Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda

Por “industrialização por encomenda” entendemos, resumidamente, a fabricação de um determinado bem a pedido de terceiro, atendendo às suas especificações e instruções. Nota necessária e distintiva dessa realidade está, pois, em que a relação jurídica entre as partes contratantes é estabelecida *previamente* à consecução da atividade encomendada.

Trata-se de materialidade fronteiriça entre o ICMS e o IPI, de um lado, e o ISS, de outro. Em princípio, quem produz um bem para então vendê-lo a terceiro mantém com este uma relação obrigacional de “dar”; a atividade prévia de fabrico do bem é apenas um “fazer para si mesmo”, ou um “fazer para dar”. Essa ideia advoga, é claro, a incidência de ICMS e IPI na hipótese, em detrimento do imposto municipal.

Porém, quando esse “fazer para dar” atende a especificações prévias do adquirente, sucederia uma espécie de potencialização do fazer, que passaria a preponderar sobre a obrigação última de dar, disso advindo a incidência do ISS.

A polêmica há muito atormenta os operadores do Direito Tributário e, principalmente, os empreendedores dedicados a esse tipo de atividade. Embora não seja o único, um segmento em que tal realidade se vivencia com especial frequência e intensidade é o de composição gráfica.

Pois bem. A jurisprudência histórica dos tribunais superiores se firmou em favor da incidência do ISS nas atividades de composição gráfica, quando desempenhadas sob encomenda do adquirente.

Vintenária, a Súmula STJ 156 diz que “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”. Em 2009, o verbete foi reafirmado, sob o rito do artigo 543-C do antigo CPC, no REsp 1.092.206. No STF, antiga jurisprudência firmara-se no mesmo sentido, oportunidade, aliás, em que se desprezou expressamente qualquer relevância ao fato do encomendante usar o bem encomendado como insumo de outro bem a ser vendido a terceiros[1].

Foi assim até 2011, quando, no vanguardista julgamento da MC na ADI 4.389, o STF ousou reconstruir a jurisprudência da matéria. Sob a relatoria corajosa de Joaquim Barbosa, o Supremo então erigiu, como decisivo, justamente o critério de que tanto desdenhara: *a destinação comercial, pelo encomendante, do produto encomendado*.

Segundo o relator, acompanhado à unanimidade, a solução para o impasse tributário “está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo”; se os bens encomendados forem integrados, pelo encomendante, em subsequente etapa de industrialização ou mesmo de simples revenda, a operação por encomenda será considerada mercantil, *ainda que atenda a especificações e instruções do encomendante*.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Mitigou-se a importância das “customizações” e “personalizações” da encomenda; emprestou-se, com algum pragmatismo, relevância à harmonia da cadeia produtiva. Passou-se a olhar para a floresta, não mais para a árvore.

Embora a MC-ADI 4.389 versasse unicamente a composição gráfica exercida sobre *embalagens*, parece-nos claro que o fundamento ali sufragado espraia-se potencialmente sobre uma área muito mais vasta de hipóteses. Afinal, o critério relevante não está mais na ontologia do bem encomendado, mas na sua utilização; se assim é, já não importa se o bem encomendado é uma embalagem ou, por exemplo, um simples rótulo ou adesivo, o que importa é que se incorporem como insumos de um novo e mais complexo bem a ser revendido.

Aliás, o critério vale não apenas para a atividade de composição gráfica, mas *qualquer outra passível de execução sob encomenda*, como marcenaria, polimento etc.

Não por acaso, juntamente com a MC-ADI 4.389 fora pautada também a MC-ADI 4.413 — distribuída por prevenção —, cujo objeto, mais amplo, envolvia atividades gráficas sobre *quaisquer bens destinados à industrialização ou revenda*, e não apenas em embalagens.

