÇÃO POR
ENCOMENDA: ISS ou
ICMS/IPI?**

KIYOSHI HARADA



1 - Introdução

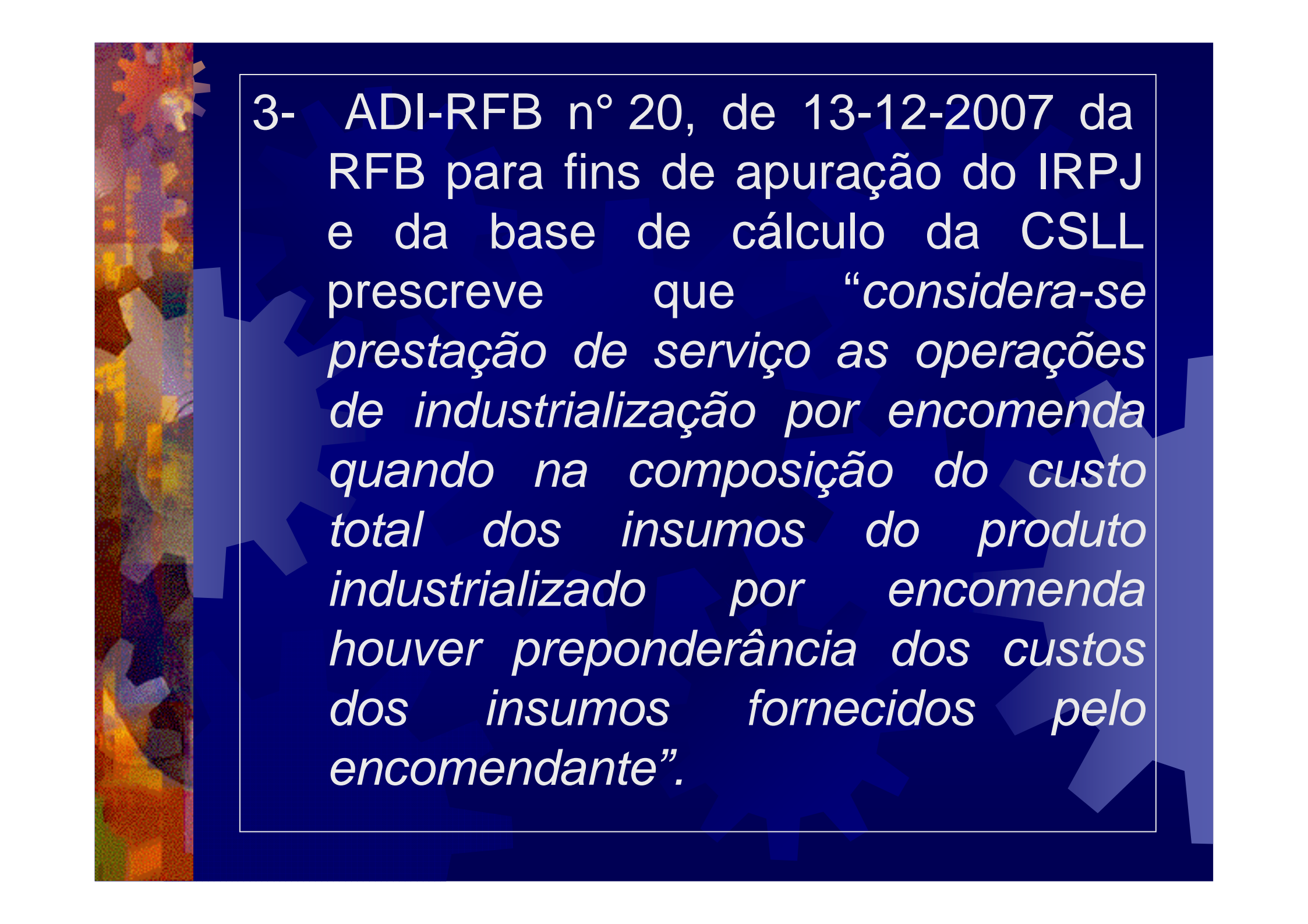
2 - Conceitos básicos:

