



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJULGAMENTO DETERMINADO PELO STJ. SANAÇÃO DO VÍCIO APONTADO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DE ICMS OU DE ISS. OMISSÃO QUANTO À DESTINAÇÃO DA PRODUÇÃO SOB ENCOMENDA PARA A DEFINIÇÃO DA INCIDÊNCIA DA TESE FIRMADA NO RESP Nº 1092206/SP OU NA MC ADI Nº 4389. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE MATRIZES PARA SETOR CALÇADISTA.

1. Hipótese em que o STJ anulou o anterior julgamento destes Embargos de Declaração por ausência de fundamentação quanto a aspectos que considerou relevantes, de modo que cumpre acolher os aclaratórios para sanar a omissão apontada, a qual reside na destinação da produção sobre encomenda que é o elemento fático a determinar qual a tese jurídica a ser adotada, a saber: (i) a firmada no REsp nº 1092206/SP (para o consumidor final); (ii) a firmada na MC ADI nº 4389 (para integrar processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria).

2. Hipótese em que empresa embargante, que tem por objeto social a indústria de matrizes, fabrica matrizes para a indústria calçadista, as quais são consumidas no processo produtivo do setor calçadista, pois as matrizes são moldes para confecção dos calçados. Logo, a entrega do produto encomendado à encomendante não caracteriza entrega de produto a consumidor final, mas, sim, entrega de produto destinado a subsequente etapa de industrialização e de circulação a levar a incidência do ICMS e não do ISS. Atividade que não se caracteriza pela mera prestação de serviço de beneficiamento ou aperfeiçoamento de produto, mas, sim, de verdadeira atividade industrial geradora de produto novo/de gênero novo, pois transforma matéria-prima (alumínio) em matriz para calçado. Resta, pois, patente que a atividade que exerce caracteriza operação mista sobre qual somente cabe falar em incidência de ISS se houver expressa e específica previsão na Lista Anexa à LC 116/05, o que não se verifica no caso dos autos, pois não há como classificar transformação de alumínio em matriz para calçado como mero beneficiamento por encomenda, como defende a Fazenda Pública Municipal ao defender a incidência do item 14.05 da Lista Anexa à LC 116/05.

3. Acresça-se a tudo isso que, à época dos fatos geradores que ensejaram a autuação em tela, ainda vigia o Decreto-



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

Lei nº 406/1968 (vigente até 31-07-2003), cujo item 72 da Lista Anexa, limitava a incidência de ISS, expressamente, aos objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS PARA SANAR A OMISSÃO APONTADA PELO STJ, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES AO JULGADO.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)

COMARCA DE NOVO HAMBURGO

MOULD INDÚSTRIA DE MATRIZES LTDA.

EMBARGANTE

MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO

EMBARGADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, em ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA SANAR A OMISSÃO APONTADA PELO STJ, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES AO JULGADO.

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além do signatário, os eminentes Senhores **DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET (PRESIDENTE) E DES. JOÃO BARCELOS DE SOUZA JÚNIOR.**

Porto Alegre, 16 de novembro de 2017.

DES. RICARDO TORRES HERMANN,

Relator.

RELATÓRIO



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

DES. RICARDO TORRES HERMANN (RELATOR)

Trata-se de embargos de declaração interpostos por **MOULB INDÚSTRIA DE MATRIZES LTDA.**, em razão do acórdão das fls. 88-99 que apreciou a Apelação Cível nº 70026753855, tendo, como parte embargada, **MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO**. Alega que o acórdão embargado, ao negar provimento à apelação e manter a sentença de improcedência dos embargos à execução fiscal, incide em contradição. Refere que atua na fabricação de calçados, que realiza operação denominada de “industrialização por encomenda” e que foi autuada pelo não pagamento de ISS relativo ao período de 01-01-1998 a 30-11-2002. Menciona que, à época, ainda vigia o Decreto-Lei nº 406/1968 e que o julgado está fundamentado na Lei Complementar nº 116/2003, a qual não produzia efeitos ao tempo dos fatos geradores em questão. Saliencia que o item 72 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 é claro ao definir o campo de incidência do ISS prevendo que somente aqueles objetos não destinados à industrialização ou comercialização sofrerão a incidência do imposto, destacando que nisso se inclui as matrizes em questão as quais são empregadas na indústria calçadista e consideradas como custo de produção, já que consumidas durante o processo de industrialização. Enfatiza que, diversamente do que compreendeu o acórdão embargado, que fundamentou com base no item 14.5 da Lista Anexa à LC nº 116/03, o julgamento tem que observar o disposto no item 72 da Lista Anexa ao DL nº 406/68, o qual exclui da incidência do ISS as operações vinculadas à comercialização e industrialização e cuja interpretação está condicionada à destinação do objeto, após a sua confecção, e não ao fato desse objeto ser feito de acordo com as especificações determinadas pelo encomendante. Pede o acolhimento dos embargos de declaração (fls. 104-107).

