FIESP

DEJUR - Departamento Jurídico

Operações de Venda de Mercadorias e Prestação de Serviço

ISS vs. ICMS/IPI

CIESP – DR de Sorocaba

11 de novembro de 2014

Sumário

1. Legislação de regência

2. Conflitos quanto à incidência: ISS ou ICMS/IPI?

3. Jurisprudência dos Tribunais Superiores

4. Jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos da Cidade de São Paulo

5. Posicionamento da Receita Federal do Brasil acerca do IPI

6. Doutrina

7. Impactos para as Empresas

ISS

Lei Complementar nº 116/2013: *Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador: [...] § 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.*

7.02	[...] obras de **construção civil**, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (*mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, sujeitas ao ICMS*)
13.05	**Composição gráfica**, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, **conserto, restauração, blindagem**, **manutenção e conservação de máquinas**, veículos, aparelhos, **equipamentos**, motores, elevadores ou de qualquer objeto (*peças e partes empregadas, sujeitas ao ICMS*)

ISS

14.03	Recondicionamento de motores (*peças e partes empregadas, sujeitas ao ICMS*).
14.05	Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento**, lavagem, secagem, tingimento, **galvanoplastia**, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
14.06	**Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos**, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
17.06	**Propaganda e publicidade**, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

ICMS e IPI

Regulamento do ICMS/SP: *Art. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:*

I - operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

[...]

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

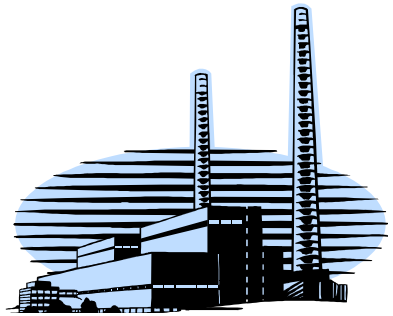
b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de lei complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual.

Regulamento do IPI: *Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo* [...].

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

ICMS e IPI

Decisão Normativa CAT nº 4/2003: *O recondicionamento de embalagem, efetuado pela Consulente, não se insere no campo de incidência do ISS (subitem 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03) porque ainda não se completou o ciclo de circulação da mercadoria (tambor), ou seja, a Consulente não presta um serviço constante na citada Lista para usuário final e sim realiza industrialização por conta de terceiro, na previsão da alínea "e" do inciso I do artigo 4º do RICMS/00 e nos artigos 402 e seguintes desse regulamento, estes, tendo como regra matriz o Convênio AE-15/74, com a alteração dos Convênios ICM-35/82 e ICMS-34/90, e os artigos 42 e 43 do Convênio SINIEF de 15/12/70.*



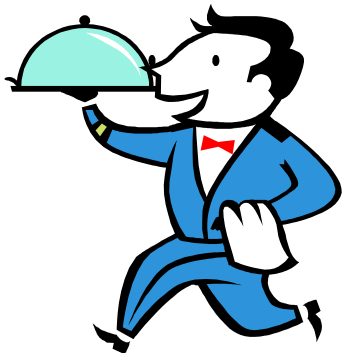
SERVIÇOS COM MERCADORIAS OU MERCADORIAS COM SERVIÇOS?

1. Prestação de serviços (ISS) se o núcleo da avença for a obrigação de fazer: elaboração personalizada, com especificações recomendadas pelo adquirente;

2. Prestação de serviços (ISS) se o bem não se destinar à produção industrial ou à circulação como mercadoria (comercialização): consumidor final como destinatário;

3. Circulação de mercadoria (ICMS) se o núcleo da avença for a obrigação de dar: adquiridos e utilizados por qualquer pessoa, depois de produção em escala industrial e padronizada;

4. Havendo ressalva na lista da LC nº 116/2003: ICMS. Sem ressalva: ISS.



STF

subitem	ação	situação
13.05	ADIN 4413 - CNI	pendente
13.05	ADIN 4389 - ABRE	Medida Cautelar julgada em 13/04/11: *"O **ISS não incide** sobre operações de **industrialização por encomenda de embalagens**, destinadas à integralização ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria"*.
13.05	AI 803296	Serviços de **composição gráfica e customização de embalagen**s meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o **ICMS** deve incidir na espécie.
14.05	AI 826554	Agravo de Instrumento Julgado em 16/12/2012: "*os serviços descritos no item 14.05 da Lei Complementar 116/03 - **restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos - ainda que realizados por encomenda e destinados à industrialização**, sujeitam-se ao **ISS**, por se tratarem de atividade-fim do prestador de serviço*".

