

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
EMBTE.(S) : MUNICIPIO DE CONTAGEM
EMBTE.(S) : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS
SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITALS
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE
CONTAGEM
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
EMBDO.(A/S) : ARCELORMITTAL BRASIL S/A
ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E
OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : MUNICIPIO DE SAO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO
PAULO
AM. CURIAE. : ABIQUIM- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA
INDUSTRIA QUÍMICA
ADV.(A/S) : PAULO AYRES BARRETO
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO -
ABAG
ADV.(A/S) : VINICIUS JUCÁ ALVES E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS
DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA
TRIBUTARIA - ABAT
ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO
ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
AM. CURIAE. : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE
SAO PAULO
ADV.(A/S) : RACHEL LIMA DE ALMEIDA DA MOTTA SANTO
COLSERA
ADV.(A/S) : DAMARES MEDINA COELHO
ADV.(A/S) : FLAVIO HENRIQUE UNES PEREIRA
AM. CURIAE. : FRENTE NACIONAL DE PREFEITOS
ADV.(A/S) : RODRIGO MELO MESQUITA

ADV.(A/S) : LEVI RESENDE LOPES
ADV.(A/S) : CAROLINA FREITAS GOMIDE DE ARAUJO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo Município de Contagem/MG e pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) contra acórdão mediante o qual o Tribunal Pleno julgou o mérito do recurso extraordinário e fixou teses para o Tema nº 816 da Repercussão Geral.

Os presentes embargos de declaração giram em torno dos seguintes argumentos: a) a matéria discutida nos presentes autos deveria ser livremente examinada, pois alguns ministros firmaram convicção pela validade do ISS debatido, e a medida cautelar na ADI nº 4.389/DF, citada no julgado embargado, não teria efeito vinculante, sendo que seu mérito nunca foi apreciado, tendo ficado os efeitos de tal medida restritos ao período em que ela vigeu; b) a referida ação direta e o ARE nº 839.976/RS-AgR teriam tratado de matéria distinta daquela aqui debatida; c) a Corte não teria debatido, no RE nº 605.552/RS, o critério do destino, sendo que o ISS não poderia ficar sujeito a evento posterior ao fato gerador; d) a LC nº 56/87, citada no voto condutor ao tratar da não cumulatividade, foi revogada e substituída pela LC nº 116/03, a qual, ademais, não adotaria o critério do destino; e) a multa aplicada no caso concreto teria sido de revalidação e, nessa toada, o Tribunal deveria ter adotado fundamentação específica para a resolução de tal caso, desvinculada da tese de repercussão geral.

Preliminarmente, reconheço a ilegitimidade da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF) para opor embargos de declaração.

Com efeito, no julgamento dos primeiros, segundos, terceiros e quartos embargos de declaração no RE nº 949.297/CE (Tema nº 881) e dos

RE 882461 ED / MG

primeiros e segundos embargos de declaração no RE nº 955.227/BA (Tema nº 885), a Corte firmou entendimento de que não são admissíveis embargos de declaração de **amicus curiae** contra julgamento do mérito de tema de repercussão geral.

Nesse sentido, não conheço dos embargos de declaração quanto à Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF). De outro giro, conheço do recurso no que diz respeito ao embargante remanescente, Município de Contagem, que é parte do processo e tem legitimidade para se insurgir contra a decisão ora atacada.

Ultrapassada a questão preliminar, verifico que o julgado embargado não incorreu em omissão, tendo o órgão julgador decidido, fundamentadamente, todos os pontos colocados em debate, nos limites necessários ao deslinde do feito. Outrossim, a contradição que autoriza opor o recurso declaratório deve ser interna à decisão, verificada entre os fundamentos do julgado e sua conclusão, o que não ocorreu no caso em tela. Da mesma forma, a decisão não é obscura, pois a ela não faltam clareza nem certeza quanto ao que foi decidido.

No julgado embargado, a Corte deu provimento ao recurso extraordinário interposto pela parte contribuinte, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem e invertendo os ônus sucumbenciais fixados na sentença. Também fixou teses estabelecendo (i) a inconstitucionalidade da incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista Anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização e (ii) o teto de 20% do débito tributário para as multas moratórias instituídas pelas unidades federadas.

Registre-se que os precedentes indicados no julgado embargado foram mencionados como jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e que, durante os debates, ficou claro que “a jurisprudência, às vezes, é um valor em si, independentemente do mérito propriamente, pela estabilidade”.

