26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4EF4-5433-5D30-ECF2 e senha 8690-442A-FDDF-910F

	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

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 816. Direito tributário. ISS. Subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do imposto na industrialização por encomenda. Materiais fornecidos pelo contratante. Etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria. Impossibilidade. Fixação do limite de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

1. 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.

2. As multas tributárias moratórias decorrem do simples atraso no pagamento do tributo. À luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, adota-se o patamar de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

3. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 816: "1. É inconstitucional a 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; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4EF4-5433-5D30-ECF2 e senha 8690-442A-FDDF-910F

4. Recurso extraordinário provido.

5. Modulação dos efeitos da decisão nos termos da ata de julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento, por maioria de votos, apreciando o Tema nº 816 da Repercussão Geral, em dar provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, com a inversão dos ônus sucumbenciais fixados na sentença. Foram fixadas as seguintes teses: "1. É inconstitucional a 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; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário". No que diz respeito apenas à primeira tese fixada, atribuiu-se eficácia **ex nunc**, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS, e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, o Tribunal entendeu pela incidência do IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito, nos termos do voto do Relator, vencidos o Ministro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4EF4-5433-5D30-ECF2 e senha 8690-442A-FDDF-910F

Alexandre de Moraes, que negava provimento ao recurso, e, relativamente à inclusão do IPI na modulação temporal, os Ministros **Gilmar Mendes**, **Cristiano Zanin** e **Alexandre de Moraes**. Nesta assentada, reajustaram seus votos para acompanhar o Relator os Ministros **Luiz Fux** e **Roberto Barroso** (Presidente). Não votou o Ministro **Flávio Dino**, sucessor da Ministra **Rosa Weber**, que já havia votado em assentada anterior. Plenário, 26.2.2025.

Brasília, 26 de fevereiro de 2025.

Ministro **Dias Toffoli**
Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4EF4-5433-5D30-ECF2 e senha 8690-442A-FDDF-910F

25/04/2023 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F654-5617-E545-E6D1 e senha 345A-51AB-11C7-1BC3

	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

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de recurso extraordinário, fundado na letra **a** do permissivo constitucional, interposto pela Manchester Ferro Aço Ltda. contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais concluiu ser devido o ISS em razão da atividade de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, bem como ser válida a multa de revalidação.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

> "EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL CORTE DE BOBINAS DE AÇO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MATERIAL DE TERCEIROS ATIVIDADE FIM DO PRESTADOR INCIDÊNCIA DE ISSQN HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS ART. 20 DO CPC PRIMEIRO RECURSO NÃO PROVIDO. SEGUNDO RECURSO PROVIDO. Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como `industrialização por encomenda´. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, o Juiz pode arbitrar os honorários advocatícios pautado

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F654-5617-E545-E6D1 e senha 345A-51AB-11C7-1BC3

> no parágrafo 4º do artigo 20 do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo."

Alega a recorrente ter havido ofensa aos arts. 153, § 3º, inciso II; 155, § 2º, e 156, inciso III, da Constituição Federal.

Ao contextualizar a demanda, diz a recorrente que desempenha atividades integradas ao ciclo industrial siderúrgico, executando corte do aço produzido em longas chapas e bobinas antes de ele ser colocado à venda para os consumidores. Nesse sentido, aponta figurar em etapa intermediária da cadeia de circulação, entre a produção do aço bruto e sua destinação à venda, podendo ser a dinâmica da operação descrita da seguinte forma: os produtores de aço, contratantes, remetem os produtos em estado bruto a ela, a qual, após cortá-los transversal e longitudinalmente, devolve-os aos produtores.

Argumenta que viola o texto constitucional a incidência do ISS, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 166/03, sobre essa atividade por ela desenvolvida. Relembra, contudo, que, no DL nº 406/68, as atividades posicionadas em etapas intermediárias do ciclo industrial que constituíssem atividades-meio para a obtenção de produto final estavam excluídas do campo desse imposto.