Esperada e coerentemente, o relator Joaquim Barbosa apresentou, para a MC-ADI 4.413, voto idêntico ao da MC-ADI 4.389, sem modificar-lhe uma vírgula. Estranhamente, porém, a então ministra Ellen Gracie, que dois meses antes fizera coro ao relator na MC-ADI 4.389, entendeu súbito que o critério da “posição na cadeia produtiva” aplicava-se à feitura de *embalagens* apenas; isso porque, na produção de embalagens — eis as suas palavras — “a impressão constitui apenas uma das etapas de um processo produtivo bastante mais amplo que visa gerar um produto capaz de acondicionar e proteger outro”, ao passo que na produção de “bulas, manuais de instrução, rótulos, adesivos e etiquetas”, o serviço de composição gráfica constitui o próprio objeto contratual.

É dizer, na fabricação de embalagens, a composição gráfica seria apenas uma etapa menos importante a cargo do industrial; a confecção da própria embalagem sobrepujaria em importância o trabalho gráfico nela realizado. Já na fabricação de um rótulo, por exemplo, o produto final encomendado seria nada além de um papel impresso, preponderando, então, o serviço de composição gráfica.

Fez-se aí tábula rasa do revolucionário critério então recém-construído na MC-ADI 4.389! Com notável casuísmo e incoerência, desprezou-se novamente a posição da encomenda no ciclo produtivo e apegou-se a uma característica da atividade encomendada como fator relevante; voltaram-se novamente as atenções à árvore, em detrimento da floresta.

Em abril de 2015, o Plenário, votando questão de ordem suscitada pelo ministro Roberto Barroso — sucessor de Joaquim Barbosa na relatoria do feito —, decidiu não apreciar a medida cautelar, passando diretamente ao mérito definitivo da ADI 4.413, em pauta a ser oportunamente definida. Com isso, os votos dos ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie restarão prejudicados.

Mesmo não computado, porém, o voto da ministra Gracie pode já ter causado algum “estrago”, persuadindo outros ministros dessa injustificável restrição do novel critério às embalagens apenas. O ministro Dias Toffoli, que após o julgamento da MC-ADI 4.389 já proferiu alguns excelentes votos

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

aplicando o critério da “posição no ciclo produtivo” (por exemplo, no AgRg no AI 803.296), na referida questão de ordem, ao que parece, ensaiou um recuo, consignando nas notas que “esse detalhamento da embalagem, no que foi colocado na embalagem, está criando mais problema do que solução”.

Curiosamente, o STJ, ao que parece, vem aplicando o critério da “posição no ciclo produtivo” com mais, digamos, destemor e coerência que o próprio STF; tanto assim que, em recente julgado (AgRg no REsp 1.310.728), afastou expressamente sua Súmula 156 e, aludindo à MC-ADI 4.389, decidiu pela incidência do ICMS na atividade de produção por encomenda de *etiquetas e fitas adesivas*.

As incertezas não param por aí. Ainda que venha o STF a ratificar, como regra geral, o critério da “posição na cadeia produtiva” quando pautar a ADI 4.413, restará saber como esse critério conviverá com outro de potencial efeito excepcional: o critério da “propriedade do insumo”. Em outras palavras, e se o encomendante remete as matérias-primas ao industrial, que as beneficia e devolve ao encomendante, que então as usa na industrialização ou revenda? Prevalecerá ainda assim o critério da “posição na cadeia produtiva”, com incidência de ICMS/IPI, ou se enxergará aí exceção à regra geral, com incidência de ISS?

O STJ, em ao menos uma oportunidade — anterior ao julgamento da MC-ADI 4.389, é verdade —, já decidiu que, se os insumos são providenciados pelos encomendante, então incidirá o ISS ainda que o encomendante dê sequência ao ciclo industrial ou comercial. Tratava-se, ali, de empresa dedicada a corte e polimento de peças de granito, remetidas pelo encomendante industrial[2].

Enfim, o regime fiscal da industrialização por encomenda ainda não está, a nosso ver, definitivamente assentado na jurisprudência. Certeza mesmo só temos uma: a de que é difícil empreender num país onde não se sabe ao certo nem mesmo qual tributo se deve pagar e a quem…

[1] “A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadamente, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros” (RE 106.069, rel. min. Rafael Mayer. j. 11/10/1985).
[2] “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)** (…)
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” (REsp 888.852/ES, 1ª T. min. Luiz Fux. j. 4/11/08. No mesmo sentido, REsp 959.258/ES, 2ª T).

Date Created
23/07/2016

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.