Afora isso, relembro que, no julgado embargado, aduzi que a Corte,

RE 882461 ED / MG

ao decidir conflitos entre ISS e ICMS, usualmente adota o critério objetivo: caso a atividade esteja definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza tributável pelo imposto municipal, deve incidir apenas esse tributo, ainda que ela envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na própria lei. Mas ressaltei, também com base em julgados, que o Tribunal pode deixar de adotar tal critério se a lei complementar definir como serviço atividade que, ontologicamente, não o é ou que envolva fornecimento de mercadorias de vulto significativo e com efeito cumulativo.

Com apoio em orientação do Tribunal, consignei que a solução da controvérsia quanto à incidência do ISS, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, na industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, passa pela identificação do papel que essa atividade tem na cadeia econômica: se o objeto retorna à circulação ou à industrialização após a industrialização por encomenda, essa atividade representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante, não estando, portanto, sujeita ao ISS. Especificamente quanto à ADI nº 4.389/DF, é evidente que a maioria dos ministros concluiu pela possibilidade da aplicação, no presente caso, do entendimento lá prevalecente, mesmo considerando que a situação em debate na citada ação direta (subitem 13.05 da LC nº 116/03 — industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria) não fosse exatamente a mesma daquela referida nos presentes autos (subitem 14.05 da LC nº 116/03). Destaco, ainda, que, no julgado embargado, realcei que a cobrança do ISS debatido importa em significativo efeito cumulativo no bojo do ICMS e/ou do IPI.

Quanto à multa aplicada no caso concreto, aduzi, de maneira clara no julgado embargado, que a discussão ficou prejudicada, em razão de a cobrança do ISS discutido nos autos ter sido considerada inconstitucional.

Por serem esclarecedores, transcrevo trechos do voto que proferi:

“A Corte tem consignado que, nos conflitos envolvendo operações mistas (obrigação de fazer com fornecimento de mercadorias) e a dúvida a respeito da incidência do ISS ou do ICMS, adota-se, a princípio, o critério objetivo para se dirimir a controvérsia.

(...)

A Corte também tem assinalado que **o mencionado critério objetivo pode, contudo, deixar de ser adotado nos casos em que a lei complementar defina como serviço atividade que, ontologicamente, não o é ou que envolva fornecimento de mercadorias de vulto significativo e com efeito cumulativo**. Em casos assim, constata-se ter a lei complementar ampliado, indevidamente, a competência tributária dos municípios, ofendendo o texto constitucional.

Sobre esse assunto, cito os seguintes precedentes: ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe de 25/5/11; RE nº 605.522/RS, Tribunal Pleno, de **minha relatoria**, DJe de 6/10/20.

(...)

Considero que a aplicação indiscriminada do subitem 14.05 em questão, sem se ressalvarem os objetos destinados à industrialização ou à comercialização, não se coaduna com o texto constitucional.

Recordo que, no julgamento do AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, do qual fui Relator, anotei que a problemática da definição do imposto que deve incidir nas operações de industrialização por encomenda pode ser resolvida a partir do entendimento externado na ADI nº 4.389/DF-MC, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe de 25/5/11.

No exame dessa medida cautelar, a Corte concluiu 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 mercadorias’.

(...)

Considero ser possível se extrair do julgamento dessa medida cautelar a diretriz de que **a solução da controvérsia a respeito da tributação incidente sobre a industrialização por encomenda passa pela análise do papel que essa atividade tem na cadeia econômica, e não propriamente pela análise isolada da atividade-fim desempenhada pela indústria contratada.**

(...)

Note-se que, na ocasião, entendeu o Plenário que a produção de embalagens pelo executor da encomenda, ainda que elas sejam personalizadas, constitui etapa do processo produtivo, cujo objetivo final é a produção e circulação dos bens e das mercadorias embalados.

Em suma, se o bem retorna à circulação ou à nova industrialização após a industrialização por encomenda, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante, não estando, portanto, a industrialização por encomenda sujeita ao ISS.

Aplicando essa compreensão, verifica-se que igualmente não podem ficar sujeitas ao ISS, quando aplicadas em objetos destinados à circulação ou à industrialização, as atividades de restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres (subitem 14.05).

Corroborando o entendimento de que a orientação firmada no julgamento da medida cautela na ADI nº 4.389/DF

se aplica no presente tema de repercussão geral, transcrevo trecho do parecer da Procuradoria-Geral da República, que concluiu não ser possível a cobrança do ISS no presente caso:

‘(...)