Segundo o entendimento da recorrente, o texto constitucional, no art. 153, inciso III, "permite que o legislador relacione os atos materiais caracterizadores de serviços tributáveis (...), mas não abre espaço para a modificação do conceito constitucional de 'serviço'". De sua óptica, a Constituição adotou o pressuposto fático de que o ciclo econômico de produção e comercialização é reservado à incidência do IPI e do ICMS.

Diz ela também que, com a LC nº 116/03, houve alargamento do conceito de serviços, de modo abranger as atividades-meio para a obtenção de mercadoria ou de produto industrializado final.

Mais à frente, no recurso extraordinário, assevera que, manifestando boa-fé, "recolheu ICMS sobre as atividades autuadas (...), conforme já comprovado nos autos".

Acrescenta não ser procedente a afirmação de que predomina, na

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F654-5617-E545-E6D1 e senha 345A-51AB-11C7-1BC3

atividade em questão, obrigação de fazer. Em seu modo de ver, "nela está igualmente contida uma obrigação de dar, de sorte que o cumprimento de uma obrigação de fazer como pressuposto para a dação de algo não configura serviço tributável". Assevera que "a prestação contratada envolve a entrega de produto novo (obrigação de dar)".

Sustenta, assim, a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre atividades de industrialização por encomenda realizadas em etapa intermediária no ciclo produtivo.

Sobre a multa aplicada, argumenta que ela viola a proporcionalidade, a razoabilidade e a vedação do confisco. Nessa toada, aponta que essa multa exorbita em muito a quantia necessária para a dissuasão de condutas ilícitas. Afirma que a exigência de R$ 13.182,84, a título de multa, assume caráter arrecadatório.

Em contrarrazões, o Município de Contagem aduz que a autuação encontra amparo nos arts. 72 a 96 da Lei Municipal nº 1.611/83 e no mencionado subitem da Lista anexa à LC nº 116/03, o qual não contempla em seu final a expressão "de objetos não destinados à industrialização ou comercialização". Destaca que o único requisito para a incidência do ISS é que as atividades mencionadas nesse subitem sejam exercidas em bens de terceiros.

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo provimento parcial do recurso extraordinário. Em essência, defendeu que a atividade em comento não se submete ao imposto municipal e que a multa moratória de 50% não pode ser considerada elevada para fins de apenação pela mora.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F654-5617-E545-E6D1 e senha 345A-51AB-11C7-1BC3

25/04/2023 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Encontram-se em discussão dois assuntos: 1) constitucionalidade da cobrança, nos moldes do subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar (LC) nº 116/03, do ISS "em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, **quando referida operação configurar etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria**" (grifo nosso); 2) limite para a fixação da multa fiscal moratória.

Eis o teor do subitem 14.05 da Lista Anexa à LC nº 116/03, a qual traz os serviços tributáveis pelo imposto municipal:

> "~~14.05 Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.~~
>
> 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)."

Quanto à multa, vale, desde já, relembrar que, **consoante a manifestação de repercussão geral, foi ela aplicada no patamar de 30% do valor do débito**.

Cada um dos assuntos mencionados será tratado em uma parte distinta deste voto. A última parte é destinada à análise do caso concreto.

PARTE I - DO ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA REALIZADA EM MATERIAIS FORNECIDOS PELO CONTRATANTE NOS TERMOS DO SUBITEM

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

14.05 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03 QUANDO AQUELA CONFIGURAR ETAPA INTERMEDIÁRIA DE CICLO PRODUTIVO DE MERCADORIA

DA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

Como se sabe, o atual sistema tributário nacional encontra origens na conhecida Emenda Constitucional nº 18/65, que reformou o sistema tributário previsto na Constituição Federal de 1946.

Nessa reforma, estipulou-se caber à União o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e aos estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), sucessor do antigo imposto sobre vendas e consignações e predecessor do atual ICMS.

Quanto aos municípios, estabeleceu-se competir a eles instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza "**não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados**" (grifo nosso), em substituição ao antigo imposto sobre indústria e profissões (IIP).