O recurso foi originalmente julgado pela então Relatora, na Sessão do dia 13-07-2011, ocasião em que restou desacolhido (fls. 110-112).

A par de negado seguimento ao **Recurso Especial** pela Primeira Vice-Presidência (fls. 121-150, 162-169 e 171-175), acabaram acolhidos os Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 249620/RS (fls. 252-253) para, reconhecendo violação do art. 535 do CPC/73, determinar a anulação do acórdão que apreciou os



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

Embargos de Declaração e conseqüente retorno dos a esta Corte para nova apreciação (fls. 252-255).

Redistribuídos os autos, vieram-me conclusos para julgamento, sendo, então, determinada a intimação do MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO para apresentação de contrarrazões com a advertência da eventual possibilidade de atribuição de efeitos infringentes (fl. 259).

Intimado, o **MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO** apresentou contrarrazões no sentido da manutenção do julgado, defendendo que a atividade desenvolvida pela empresa (industrialização e comercialização de matrizes) é passível de ISS porque essas encomendas específicas (peças, matrizes e maquetes) expressam característica essencial da prestação de serviço (obrigação de fazer). Frisa que não há industrialização de produtos a serem postos à venda, mas, sim, a apenas, a transformação (beneficiamento) das matérias-primas novas ou usadas, trazidas pelos clientes, em matrizes encomendadas especificamente de acordo com suas necessidades e para uso próprio dos encomendantes (consumidor final do serviço prestado pela recorrente), sem o intuito de comercialização ou industrialização. Observa que, como as matrizes são feitas a partir de demandas específicas, sob encomenda, e destinadas ao consumidor final, essa atividade desempenhada pela empresa embargante (esse beneficiamento) se caracteriza como fato gerador do ISS. Invoca a aplicação do REsp nº 1092206/SP e afirma a inaplicabilidade da ADI 4389 (fls. 265-268).

Retornaram-me os autos conclusos para julgamento.

Registro ter sido observado o disposto nos artigos 931 e 934 do CPC, tendo em vista a adoção do sistema informatizado.

É o relatório.

V O T O S

DES. RICARDO TORRES HERMANN (RELATOR)

Ao que se verifica, a empresa embargante se insurge com relação à autuação pelo não recolhimento de ISS do período de 1998 a 2002 relativamente à atividade de “matrizaria” (CDA’s nºs 3297, 3298, 3299, 3300, 3301, 3302/2004 – fls. 05-10,



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

do apenso). Para tanto, alega que atua na “industrialização por encomenda”, a qual já é tributada por ICMS, e que o item 72 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 define que somente aqueles objetos, não destinados à industrialização ou comercialização, sofrem a incidência do ISS, destacando que nisso se inclui as matrizes em questão as quais são empregadas na indústria calçadista e consideradas como custo de produção, já que consumidas durante o processo de industrialização.

Pois bem.

Por determinação do Superior Tribunal de Justiça, procede-se ao **rejulgamento dos Embargos de Declaração**, em razão de o acórdão ter sido anulado em sede de decisão monocrática lançada pelo **Ministro Gurgel de Faria, nos autos dos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 249620/RS**, cujos fundamentos transcrevo (fls. 252-255):

EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 249.620 - RS (2012/0228495-4)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

EMBARGANTE : MOULD INDÚSTRIA DE MATRIZES LTDA

ADVOGADO : MARCIANO BUFFON E OUTRO(S) - RS034668

EMBARGADO : MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO

ADVOGADO : OTÁVIO HENRIQUE ALVES E OUTRO(S) - RS030072

DECISÃO

Trata-se de embargos de declaração opostos por MOULD INDÚSTRIA DE MATRIZES LTDA. contra decisão que determinou "a remessa do agravo (art. 1.042 do CPC/2015) ao Tribunal de origem, a fim de que o processo como agravo interno" (e-STJ fl. 274).