2.1 – Fatos geradores confrontantes

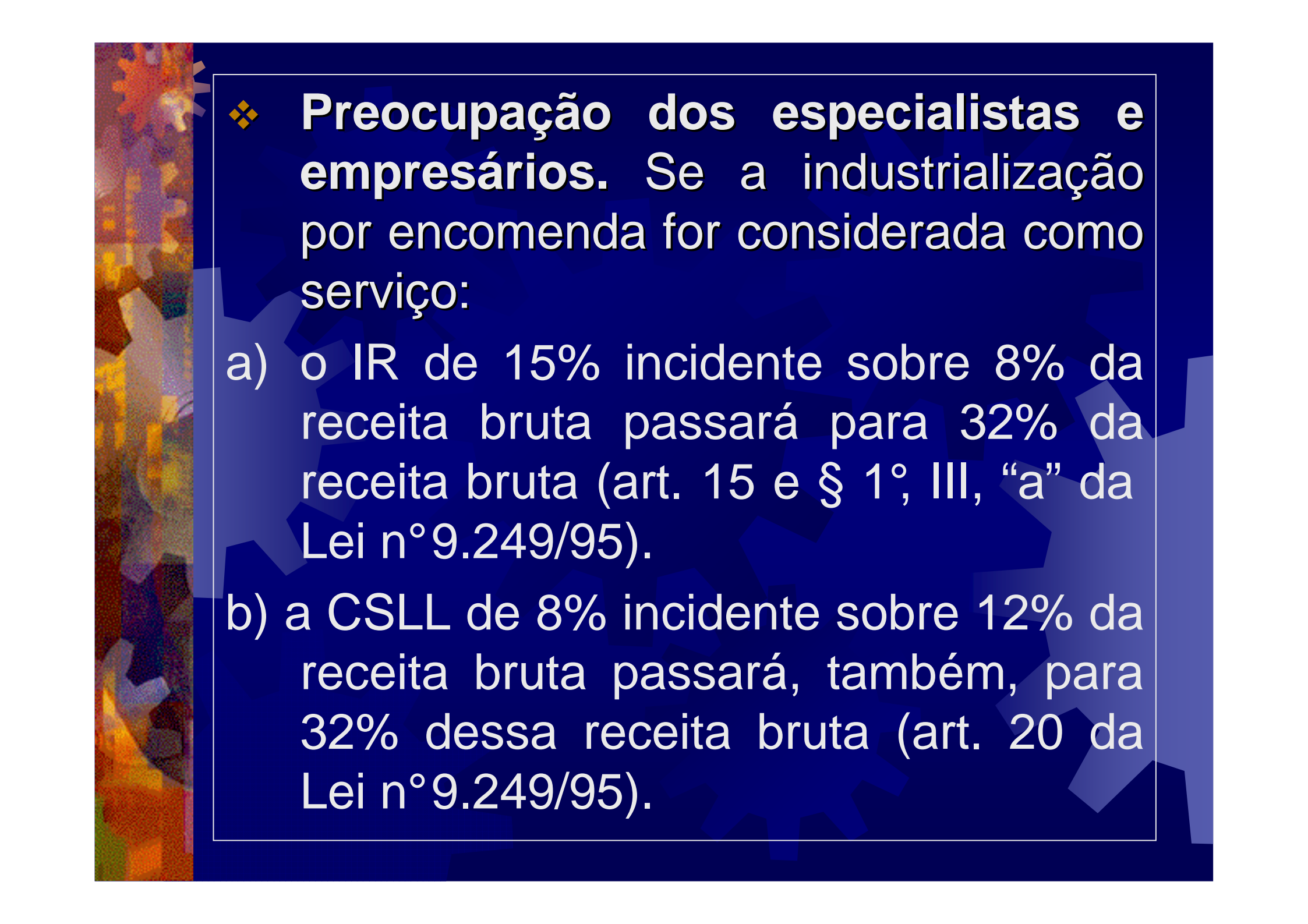
2.2 – Mercadorias

2.3 – Serviços

2.4 – Produtos industrializados – art. 46 do CTN e art. 3º da Lei nº 4.502/64.



