Apelação Cível n. 0007882-80.2013.8.24.0012, de Caçador
Relator: Desembargador Vilson Fontana

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COBRANÇA DE ISS. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RECURSO DA AUTORA. ALEGAÇÃO DE INCIDÊNCIA DE ICMS, NÃO DE ISS, SOBRE A ATIVIDADE EXERCIDA. OPERAÇÃO QUE AGREGA MERCADORIAS E SERVIÇOS. FABRICAÇÃO DE FÔRMAS DE CORTE E VINCO ('FACARIA'), SOB ENCOMENDA. ATIVIDADE NÃO PREVISTA NO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. AUSÊNCIA DE SERVIÇO REALIZADO SOBRE BEM DE TERCEIRO. ATIVIDADE TAMPOUCO INSERIDA NAS HIPÓTESES DO ITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS. PRODUTO FABRICADO POR ENCOMENDA, PORÉM CONSISTENTE EM UMA ETAPA DA CADEIA PRODUTIVA, NÃO DESTINADO AO CONSUMIDOR FINAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. APELO PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA.

"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" (REsp 1.092.206/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. em 11/03/2009).

No caso dos autos, a empresa apelante não pratica nenhuma das atividades previstas nos itens 13.05 ou 14.05 da lista de serviços, nem modifica produto pertencente ao cliente, mas sim fabrica e vende uma ferramenta (fôrma de corte e vinco), ainda que sob encomenda. Portanto, em sua atividade prepondera a circulação de mercadoria.

Ademais, *"nas hipóteses de conflito entre os fatos impositivos 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" (AgR ARE 839.976/RS, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. em 10/02/2015). (TJSC, AC n. 2012.061559-2, rel. Des. Carlos Adilson Silva, Primeira Câmara de Direito Público, j. em 23-06-2015). A fabricação de moldes para a futura fabricação de caixas não se destina ao consumidor final, mas consiste em uma etapa da cadeia produtiva, não atraindo, portanto, a incidência do ISS.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n. 0007882-80.2013.8.24.0012, da comarca de Caçador 2ª Vara Cível em que é Apelante Fortfacas Ltda ME e Apelado o Município de Caçador.

A Quinta Câmara de Direito Público decidiu, por votação unânime, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, a fim de declarar a inexigibilidade dos créditos tributários de ISS referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, e conseqüentemente, decretar a nulidade das CDAs 2343/2013 e 2344/2013, e condenar o Município ao pagamento dos honorários advocatícios arbitrados na sentença. Custas legais.

Participaram do julgamento, realizado nesta data, os Exmos. Srs. Des. Hélio do Valle Pereira (presidente com voto) e Des^a. Denise de Souza Luiz Francoski.

Florianópolis, 16 de agosto de 2018.

Desembargador Vilson Fontana
Relator

RELATÓRIO

Em ação anulatória de débito fiscal interposta por Fortfacas Ltda. ME contra o Município de Caçador, o juízo da 2ª Vara Cível da Comarca de Caçador julgou improcedentes os pedidos iniciais, entendendo que não é possível afastar a incidência do ISS sobre a atividade preponderante da empresa (fls. 118-124).

Inconformada, a autora interpôs recurso de apelação, aduzindo que sua atividade é a "fabricação de fôrma de corte e vinco, também conhecido como 'facaria', consistindo em fabricação de caixas, moldes, modelos e matrizes", a qual não tem relação com o item 13.05 do anexo 1 da Lei Complementar 116/03, tendo em vista que não pratica "corte" ou recorte", apenas fabrica as fôrmas para o corte. Acrescentou que a lista de serviços da lei complementar é taxativa e a hipótese de incidência do ISS é residual em relação ao ICMS. Ademais, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que incide o ISS sobre qualquer operação de industrialização por encomenda estaria superado, tendo em vista o julgamento do Supremo Tribunal Federal da ADIn 4389 MG, no sentido de que não incide o imposto municipal em industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ao processo produtivo (fls. 128-140).

Em contrarrazões, o Município réu afirmou que a decisão citada foi proferida pelo STF em medida cautelar e sem efeito *erga omnes*, e tratando-se de norma infraconstitucional, tal análise cabe ao STJ. Requereu a manutenção integral da sentença (fls. 146/147).

A Procuradoria-Geral de Justiça deixou de manifestar-se acerca do mérito da causa (fl. 152).

Este é o relatório.

VOTO

A controvérsia se circunscreve à caracterização da atividade da apelante como serviço, tributável pelo ISS, ou mercadoria, sujeita ao ICMS.

Inicialmente, registra-se que o Superior Tribunal de Justiça já consolidou, sob o rito dos recursos repetitivos, o entendimento de que nas operações mistas, em que há combinação de fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, "*incide o ISS 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*" (REsp 109.2206/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. em 11/03/2009).

A sentença combatida afirmou que "a empresa autora desenvolve atividades de corte e recorte, sob encomenda, de fôrmas de corte e vinco, sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento encomendante, que poderá exportá-lo, comercializá-lo ou submetê-lo a nova etapa de industrialização." Assim, entendeu o juiz *a quo* estar a atividade inserida na previsão do item **14.05** da lista de serviços da LC 116/2006: "*restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer*".