Nas suas razões (e-STJ fls. 278/283), a empresa alega que a decisão impugnada incorreu em omissão, pois "deixou de analisar que o precedente citado na decisão agravada, REsp nº 1.092.206-SP (que negou seguimento ao recurso especial), foi utilizado de forma exemplificativa, tendo em vista que não retrata o caso específico da embargante, que realiza industrialização por encomenda relativamente a matrizes para calçados. No caso do precedente, discutia-se incidência de ISS sobre industrialização por encomenda, em relação a serviços de composição gráfica".

Impugnação apresentada pelo MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO (e-STJ fls. 286/290).

Pois bem.



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

Assiste razão à embargante, uma vez que, de fato, a decisão agravada não obsteu o recurso especial com base no art. 543-C, § 7º, I, do CPC/1973, a ensejar a interposição de agravo interno.

Com efeito, o decisão a quo mencionou a existência de julgado repetitivo (REsp 1.092.206/SP) como reforço de fundamentação analógica, não propriamente com a força de precedente obrigatório, até porque as operações objeto da tributação discutida são diferentes.

A par disso, o apelo nobre veicula outra matéria que não foi submetida à sistemática dos recursos repetitivos, qual seja, a alegada impossibilidade de rever decisão colegiada no âmbito do processo administrativo de lançamento por meio de recurso hierárquico do Secretário de Fazenda.

Feitas essas ponderações, reconheço a omissão, para reapreciar o agravo em epígrafe, o qual visa destrancar recurso especial aviado contra acórdão assim ementado (e-STJ fl. 97):

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PREVISÃO NO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. APELO DESPROVIDO.

Rejeitados os aclaratórios (e-STJ fls. 117/123).

No apelo nobre (e-STJ fls. 132/161), a empresa, além de divergência jurisprudencial, apontou violação dos arts. 535 do CPC/1973, 97, I, 110 do CTN, 1º e item 14.05 da LC n. 116/2003, e item 72 do Decreto-Lei n. 406/68. Sustentou, em resumo, que: (a) o acórdão recorrido manteve-se omissivo em relação a relevantes questões suscitadas nos aclaratórios; (b) o tributo em discussão diz respeito a operações realizadas antes da vigência da LC n. 116/2003, devendo, portanto, ser observadas as disposições do Decreto-lei n. 406/1968; (c) a produção por encomenda por ela realizada (matrizes de calçados) é destinada ao processo de industrialização do adquirente, motivo por que não está sujeira ao ISS, mas ao ICMS; (d) "o entendimento sustentado pelo município em sua decisão singular (fls. 98), no sentido de que as matrizes estariam submetidas à incidência de ISS por serem destinadas a consumidor final, não merece guarida", pois o "Regulamento do Imposto de Renda define que a aquisição das referidas matrizes é considerada custo de produção para indústria calçadista, ou seja, mercadoria que é consumida no decorrer do processo industrial"; e (e) é inconstitucional o ato do Prefeito que acolheu recurso hierárquico manejado pelo Secretário de Fazenda contra a decisão colegiada tomada no processo administrativo de lançamento em favor do contribuinte.

Contrarrazões às e-STJ fls. 177/191.



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

O Tribunal de origem obstou o recurso especial por entender aplicáveis as Súmulas 7 e 83 do STJ (e-STJ fls. 194/202), não concordando a agravante com essa fundamentação (e-STJ fls. 206/234).

Contraminuta às e-STJ fls. 241/252.

Passo a decidir.

Inicialmente, destaco que o Plenário do STJ decidiu que aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2).