Em relação aos dois primeiros impostos (IPI e ICM), previu-se, naquela reforma, a necessidade de observância da não cumulatividade, a fim se evitar o efeito cascata da tributação. Ponderou-se que, se, por um lado, a incidência cumulativa de impostos propiciava maior receita, pelo outro, isso trazia desvantagens importantes para a economia do país, as quais deveriam ser obstadas.

Sobre o assunto, destaco os trabalhos realizados pela comissão responsável por redigir anteprojeto daquela emenda constitucional:

> "3/35. O art. 13 da Emenda 'B' (…) atribui à competência federal o impôsto sôbre os produtos industrializados (…). Trata-se, na realidade, do mesmo tributo a que o art. 15, n.º II, chama de impôsto de consumo, mudada apenas essa denominação para outra, mais consentânea com a natureza (…) consubstanciada na seletividade de suas alíquotas e no caráter não cumulativo de suas incidências. (…)
>
> 3/36. O art. 14 da Emenda 'B' atribui aos Estados o impôsto sôbre as operações relativas à circulação de mercadorias (…).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> (...)
>
> 3/40. Ainda para sistematizar êste imposto [ICM] com o incidente sôbre os produtos industrializados, atribui-se a êle, também, o caráter não cumulativo (…). É, aliás, característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada sucessiva operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre as operações anteriores."[1]

No tocante à mudança da competência dos municípios para instituírem o ISS, e não mais o IIP, a comissão aduziu que a expressão que designava o antigo tributo, isso é, imposto de indústrias e profissões, era "notadamente inadequada para definir qualquer figura tributária". A identificação desse tributo dependia, assim, muito da base de cálculo para ele eleita.

Os municípios, "para não ficarem limitados meramente a uma taxa, uma 'patente' ou um emolumento sobre o exercício de atividades industriais ou profissionais – que aliás se confundiriam com o imposto de licença (...)", passaram a eleger bases de cálculo arbitrárias com a finalidade de cobrar o IIP. Dentre as mais variadas bases eleitas para esse imposto, continua o relato daquela comissão, remanesceu, quase que de maneira isolada, "por ser a um tempo a mais produtiva e a mais fácil de administrar, o chamado 'movimento econômico', que outra coisa não é senão a receita bruta da atividade tributada". Para aquela equipe, o antigo IIP ora se revestia de duplicação do imposto de renda (federal), ora de adicional de imposto de vendas e consignações (estadual).

Daí se propôs substituir o IIP "por um imposto sobre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros tributos

1 Instituto Brasileiro de Economia (IBRE). Fundação Getúlio Vargas (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Publicação n.17 - Reforma tributária nacional. Maio de 1966, p. 47-49.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

previstos na Emenda B", isto é, no anteprojeto que resultou na EC nº 18/65.

Ademais, impende destacar que a emenda constitucional em alusão atribuiu à lei complementar a tarefa de estabelecer critérios para se distinguirem as atividades relacionadas ao ISS daquelas atinentes ao ICM (art. 15, parágrafo único).

O CTN, trazendo normas gerais de direito tributário, estipulou, em seu art. 71, ter o ISS como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos estados. Havia, no parágrafo primeiro desse artigo, pequena lista de atividades que se consideravam serviços.

Essa lista sofreu alterações ao longo de sua vigência. Com uma delas (Ato Complementar nº 34/67), foram consideradas atividades sujeitas ao imposto municipal as de

> "beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com **mercadorias <u>não destinadas à produção industrial ou à comercialização</u>**" (grifo nosso).

Em 1968, adveio o DL nº 406/68, consignando ter o ISS como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante de sua lista anexa. Originariamente, essa lista não continha disposição expressa com teor igual ou análogo à citada.

No ano seguinte, o DL nº 834/69 foi editado, modificando a mencionada lista de serviços tributáveis pelo ISS. No que interessa, previu-se a possibilidade de o tributo municipal incidir sobre "[b]eneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, **de objetos <u>não destinados à comercialização ou industrialização</u>**" (item 47 – grifo nosso) e, também, sobre "[p]intura (exceto os serviços relacionados com imóveis) **de objetos**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

não destinados a comercialização ou industrialização" (item 43 – grifo nosso).