STJ

subitem	ação	situação
7.02	REsp 984.543/RS, julgado em 13/11/2007, DJ 27/11/2007	O acórdão atacado consignou que a recorrida "é **empresa construtora**, especialmente de obras públicas, prestando serviços sob **regime de empreitada global** – fornecimento de mão-de-obra e material" e que " não produz os bens que fornece com os serviços; adquire de terceiros para emprego na obra". Dessa conclusão extraiu que apenas seria contribuinte do ISS, não sendo cabível a cobrança do ICMS
7.02	Súmula STJ nº 167	O fornecimento de **concreto, por empreitada, para construção civil**, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do **ISS**.
13.05	REsp 1092206/SP, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009	As operações de **composição gráfica**, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de **ISSQN** (e não de ICMS)
13.05	Súmula STJ nº 156	A prestação de serviços de **composição gráfica** personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao **ISS**.
13.05	EDcl no AgRg no AREsp 103.409/RS, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012	3. A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada a subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos. 4. In casu, trata-se de **produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa**. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o **ISS** nos termos do que restou determinado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP

STJ

subitem	ação	situação
14.05	AgRg no AREsp 330.870/SC, julgado em 17/12/2013, DJe 12/03/2014	A **galvanoplastia**, como serviço relativo a bens de terceiros, ainda que componha etapa intermediária no processo de industrialização do bem, sujeita-se ao **ISSQN**.
14.05	AgRg no Ag 1361444/RS, julgado em 10/12/2013, DJe 17/12/2013	As Turmas de Direito Público desta Corte têm entendimento consolidado no sentido de que a "**industrialização por encomenda**" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de **ISS**, e não de ICMS.
17.06	EDcl no AgRg no AREsp 464.154/SP, julgado em 14/10/2014, DJe 24/10/2014	Ao receber o material criativo das agências de propaganda (ideias, produtos ou serviços a serem divulgados) e alocá-los de maneira específica em um *outdoor*, realizam os apelantes serviço de publicidade, pois tornam públicos a ideia, o produto, a mensagem elaborada, de forma criativa, pelo propagandista. Nessa esteira, conclui-se que veicular informação nada mais é do que realizar **publicidade**.

Conselho Municipal de Tributos da Cidade de São Paulo

subitem	ação	situação
14.05	Processo Administrativo nº 2012-0.351.176-7, Julgado em 10/05/2013	ISS - ITEM 14.05 - **IRRELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO - SERVIÇO PREVISTO NA LISTA** - TRIBUTO DEVIDO - ALEGAÇÃO DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PREVISTAS EM LEI E DECORRENTES DE FATOS DISTINTOS
17.05	Processo Administrativo n° 2010-0.143.287-4, Julgado em 16/03/2011	INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – SUBITEM 17.05 DA LISTA DE SERVIÇOS. FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA. A lei complementar tributária, nos termos do art.146, I e III, 'a', da Constituição de 1988, previne conflitos de competência em matéria tributária. Assim o fez quando nos serviços previstos no subitem supracitado passou a entender como uma relação jurídica de prestação de serviço aquela entre o industrial contratante e aquele que vai trabalhar sobre o produto (industrial por encomenda), isolando-a juridicamente do resto da cadeia de produção, **pouco importando se o produto beneficiado vai ser consumido pelo contratante ou se ele vai repô-lo na cadeia de produção**. Afastou a consideração econômica mediata da prestação de serviço entre o industrial contratante e o industrial contratado. A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 NÃO É SUBALTERNA HIERARQUICAMENTE EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO IPI. A característica de não ser usuário final aquele que toma o serviço não está posta no plano constitucional, mas sim no plano da lei complementar, que pode tecer alterações a respeito, como o fez a Lei Complementar nº 116/03, no subitem 14.05, em comparação ao item correspondente na lista de serviços anteriormente vigente (Lei Complementar nº 56/87), item 72. Por isso, irrelevantes as previsões de não incidência na legislação do IPI quando envolvendo industrialização para usuário final
14.05	Processo Administrativo nº 2010-0.319.245-5, Julgado em 24/02/2011	**BENEFICIAMENTO** - ATIVIDADE INCLUÍDA NO ITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/03- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ISS.