Conforme dispõe o contrato social da empresa, seu objeto é a "Fabricação de Fôrma de Corte e Vinco (Facaria)" (fl. 30). Segundo registro no CNPJ, sua atividade econômica é classificada como "fabricação de ferramentas" (fl. 28). Conforme explica a apelante, a fôrma "serve para cortar e vincar (dobrar) a chapa no formato da caixa. É um suporte de madeira com facas de corte dispostas no formato da embalagem". As fotografias de fls. 74-81 demonstram com maior clareza no que consiste o produto. Pode-se perceber que a empresa não corta ou recorta, apenas fabrica as fôrmas para futuro corte e recorte. Não se vislumbra, portanto, nenhum dos serviços listados no item 14.05, acima

transcrito, na atividade da apelante.

Além disso, é importante assinalar que todos os subitens do n. 14 da lista referem-se a "*serviços relativos a bens de terceiros*". Já a atividade desenvolvida pela apelante não envolve a realização de serviço sobre bens de terceiros, mas sim a fabricação de ferramentas – fôrmas de corte e vinco ('facaria'), a partir matérias-primas diversas (madeira, lâminas, borracha, etc).

A própria ementa do precedente do Superior Tribunal de Justiça citado pelo juízo *a quo* revela que a subsunção ali realizada difere diametralmente do caso em análise:

[...] 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 a 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, condicionamento, 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). (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/11/2008) (grifou-se)

É evidente, portanto, que a chamada 'industrialização por encomenda' só é sujeita ao ISS quando consistir em um serviço previsto na lista anexa à LC 116/2003. E os serviços previstos sob o item 14, como visto, são aqueles prestados sobre bens de terceiros, o que não é o caso dos autos.

A diferenciação é bastante clara. Se a hipótese analisada pelo STJ tratasse de simples venda de peça de granito já cortada e polida, ainda que por encomenda, não preponderaria o aspecto do serviço, mas sim o da circulação de mercadoria, e incidiria o ICMS. O ponto fulcral não é que o serviço seja realizado sob encomenda. É o fato de a peça já pertencer ao encomendante o que restringe a atividade ao serviço realizado e, conseqüentemente, atrai a incidência do ISS. Tanto é que, neste caso, não incide ICMS, pois não há circulação de mercadoria: o bloco de granito sai do estabelecimento do encomendante e, após a prestação do serviço, para lá retorna.

A *contrario sensu*, no caso dos autos, a empresa apelante não modifica nenhum produto pertencente ao cliente, mas sim **fabrica e vende** uma ferramenta (fôrma de corte e vinco), ainda que sob encomenda e de forma específica à necessidade do cliente. Portanto, em sua atividade prepondera a circulação de mercadoria.

Somente a título de reforço argumentativo, é de se notar que a lista anexa à LC 116/2003 inclui os serviços de "próteses sob encomenda" (4.14) e "obras de arte sob encomenda" (40.01). Quando o legislador quis caracterizar como serviço a entrega de mercadorias feitas por encomenda, portanto, fê-lo expressamente. Por outro lado, quando previu o serviço de corte e recorte relativo a bens de terceiros, restringiu-o, singelamente, a bens de terceiros.

Interpretar a decisão do Tribunal Superior de forma ampla, de maneira a encaixar qualquer operação de industrialização realizada sob encomenda no âmbito de incidência do ISS, como faz a sentença, seria

ultrapassar em muito as possibilidades interpretativas contidas na Constituição Federal, na Lei Complementar 116/2003 e no próprio precedente judicial citado.

Portanto, como a atividade realizada pela apelante não se dá sobre bens de terceiros, conforme exige o item 14 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, e nem sequer envolve corte, recorte, ou outro serviço expresso no subitem 14.05, impossível reconhecer a incidência do ISS sob tal rubrica.

Noutra ponta, o Município apelado, conforme termo de fiscalização de fls. 99-103, enquadrou a atividade realizada no item **13.05** da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003: "*composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia*", forte também na súmula 156 do STJ, segundo a qual "*a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*".

Em raciocínio semelhante ao realizado acima, é importante delimitar a aplicação da súmula 156 do STJ, conforme sua literalidade, à prestação de serviços de composição gráfica, sendo possível, no máximo, interpretá-la extensivamente para abarcar os demais serviços previstos no item 13 da lista anexa à LC 116/2003, ou seja, aqueles "*relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia*".

A atividade da apelante, entretanto, é completamente alheia à composição gráfica. E mesmo a "clicheria", atividade a que mais se assemelha dentre as previstas no subitem 13.05, resume-se à realização de moldes para replicar textos ou estampas¹, ou seja, permanece no âmbito da reprografia, conforme delimitado pelo item 13.

Em suma, a atividade exercida pela apelante também não está inserida nas hipóteses previstas no item 13.05 da lista anexa à LC 116/2003.