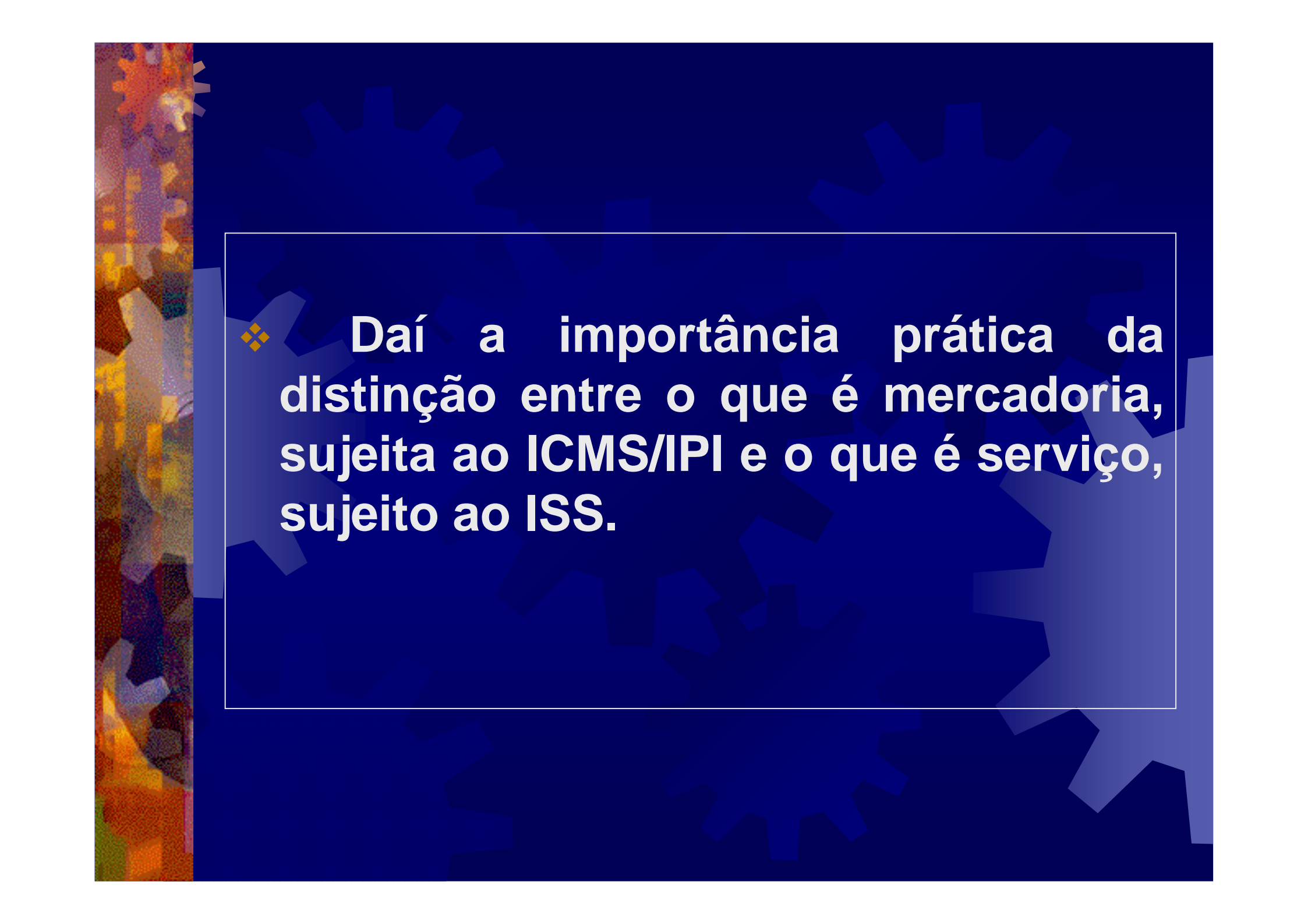
3- ADI-RFB nº 20, de 13-12-2007 da RFB para fins de apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL prescreve que *“considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante”*.




