

## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### Tributário - ICMS ou ISS - Decreto-Lei nº 406/1968 - "Industrialização por encomenda" - Beneficiamento de matéria-prima - Prova pericial - Ausência de fornecimento de mercadoria pelo prestador do serviço - Não incidência do tributo estadual

1. Trata-se de Agravo Regimental contra decisão que negou seguimento a Recurso no qual se controverte acerca do tributo incidente sobre a operação denominada de "industrialização por encomenda" - se ICMS ou ISS -, durante a vigência do Decreto-Lei 406/1968.

2. Conforme se extrai do acórdão recorrido, o agravante pretende cobrar ICMS pela atividade de beneficiamento de matéria-prima, consistente em "soprar" tubos até o tamanho previamente definido, e "rotular" em seguida o objeto soprado, que passa a ter forma de garrafa "pet". Tanto os tubos quanto os rótulos são fornecidos pelo contratante do serviço.

3. O Tribunal *a quo* concluiu que não incide ICMS sobre os fatos em análise, uma vez que a matéria-prima beneficiada foi fornecida exclusivamente pelo contratante do serviço e não houve circulação de mercadoria.

4. A Turma de Direito Público do STJ possui precedentes no sentido de que a "industrialização por encomenda" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS.

5. O mesmo entendimento é aplicável ao presente caso, no qual os fatos geradores ocorreram durante a vigência do Decreto-Lei 406/1968. Seu art. 8º, § 2º, exige, como condição para a incidência de ICMS, que haja fornecimento de mercadorias nos serviços não especificados na Lista Anexa.

6. Portanto, ainda que o serviço não conste na Lista Anexa ao aludido diploma legal, a incidência de ICMS não prescinde da efetiva circulação de mercadorias. Como o acórdão recorrido constatou inexistir esse fato, não há falar em incidência do tributo estadual.

7. Agravo Regimental não provido.

### AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.280.329 - MG (2011/0180458-7) - Relator: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Agravante: Estado de Minas Gerais. Procuradores: Nilber Andrade e outro. Agravado: Embrapack Embalagens Ltda. Advogados: Elcio Fonseca Reis e outro.

### Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 27 de março de 2012 (data do julgamento).  
- *Ministro Herman Benjamin* - Relator.

### Relatório

MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator) - Trata-se de Agravo Regimental contra decisão que negou seguimento a Recurso no qual se controverte acerca do tributo incidente sobre operação denominada "industrialização por encomenda" - se ICMS ou ISS -, durante a vigência do Decreto-Lei 406/1968.

O agravante defende, em síntese, que a etapa de identificação das embalagens que acondicionarão o produto não corresponde a simples prestação de serviço e se sujeita à incidência de ICMS.

Requer a reconsideração do *decisum* ou a submissão do feito à Turma (f. 579-586).

É o relatório.

### Voto

MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator) - Os autos foram recebidos neste Gabinete em 08.03.2012. A irrisignação não merece acolhida.

Conforme se extrai do acórdão recorrido, o agravante pretende cobrar ICMS pela atividade de beneficiamento de matéria-prima, consistente em "soprar" tubos até o tamanho previamente definido, e "rotular" em seguida o objeto soprado, que passa a ter forma de garrafa "pet". Tanto os tubos quanto os rótulos são fornecidos pelo contratante do serviço (f. 465).

O Tribunal *a quo* concluiu que não incide ICMS sobre os fatos em análise, uma vez que a matéria-prima beneficiada foi fornecida exclusivamente pelo contratante do serviço e não houve circulação de mercadoria. Transcrevo fragmento do acórdão recorrido:

Desta forma, da análise da perícia contábil, resta claro que a 1º apelante realiza o beneficiamento de matéria prima, sendo que, para os serviços contratados por encomenda no período, a matéria prima é fornecida pelo terceiro encomendante, destinada ao beneficiamento, chamado de "sopro" das garrafas PET, e aposição do rótulo do próprio cliente, sendo que, após a realização dos serviços, as garrafas PET fornecidas pelo cliente são a ele devolvidas.

(...)

Sendo assim, não há falar em circulação de mercadoria para fins de incidência do imposto estadual, pelo fato de a matéria prima lhe ser fornecida pelo terceiro encomendante, sendo a ele devolvida, não havendo, portanto, circulação jurídica a ensejar a incidência da exação estadual. (f. 465-466, destaquei).

A Turma de Direito Público do STJ possui precedentes no sentido de que a “industrialização por encomenda” caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Confirmam-se:

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, 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”, 8. Ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 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).

(...)

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, *ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 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, 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).

12. Recurso especial provido. (REsp 888852/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/01.2008, DJe 01.12.2008.)

Processual civil. Recurso Especial. Tributário. ISS. Serviços de desdobramento e beneficiamento - Corte, recorte e/ou polimento -, sob encomenda (atividade-fim do prestador), de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro).

1. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 888.852/ES (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.12.2008), firmou orientação no sentido de que “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)”.

2. Recurso especial provido (REsp 1097249/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 26.11.2009).

Processual Civil e Tributário. Prestação de serviço por encomenda. ISSQN. Incidência.

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 ISS. Precedentes do STJ.

2. Agravo Regimental não provido (AgRg no Ag 1279303/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.05.2010, DJe 21.06.2010).

Ao contrário do que sustenta o agravante, o mesmo entendimento é aplicável ao presente caso, no qual os fatos geradores ocorreram durante a vigência do Decreto-Lei 406/1968. Seu art. 8º, § 2º exige, como condição para a incidência de ICMS, que haja fornecimento de mercadorias nos serviços não especificados na Lista Anexa. Eis o teor do dispositivo:

Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a

prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

Portanto, ainda que o serviço não conste na Lista Anexa ao diploma legal, a incidência de ICMS não prescinde de efetiva circulação de mercadorias. Como o acórdão recorrido constatou inexistir esse fato, não há falar em incidência do tributo estadual.

Diante do exposto, nego provimento ao Agravo Regimental.

É como voto.

### **Certidão**

Certifico que a egrégia Segunda Turma, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin.  
Brasília, 27 de março de 2012. - Valéria Alvim Dusi  
- Secretária.

(Publicado no DJe de 13.04.2012.)