Isso considerado, observe que o acórdão recorrido, quando do julgamento da apelação, assentou que a industrialização por encomenda em apreço seria destinada a consumidor final, motivo por que entendeu pela incidência do ISS, na esteira da jurisprudência desta Corte Superior. Confira-se (e-STJ fls. 100/101):

A empresa recorrente pretende, em síntese, ver reconhecido o direito da não incidência de ISS sobre a sua atividade de industrialização e comercialização de matrizes por encomenda. A atividade desenvolvida pela apelante consiste em receber dos clientes matérias-primas para a transformação em novos produtos (beneficiamento), cobrando pela industrialização efetuada, sendo que nessa operação utiliza também materiais de sua propriedade. Portanto, cuida-se de atividade denominada de "industrialização sob encomenda".

[...]

No caso dos autos, como o beneficiamento é realizado sob encomenda a fim de atender as necessidades do consumidor final, configura-se como prestação de serviços, incidindo, assim, o ISS.

Ocorre que a contribuinte opôs embargos de declaração com o propósito de obter o esclarecimento sobre a destinação de sua produção por encomenda, afirmando que ela seria empregada como etapa seguinte no processo de industrialização do calçado, a cargo do adquirente, razão pela qual essa operação não estaria sujeita ao ISS, nos termos do item 72 da Lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968. Veja-se (e-STJ fls. 113/114):

A embargante atua na fabricação de calçados, realizando a operação denominada de "industrialização por encomenda", sendo que foi autuada pelo Município de Novo Hamburgo, na data de 01 de março de 2003 (fls. 102/104 do processo de execução), POR NÃO TER PAGO O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS REFERENTES AOS FATOS GERADORES RELATIVOS AO PERÍODO DE 01 DE JANEIRO DE 1998 A 30 DE NOVEMBRO DE 2002, ou seja,



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

quando ainda estava em vigor o Decreto-Lei nº 406/1968. Assim, o julgado fundamentou-se em dispositivo legal (LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003), que não produzia efeitos no períodos à época dos fatos geradores. Inclusive, o item 72 da Lista Anexa ao Decreto-lei nº 406/68 era muito claro ao definir o campo de incidência do ISS, ao dispor que somente aqueles OBJETOS NÃO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO sofrerão a incidência do referido imposto. Na verdade, a redação do item 72 exclui da incidência dos produtos destinados à comercialização e à industrialização, que é o caso das matrizes, as quais são empregadas na indústria calçadista e consideradas como custo de produção, posto que são consumidas durante referido processo. Dessa forma, a interpretação do item 72 está condicionada à destinação do objeto, após a sua confecção, e não sob o fato desse objeto ser feito de acordo com as especificações determinadas pelo encomendante.

Entretanto, mesmo depois de oportunamente provocada mediante aclaratórios, a Corte a quo, embora tenha assentado que a atividade de beneficiamento está inserida no aludido item 72, nada acrescentou sobre a destinação da produção por encomenda realizada pela recorrente se direcionada a integrar subseqüente processo de industrialização do adquirente.

É cediço que o magistrado, desde que amparado em fundamentação suficiente, não está obrigado a responder todos os argumentos suscitados pela parte.

Todavia, na espécie, a alegação da empresa se mostra relevante para a solução da controvérsia, mormente se considerado o julgado proferido pela Suprema Corte que, nos autos da ADI n. 4.389, concedeu medida cautelar "para interpretar o art. 1º, caput e 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subseqüente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS".

Frise-se que a destinação da produção sobre encomenda é o elemento fático a determinar a tese jurídica a ser adotada, se a sedimentada no REsp 1.092.206/SP (para o consumidor final) ou na MC na ADI n. 4.389 (para integrar processo subseqüente de industrialização ou de circulação de mercadoria). A propósito, vide: EDcl no AgRg no AREsp 103.409/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 18/06/2012.

Nesse contexto, verifica-se a necessidade dessa questão de fato ser efetivamente enfrentada pela Corte estadual, até mesmo para fins de



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

prequestionamento, sob pena de inviabilizar o acesso à instância especial, nos termos da Súmula 211 do STJ.

A ocorrência de vício de integração acerca de questão relevante justifica a nulidade do julgado recorrido, por violação do art. 535 do CPC/1973. AgRg no AREsp 109.883/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 26/11/2012; AgRg no REsp 1.178.065/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 07/05/2013.