❖ **Preocupação dos especialistas e empresários.** Se a industrialização por encomenda for considerada como serviço:

a) o IR de 15% incidente sobre 8% da receita bruta passará para 32% da receita bruta (art. 15 e § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/95).

b) a CSLL de 8% incidente sobre 12% da receita bruta passará, também, para 32% dessa receita bruta (art. 20 da Lei nº 9.249/95).

- 
- ❖ **Daí a importância prática da distinção entre o que é mercadoria, sujeita ao ICMS/IPI e o que é serviço, sujeito ao ISS.**



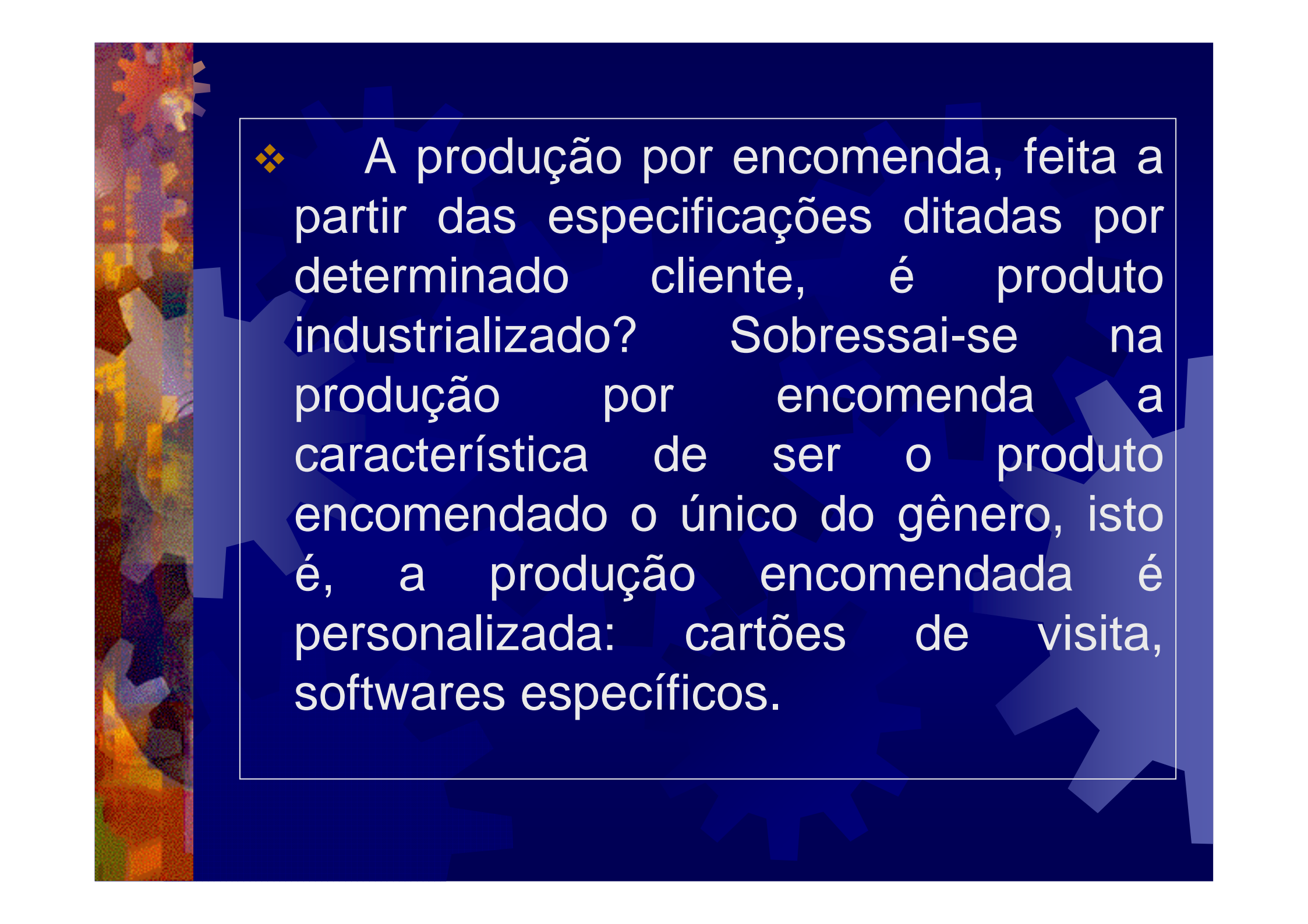
4- Critério para distinguir hipótese de incidência do ICMS/IPI da hipótese de incidência do ISS:

4.1 – A insegurança jurídica na identificação do fato gerador de cada imposto reside, muitas vezes, na confusão conceitual. Por exemplo: no passado, era comum confundir serviço de comunicação, tributado pelo ICMS, com serviço de publicidade, tributado pelo ISS; outras vezes, confundia-se a prestação do serviço de comunicação, com a comunicação em si, esquecido do caráter mercantil do ICMS. Na área do ISS perdura grande confusão entre prestação de serviço, enquanto obrigação principal, com prestação de serviço enquanto atividade-meio, implicando invasão de competência do fisco estadual.

4.2 – Distinção clássica:

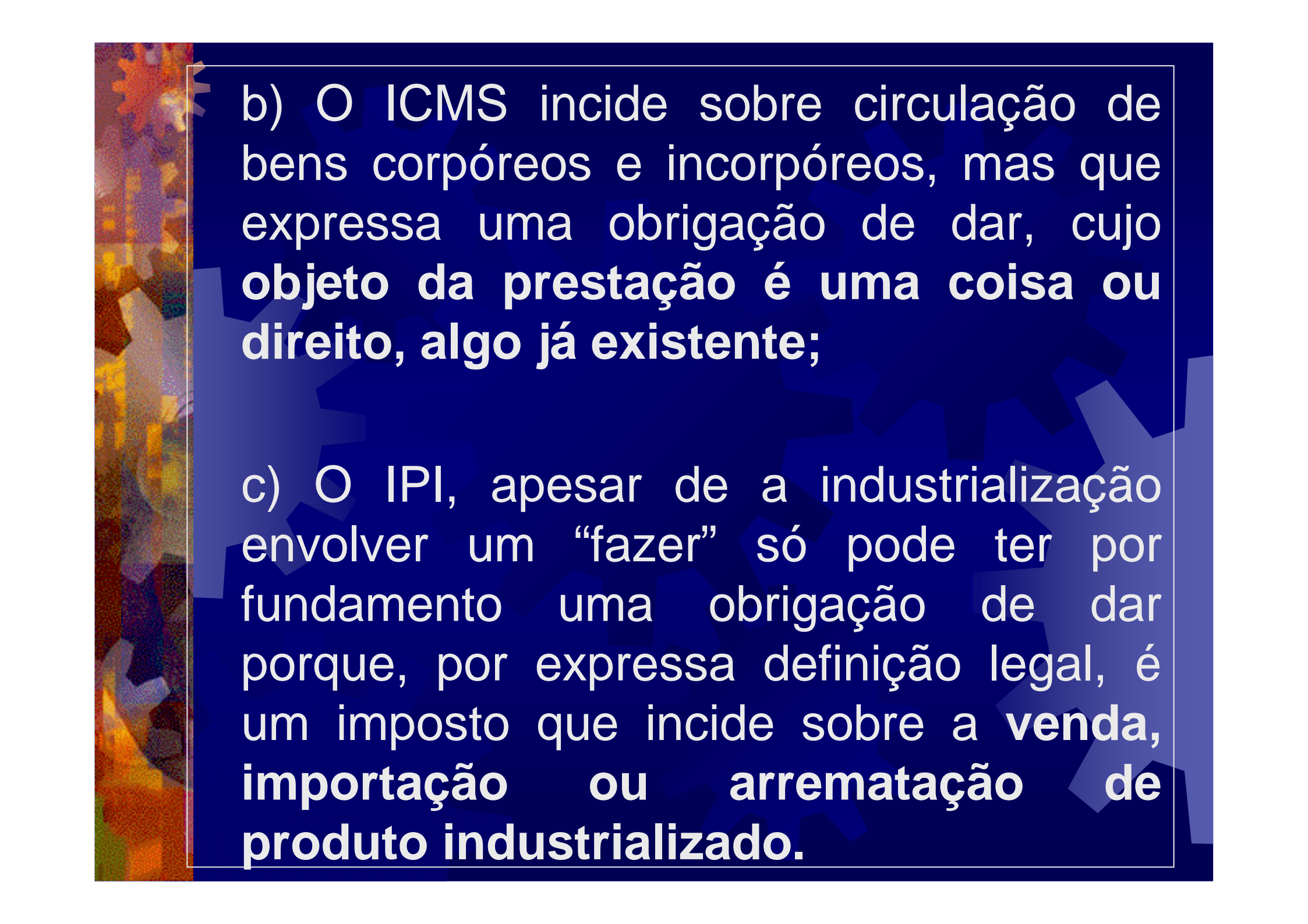
a) ICMS X ISS. O ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e o ISS sobre circulação de bens incorpóreos. Insuficiência desse critério: energia elétrica, por determinação constitucional, está sujeita ao ICMS. Avanços tecnológicos ensejaram aparecimentos de mercadorias virtuais.