Embora a eficácia da decisão seja restrita ao serviço especificado, sua aplicação pode ser extrapolada e aplicada à presente hipótese. Isso porque a questão de fundo reside em saber, segundo a ótica constitucional, o fator predominante para se definir a competência tributária do fato gerador em exame: ater-se à literalidade da Lei Complementar 116/2003 e sua lista anexa e optar pelo tributo municipal, alijando da controvérsia os influxos conceituais da Constituição Federal, ou discernir, entre as várias etapas da siderurgia, a atividade de corte e recorte de uma bobina de aço como meio para manufatura do metal e o seu correspondente reingresso na fase seguinte para a elaboração do produto final acabado e útil ao mercado consumidor, deferindo ao contribuinte a cobrança da exação estadual e o seu respectivo regime de não-cumulatividade, próprio da atividade industrial.’

Há, ainda, outro motivo que corrobora essa conclusão. Nesse ponto, remeto-me à contextualização histórica.

Recorde-se que, nas discussões para a elaboração de nova lista de serviços a que se referiu a LC nº 56/87, aduziu-se que um dos objetivos era evitar, quando fosse relevante, o efeito cumulativo que o ISS poderia ter em relação ao ICM, imposto de natureza não cumulativa.

O resultado do julgamento da ADI nº 4.389/DF-MC reflete justamente isso. Evitou-se o relevante efeito cumulativo que o

ISS poderia ter em relação ao ICMS se a industrialização por encomenda daquelas embalagens fosse submetida ao imposto municipal.

Nesse sentido, associado às diretrizes extraídas do exame da citada medida cautelar, tenho, para mim, que o mesmo espírito presente na elaboração da nova lista de serviços a que se referiu a LC nº 57/87, **mutatis mutandis**, é igualmente aplicável em discussões como a presente.

Isso é, também a lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS deve evitar, quando relevante, o efeito cumulativo que esse imposto pode ter em relação ao IPI. Afinal, também esse tributo tem natureza não cumulativa.

Nesse contexto, julgo que, ao não serem ressalvados, no subitem 14.05, os objetos destinados à industrialização ou à comercialização, o que existe é, em especial quanto aos primeiros, relevante efeito cumulativo do ISS em relação ao IPI.

Corroborando essa compreensão, **vide** a seguinte passagem de uma decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

‘Apesar de suprimida do texto do subitem 14.05 a expressão ‘de objetos não destinados à industrialização ou comercialização’, veja que ela é, de fato, desnecessária no momento em que, dentro de uma lógica razoável, não faz qualquer sentido gravar entre uma etapa e outra de um processo industrial, sujeito à incidência de impostos não cumulativos, no caso o ICMS e o IPI, a incidência de um imposto cumulativo, no caso o ISS, que, nessas condições, se transformará em um custo real para o industrial, e, em consequência, para o seu cliente’¹ (acórdão 17.578/07/2).

¹ Disponível

Visto isso, destaco que a Primeira Turma da Corte, no julgamento do RE nº 606.960/ES-AgR-AgR, DJe de 13/5/14, de **minha relatoria**, já reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança de ISS, tendo presente o subitem em questão no tocante à industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, os quais, após serem a ele retornados, eram comercializados.

(...)

A referida Turma chegou a idêntica conclusão no julgamento do ARE nº 839.976/RS-AgR, DJe de 12/3/15, no qual determinado município defendia a aplicação do subitem 14.05 em referência em contexto de industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, embora essa atividade configurasse, no caso concreto, etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria

(...)

Em suma, amparando-me na orientação do Tribunal Pleno, firmada no julgamento da ADI nº 4.389/DF-MC, entendo que o subitem 14.05 da Lista Anexa à LC nº 116/03, ao não ressalvar os objetos destinados à industrialização ou à comercialização, expandiu, indevidamente, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios.

(...)

Verifica-se que o Tribunal de Origem, ao decidir pela incidência do ISS sobre a industrialização por encomenda em questão **ainda que ela se insira na cadeia produtiva do aço**

como etapa intermediária contrariou o entendimento por mim defendido no exame do presente tema de repercussão geral.

Concluo, portanto, pelo provimento do recurso extraordinário, reconhecendo a impossibilidade de incidência do ISS no tocante às industrializações por encomenda discutidas nos autos de objetos destinados à comercialização ou à industrialização.

Fica prejudicada, com isso, a análise, no caso concreto, das alegações conectadas com a multa fiscal questionada nos autos (a qual foi aplicada, recorde-se, em razão do não pagamento do referido ISS)."

Reitero, portanto, à luz das considerações acima, que não há que se falar em contradição, omissão ou obscuridade no acórdão embargado. Também é certo não haver no julgado nenhum erro material a ser corrigido. Insta, ademais, destacar que não se prestam os embargos de declaração para o fim de se promover o rejuízo da causa.

Ante o exposto, conheço dos embargos de declaração apenas quanto ao Município de Contagem e os rejeito.

É como voto.