Reconhecido o vício de nulidade do acórdão recorrido, ficam prejudicadas as demais questões suscitadas no recurso especial.

Diante do exposto, ACOLHO os embargos de declaração, para tornar sem efeito a decisão e-STJ fls. 273/274, e CONHEÇO do agravo para DAR PROVIMENTO ao recurso especial (arts. 34, XXV e 253, II, "c", do RISTJ), a fim de anular o acórdão recorrido, por violação do art. 535 do CPC/1973, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem, para que reaprecie os embargos de declaração, sanando o vício de integração ora identificado.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 17 de março de 2017.

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

(Ministro GURGEL DE FARIA, 03/04/2017)

(grifos meus)

Como se vê, o STJ anulou o anterior julgamento destes Embargos de Declaração, por ausência de fundamentação quanto a aspectos que considerou relevantes, de modo que cumpre acolher os aclaratórios para sanar a omissão apontada, a qual reside na destinação da produção sobre encomenda que é o elemento fático a determinar qual a tese jurídica a ser adotada, a saber: (i) se a firmada no REsp nº 1092206/SP (para o consumidor final); (ii) ou se a firmada na MC ADI nº 4389 (para integrar processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria).

O mencionado REsp nº 1092206/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, define que, nas atividades mistas (as que agregam mercadoria e serviços), a determinação do tributo incidente é definida pela atividade preponderante, de modo que, se o serviço encontrar correspondência na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, incide ISS; inexistindo correspondência, a atividade é tributada pelo ICMS. A propósito:



RTH

Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)

2011/CÍVEL

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. 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), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009) (grifos meus)

Já a **MC ADI nº 4389** define que, se a mercadoria integrar processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, incide ICMS e não ISS. A propósito:

EMENTA : CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.
(ADI 4389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 24-05-2011 PUBLIC 25-05-2011 RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505) (grifos meus)

Assim, já adianto, os aclaratórios devem ser acolhidos com atribuição de efeitos infringentes ao julgado.

É que a empresa embargante, que tem por objeto social a indústria de matrizes¹ (fls. 138-140, do apenso), fabrica matrizes para a indústria calçadista, as quais são consumidas no processo produtivo do setor calçadista, pois as matrizes são moldes para confecção dos calçados, consoante explicitado na impugnação administrativa² (fls. 42-59,

¹ CLÁUSULA SEGUNDA-

O objeto da sociedade consiste em:

- Indústria de Matrizes;
- Indústria de componentes para calçados;
- Importação e exportação de produtos correlatos ao ramo;
- Maquetas e modelagens para calçados;
- Indústria de injetados plásticos em geral, produtos e peças técnicas, especialmente saltos e solados para calçados.

² DOS FATOS

(...)

2. Na condição de fabricante de matrizes para calçados (mercadoria que é utilizada para dar forma para os solados da indústria calçadista), a empresa realiza as seguintes operações:

a) adquire de outras empresas as matérias-primas necessárias para a produção do referido produto, conforme comprovam as notas fiscais anexas (ANEXO 02), realizando a posterior venda (CFPP's 5.11, 6.11, 7.11 – venda de



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

do apenso). Logo, a entrega do produto encomendado à encomendante não caracteriza entrega de produto a consumidor final, mas, sim, entrega de produto destinado a subsequente etapa de industrialização e de circulação a levar a incidência do ICMS e não do ISS.

De salientar que a atividade da empresa embargante não se caracteriza pela mera prestação de serviço de beneficiamento ou aperfeiçoamento de produto, mas, sim, de verdadeira atividade industrial geradora de produto novo/de gênero novo, pois transforma matéria-prima (alumínio, conforme Notas Fiscais das fls. 35-38 e 63-77, do apenso) em matriz para calçado. Resta, pois, caracterizado que a atividade que exerce caracteriza operação mista sobre qual somente cabe falar em incidência de ISS se houver expressa e específica previsão na Lista Anexa à LC 116/05, o que não se constitui no caso dos autos, pois a referida Lista não contempla a produção industrial de matrizes para indústria calçadista e não há como classificar transformação de alumínio em matriz para calçado como mero beneficiamento por encomenda, como defende a Fazenda Pública Municipal ao defender a incidência do item 14.05 da Lista Anexa à LC 116/05³. O que há é fabricação por encomenda de um bem, geração de produto novo, o qual retorna para a empresa contratante que irá fabricar o sapato, incidindo, pois, o ICMS (art. 5º, inc. I, da LC 87/96).