b) IPI X ISS. Não basta o simples esforço humano aplicado sobre bens móveis de qualquer natureza, resultando no acréscimo ou modificação de sua utilidade pela alteração de algumas de suas características para afirmar que houve industrialização. A produção em **grande escala** para comercialização, bem como sua **padronização** integra o conceito de industrialização.

- 
- ❖ A produção por encomenda, feita a partir das especificações ditadas por determinado cliente, é produto industrializado? Sobressai-se na produção por encomenda a característica de ser o produto encomendado o único do gênero, isto é, a produção encomendada é personalizada: cartões de visita, softwares específicos.

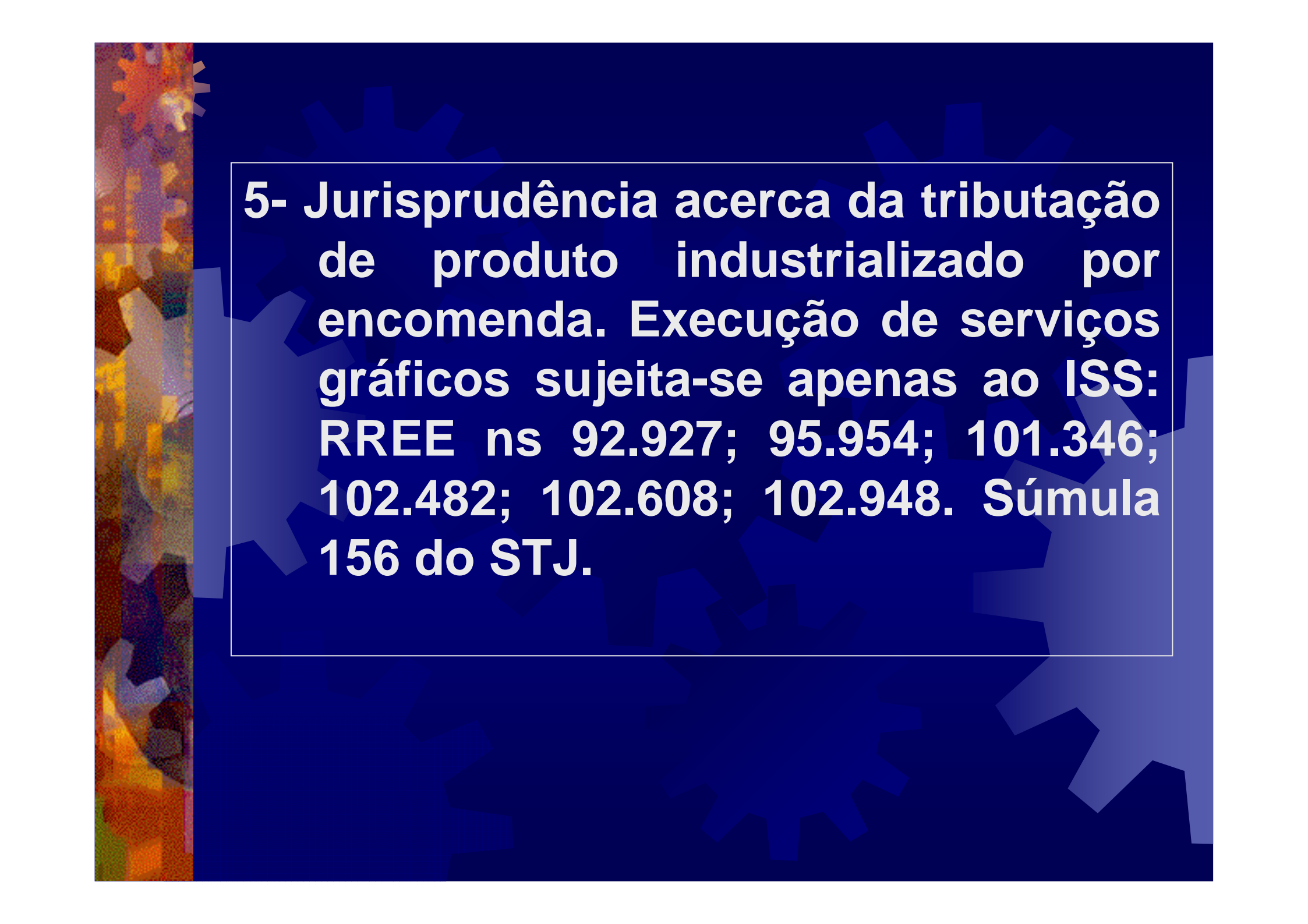
4.3 – Distinções a partir das obrigações de dar e de fazer:

a) O ISS só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendida o produto do esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, **ter como objeto da prestação a própria atividade;**




b) O ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos, mas que expressa uma obrigação de dar, cujo **objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente;**

c) O IPI, apesar de a industrialização envolver um “fazer” só pode ter por fundamento uma obrigação de dar porque, por expressa definição legal, é um imposto que incide sobre a **venda, importação ou arrematação de produto industrializado.**