¹ Conforme Dicionário Michaelis: "Clichê. 1 GRÁF Placa de metal, com imagem ou dizeres em relevo, obtida por meio de estereotipia, galvanotipia ou fotogravura, utilizada na impressão em máquina tipográfica; fotótipo".

E ainda que assim não fosse, há outro elemento a ser considerado. O STF vem entendendo que, para a definição da incidência do ICMS ou do ISS, deve-se considerar também a sua destinação, ou seja, se o serviço é prestado diretamente ao usuário final ou integra uma etapa na cadeia produtiva.

Assim já ensinava a doutrina:

Por último, cumpre advertir (e esta é a solução que se colhe da interpretação sistemática dos diversos itens da Lista de Serviços) para importante aspecto incidental do ISS: o imposto recai somente sobre os serviços prestados na última etapa do processo circulatório, ou seja, ao consumidor final (operações de consumo). Serviços prestados na fase intermédia do ciclo produtivo-distributivo (operações intermédias) ficam subsumidos nas hipóteses de incidência do IPI e do próprio ICMS, relativamente a industrialização e circulação de mercadorias. (Denari, Zelmo. Curso de direito tributário, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p. 336)

Dessa forma, caso a atividade seja apenas uma etapa dentro da cadeia de circulação de mercadorias, incidirá apenas o ICMS. Nesta senda, especificamente em relação ao item 13.05 da lista da LC 116/2003, o Supremo Tribunal Federal deferiu medida cautelar em ADI para interpretar o dispositivo conforme a Constituição, como segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE 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, Rel: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 13/04/2011)

Ao contrário do alegado em contrarrazões, a decisão foi prolatada

no controle concentrado de constitucionalidade e, portanto, tem eficácia *erga omnes*. Tampouco há falar em incompetência do STF para analisar a matéria, tendo em vista que os impostos em discussão – ICMS e ISS, são definidos, ainda que em termos gerais, nos arts. 155, II e 156, III, da Constituição. Ademais, o entendimento vem sendo seguido pelo STJ (AgInt/REsp 1633483/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, j. 16/11/2017; AgInt/AgRg/REsp 1278177/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 20/06/2017).

Importante frisar que a referida ADI somente não teve julgamento de mérito porque o legislador incorporou tal interpretação à redação do item 13.05, que passou a excetuar a incidência de ISS quando os serviços ali previstos forem "*destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização [...] quando ficarão sujeitos ao ICMS*".

Esse raciocínio vem sendo aplicado não somente às hipóteses do item 13.05, mas também a outras previstas na Lei Complementar 116/2003, inclusive por este Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSUAL CIVIL. [...] MÉRITO. APARENTE CONFLITO DE INCIDÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISSQN. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE EMBALAGENS. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO PAPEL QUE ESSA ATIVIDADE EXERCE NO ÂMBITO DE TODO O CICLO PRODUTIVO. PRODUTO OBJETO DE UMA ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO E QUE AINDA CHEGARÁ AO CONSUMIDOR FINAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA NA ADI 4.389/DF E RECENTE PRECEDENTE FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DO AGR ARE 839.976/RS. INCIDÊNCIA DO ICMS, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE.

"Nas hipóteses de conflito entre os fatos impositivos 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" (AgR ARE 839.976/RS, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. em 10/02/2015).

"(...) se a atividade é prestada para o proprietário de objeto que não se destina à comercialização, mas ao uso da pessoa para a qual a atividade é prestada, tem-se um serviço, sendo indiscutível a incidência do imposto. Entretanto, se a atividade é prestada para uma empresa como etapa de um processo de industrialização, ou se o objeto ao qual diz respeito vai ser comercializado, não incide o ISS" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 416). **Assim, para que incida o ISSQN sobre as atividades listadas no item 14.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03, estas não devem servir como meio para a consecução de outro bem e/ou mercadoria, exaurindo naquele momento a própria cadeia produtiva.** [...] (Apelação Cível n. 2012.061559-2, de Braço do Norte, rel. Des. Carlos Adilson Silva, Primeira Câmara de Direito Público, j. 23-06-2015).

No caso dos autos, a empresa apelante produz um insumo: moldes para a futura fabricação de caixas. Percebe-se claramente que esta atividade não se destina ao consumidor final, mas consiste em uma etapa da cadeia produtiva, anterior mesmo à fabricação de embalagens. Portanto, também por este aspecto conclui-se que a atividade desenvolvida pela empresa não é sujeita ao ISS, mas sim ao ICMS.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, o voto é pelo conhecimento e provimento do recurso, a fim de declarar a inexigibilidade dos créditos tributários de ISS referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, e conseqüentemente, decretar a nulidade das CDAs 2343/2013 e 2344/2013.

Tendo em vista que os processos tramitaram separadamente, deixa-se de extinguir a Execução Fiscal, porém determina-se que esta decisão seja comunicada ao juízo competente para tanto.

Invertem-se os ônus sucumbenciais, ficando o Município condenado ao pagamento dos honorários advocatícios arbitrados na sentença, embora isento de custas processuais. São incabíveis honorários recursais, pois a sentença foi prolatada sob a égide do CPC/1973.

Este é o voto.