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. OPERAÇÕES MISTAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. LISTA ANEXA DA LC Nº 116/05. ITEM 14.05. NÃO INCIDÊNCIA. PROCESSO DE FABRICAÇÃO. MODIFICAÇÃO DO PRODUTO. PROVA DOS AUTOS. CASOS DE BENEFICIAMENTO E RESSALVA.

produção do estabelecimento), de acordo com as especificações contidas no art. 2º, inciso I do Regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº 37.699/97);

b) recebe do cliente matérias-primas para a transformação em novos produtos (beneficiamento), cobrando pelos serviços, bem como pelos materiais, de sua propriedade, empregados em referida industrialização (CFOP's 5.13, 6.13 – industrialização efetuada para outra empresa), conforme previsão contida no art. 2º, inciso II do Regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº 37.699/97).

(...)

³ 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

Submete-se ao ICMS a atividade industrial em que há modificação da matéria-prima (blocos de aço), confeccionando-se novo produto (matrizes), que será objeto de uso em atividade industrial. Atividade esta, naquilo em que traduz transformação de bem, como define a prova pericial carreada aos autos, que vai além do beneficiamento industrial previsto no item 14.05 da Lista Anexa da LC nº 116/05, quanto ao qual, sim, incide o ISS. No conhecido debate sobre as denominadas operações mistas, há de se ter em vista a previsão na Lista Anexa da LC nº 116/05, o que não ocorre nas atividades de efetiva industrialização praticada pelas embargantes. (Embargos Infringentes Nº 70058137092, Décimo Primeiro Grupo Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 21/03/2014) (grifos meus)

Assim também já me manifestei:

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO SUSCITADA EM CONTRARRAZÕES POR INOBSERVÂNCIA DO ART. 514 DO CPC. AFASTAMENTO. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA SUSCITADA EM AGRAVO RETIDO REITERADO EM APELAÇÃO. AFASTAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE MISTA. GERAÇÃO DE PRODUTO NOVO. INCIDÊNCIA DE ICMS E NÃO DE ISS. FABRICAÇÃO DE OSSOS PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS. 1. Diante do juízo de improcedência do pedido, inviável falar em não conhecimento do recurso por inobservância do art. 514, inc. II, do CPC, já que a parte não teria como trazer argumentos totalmente distantes daqueles que já arguiu na inicial. 2. Agravo retido. Preliminar de nulidade da sentença por cerceamento de defesa que não se sustenta, uma vez que apenas foi indeferida a oitiva de uma testemunha, que, na verdade, apenas poderia ser ouvida como informante, em razão do vínculo profissional com a demandante (contador da empresa). 3. **A questão relativa aos critérios para a delimitação da competência tributária para a incidência do ISS ou do ICMS acabou sintetizada pelo Superior Tribunal de Justiça quando da apreciação do REsp nº 1092206/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, tendo sido destacado que, nas atividades mistas (as que agregam mercadoria e serviços), a determinação do tributo incidente é definida pela atividade preponderante, de modo que, se o serviço encontrar correspondência na Lista Anexa à Lei***



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

Complementar nº 116/2003, incide ISS; inexistindo correspondência, a atividade é tributada pelo ICMS. 4. Impossível classificar a transformação de couro em ossos para consumo de animais como mero beneficiamento por encomenda, pois o que se tem é a fabricação por encomenda de um bem, geração de produto novo, incidindo o ICMS. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70068361039, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 27/04/2016) (grifos meus)