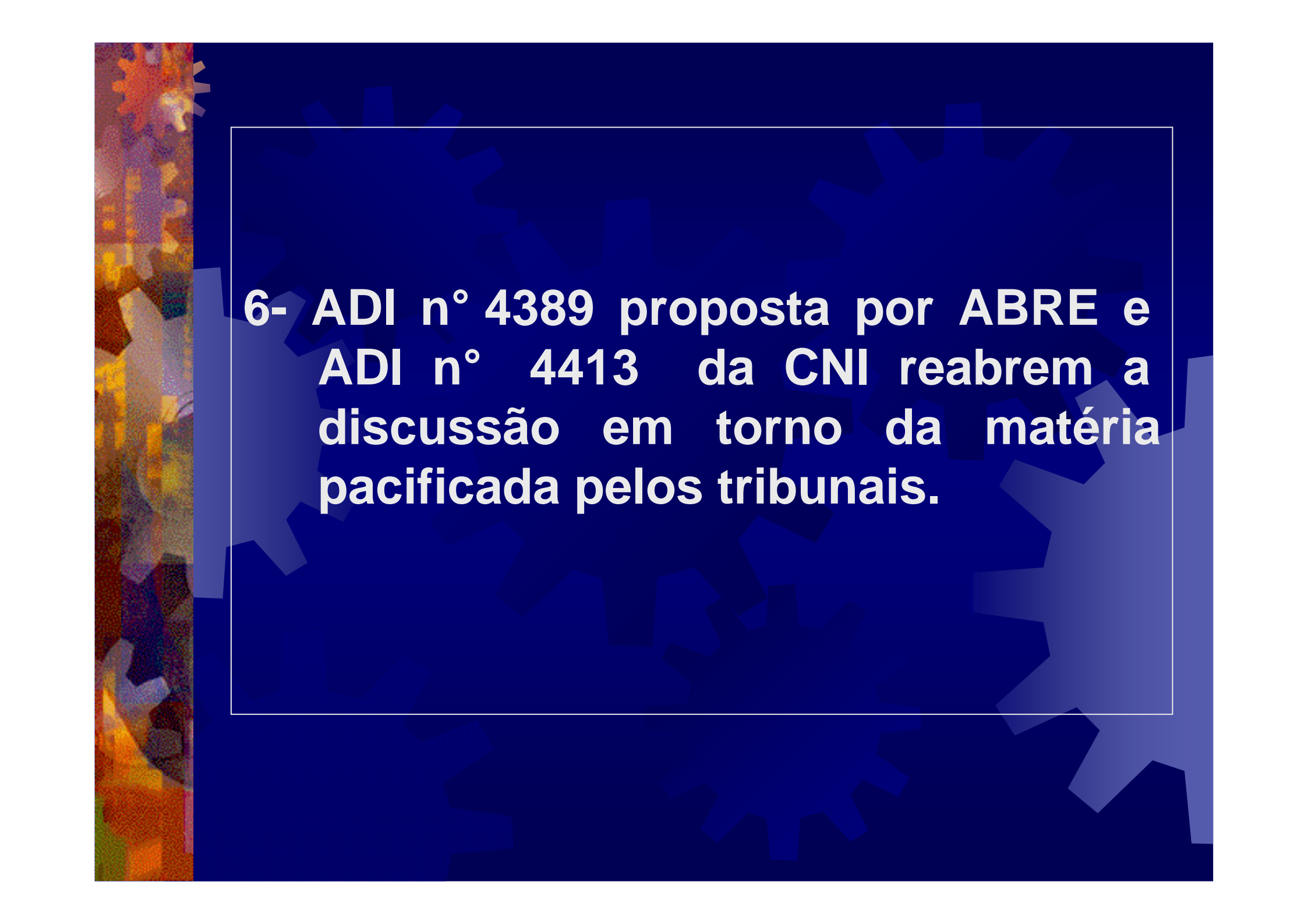


5- Jurisprudência acerca da tributação de produto industrializado por encomenda. Execução de serviços gráficos sujeita-se apenas ao ISS: RREE ns 92.927; 95.954; 101.346; 102.482; 102.608; 102.948. Súmula 156 do STJ.

- 
- ❖ Em recente julgado decidiu o E. TJESP ao examinar a questão das embalagens de papelão personalizadas:

“Ementa:

Execução Fiscal. ICMS. Serviços de composição gráfica sob encomenda. Confecção de embalagens de papelão personalizadas, sob encomenda de clientes determinados. Atividade sujeita ao ISS, e não ao ICMS. Irrelevância de as embalagens incorporarem-se a produtos que por sua vez, serão comercializados. Recurso oficial e voluntário da Fazenda Pública improvidos”.
(Ap. Civ. nº 934.013.5/3, Rel. Des. Aroldo Viotti, J. em 10-8-2009).



6- ADI n° 4389 proposta por ABRE e ADI n° 4413 da CNI reabrem a discussão em torno da matéria pacificada pelos tribunais.