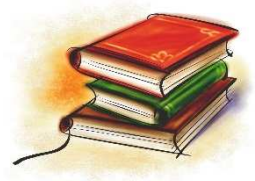
INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO FATO DE A OPERAÇÃO SE IDENTIFICAR COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações. **(Solução de Consulta SRRF/DISIT 6 nº 27, de 26 de fevereiro de 2013)**

ATIVIDADE GRÁFICA. CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações. **(Solução de Consulta SRRF/DISIT 6 nº 141, de 8 de setembro de 2008)**

De forma bastante resumida, devemos salientar o entendimento majoritário dos profissionais da área, no sentido de que um serviço estará plenamente caracterizado na hipótese em que for prestado a usuário final. Assim, não podem ser considerados como serviços, aqueles realizados no meio de uma cadeia produtiva ou comercial. **(Daniela Geovanini e Flavia Kilhian Martin. *IPI e ICMS para a Indústria e o Comércio*: Prática Fiscal de A a Z, 1. ed., São Paulo: FiscoSoft, 2010, p. 382)**

O critério seguro para distinguir um imposto do outro é o da distinção das obrigações de dar e de fazer: a) o ISS só incide sobre prestação de serviço expressando uma obrigação de fazer, isto é, tem como objeto da prestação a própria atividade; b) o ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos (energia elétrica) que expressa uma obrigação de dar. **(Kiyoshi Harada e Marcelo Kiyoshi Harada. *Códito Tributário Nacional Comentado*, São Paulo: Rideel, 2012, p. 68)**

[...] o que dizer da repartição dos valores arrecadados de ICMS pelo governo do estado e recebida pelos municípios? Em última análise, se as operações de industrialização por encomenda restarem tributáveis pelo ISS, qual via os tribunais utilizarão para que os estados sejam ressarcidos do ICMS repartido aos municípios, já que neste montante incluem-se os valores arrecadados na disputada operação de industrialização encomendada? **(Alexandre Pantoja. *Ensaios sobre a industrialização por encomenda*: Superando os modelos civilistas de tributação. FiscoSoft, São Paulo, 06/11/2013. Acesso em: 8 out. 2014)**



Impactos para as Empresas

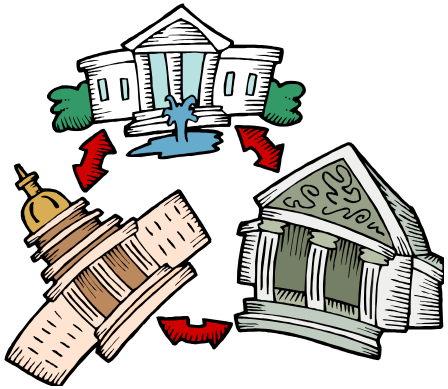
FIESP CIESP

DEJUR - Departamento Jurídico

1. Falta de segurança jurídica quanto à competência tributária;

2. ISS: Tributo com alíquota nominalmente inferior, mas que impede apropriação dos créditos pela indústria alienante e creditamento pela adquirente;

3. Introdução de um imposto cumulativo (ISS) no ciclo produtivo.



Obrigado!

Departamento Jurídico

cdejur@fiesp.org.br

Helcio Honda
Diretor Titular

Alexandre Ramos
Gerente

Leandro de Paula Souza
Advogado