Não bastasse isso, cumpre consignar que, além da MC ADI nº 4389 apontada pelo STJ, o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido que, nas atividades de industrialização por encomenda, destinadas à integração ou utilização direta em processo de industrialização ou circulação de mercadorias, incide ICMS e não ISS. A propósito:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN. Nas hipóteses de conflito entre os fatos imponíveis do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação. Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. Quanto ao valor arbitrado a título de verba honorária, considerando a possibilidade de fixação com base na apreciação equitativa do magistrado (art. 20, § 4º, do CPC), fica a condenação reduzida para o montante apontado nas razões de decidir. Agravo regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor da verba honorária arbitrada. (ARE 839976 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11-03-2015 PUBLIC 12-03-2015) (grifos meus)



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens 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. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido. (AI 803296 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013) (grifos meus)

Acresça-se a tudo isso que, à época dos fatos geradores que ensejaram a autuação em tela, ainda vigia o Decreto-Lei nº 406/1968 (vigente até 31-07-2003), cujo item 72 da Lista Anexa⁴, limitava a incidência de ISS, expressamente, aos objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

Nessa ordem de coisas, a hipótese é de acolhimento dos Embargos de Declaração com atribuição de efeito infringente ao julgado, ante o reconhecimento de que,

⁴ 72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

no caso, a atividade é tributada por ICMS e não ISS. Com isso, vai extinta a execução fiscal atinente.

Isso posto, ACOLHO OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA SANAR A OMISSÃO APONTADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES AO JULGADO, ao efeito de julgar procedentes os embargos ante o reconhecimento de que, no caso, a atividade é tributada por ICMS e não ISS e, por consequência, extinguir a execução fiscal.

Em face do resultado do julgamento, responde a parte embargada/exequente pelo pagamento das custas processuais, (observadas as isenções legais – art. 11 do Regimento de Custas⁵, ADI nº 70038755864⁶ e Incidente de Inconstitucionalidade nº 70041334053), além de honorários advocatícios que, com fulcro no art. 20, § 4º, do CPC/73, fixo em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) em favor do procurador da parte adversa. Ressalto a inaplicabilidade do Código de Processo Civil de 2015 quanto à fixação de honorários advocatícios em razão de se tratarem de atos processuais praticados ainda na vigência do CPC/1973, haja vista o disposto nos artigos 14 e 1046 do mesmo diploma legal⁷, além dos Enunciados Administrativos números 2, 3, 6 e 7 do Superior Tribunal de Justiça⁸.

⁵ Art. 11 - As Pessoas Jurídicas de Direito Público são isentas do pagamento de custas, despesas judiciais e emolumentos no âmbito da Justiça Estadual de Primeiro e Segundo Grau.
Parágrafo único - A isenção prevista neste artigo não exime a Fazenda Pública da obrigação de reembolsar as despesas feitas pela parte vencedora.

⁶ “Por todo o exposto, na parte em que conhecida a ação, rejeitadas as preliminares, julgo procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 11 da Lei Estadual nº 8.121/85, com a redação que lhe deu a Lei Estadual nº 13.471/2010, na parte em que isenta as pessoas jurídicas de direito público do pagamento das despesas judiciais, exceto as despesas com condução aos oficiais de justiça, em relação ao Estado, que vêm realizando tais pagamentos por imposição de outro preceito legal.” (excerto do voto do Relator, Des. Arno Werlang)

⁷ **Art. 14. A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.**

Art. 1.046. Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a [Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973](#).
(...)

⁸ **Enunciado Administrativo número 2**

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Enunciado administrativo número 3



RTH
Nº 70042900514 (Nº CNJ: 0222845-52.2011.8.21.7000)
2011/CÍVEL

É o voto.

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET (PRESIDENTE) - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. JOÃO BARCELOS DE SOUZA JÚNIOR - De acordo com o(a) Relator(a).

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET - Presidente - Embargos de Declaração nº 70042900514, Comarca de Novo Hamburgo: "ACOLHERAM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA SANAR A OMISSÃO APONTADA PELO STJ, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES AO JULGADO. UNÂNIME."

Julgador(a) de 1º Grau: ALEXANDRE KOSBY BOEIRA

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC.

Enunciado administrativo número 6

Nos recursos tempestivos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016), somente será concedido o prazo previsto no art. 932, parágrafo único, c/c o art. 1.029, § 3º, do novo CPC para que a parte sane vício estritamente formal.

Enunciado Administrativo número 7

Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016, será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do novo CPC.