Mais tarde, mediante a LC nº 56/87, a lista dos serviços tributáveis pelo imposto municipal passou por outra alteração. Ela foi revista com o propósito de se possibilitar a maior abrangência do ISS e de se evitarem conflitos com as legislações de impostos estaduais e federais. No que interessa ao presente caso, transcrevo a seguinte passagem do relatório da comissão que confeccionou o anteprojeto do diploma, na qual fica clara a ideia de se afastar o efeito cumulativo do ISS quanto aos impostos não cumulativos:

> "A situação no Brasil é diferente. **Não existe apenas um imposto sobre o valor acrescido, mas dois, o ICM e o IPI. Os impostos sobre o valor acrescido têm, aqui, um campo de atuação muito mais limitado, de modo que a definição de serviço como tudo quanto não é fornecimento de bens não é aplicável. Deve considerar-se, também que há duas entidades tributantes envolvidas, o Estado, ao qual cabe o ICM, e o Município, ao qual cabe o ISS, sem mencionar a União. Deve considerar-se, por fim, que existem serviços cuja tributação foi reservada à competência da União.** (...)
>
> Uma última observação preliminar: **como ocorre com a lista ora em vigor, a Comissão procurou evitar, quando relevante, o efeito cumulativo que o ISS pode ter em relação ao ICM. Este efeito existe e resulta do próprio sistema, mas só deve causar preocupação nos casos em que apresenta relevância. Para contorná-lo e, como foi dito, sempre que o fornecimento de mercadorias fosse de vulto significativo e com efeito cumulativo, reservou-se sua tributação ao ICM**"[2] (grifo nosso).

O item 72 da lista anexa ao DL nº 406/86, com a redação dada pela LC nº 56/87, previu as seguintes atividades como sujeitas ao ISS:

---

2 **Vide** Mensagem nº 320, de 24/9/87, encaminhada pelo Presidente da República aos membros do Congresso Nacional.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> "Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos <u>não destinados à industrialização ou comercialização</u>**" (grifo nosso).

Surge a Constituição Federal de 1988, estipulando, no art. 156, inciso III, a competência dos municípios para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Atualmente, é a LC nº 116/03 que contém, em anexo, a lista dos serviços tributáveis pelo ISS.

Como se sabe, o subitem 14.05 dessa lista previu, como atividades sujeitas a esse imposto, as de

> "[r]estauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer".

Não se repetiu, no final desse dispositivo, a expressão "de objetos não destinados à industrialização ou comercialização", que vinha sendo utilizada nas legislações anteriores em dispositivos análogos. Em razão disso, as mencionadas atividades, quando relativas a objetos destinados à industrialização ou à comercialização, passaram a ser tributadas pelo ISS.

Com a LC nº 157/16, foram acrescentadas, no mencionado subitem, as atividades de costura e acabamento.

DO CONCEITO DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição Federal não delimitou, de maneira estanque, o que seriam serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS. Tanto é que ela consignou (art. 156, inciso III) caber a lei complementar definir esses serviços para tais fins, com a exceção daqueles mencionados

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

no art. 155, inciso II, os quais estão sujeitos ao ICMS.

Ao tangenciar a questão da materialidade do ISS, a Corte vem admitindo interpretação ampla do conceito de serviços de qualquer natureza.

Nessa toada, a Corte tem consignado que a dicotomia civilista clássica entre obrigações de dar e de fazer é insuficiente em variados casos, mormente em razão das complexas relações existentes na sociedade hodierna (nas quais a obrigação de fazer se encontra misturada com obrigações de outra natureza), para se determinar se uma situação está abrangida pela materialidade do imposto municipal.

Sobre o assunto, vale lembrar ter a Corte assentado a validade da incidência do ISS sobre: a) **leasing** financeiro (RE nºs 592.905/SC e 547.245/SC); b) planos de saúde (RE nº 651.703/PR, Tema nº 581, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 26/4/17); c) contratos de franquia empresarial (RE nº 603.136/RJ, Tema nº 300, Rel. Min. **Gilmar Mendes**, DJe de 16/6/20); d) serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loterias, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (RE nº 634.764, Tema nº 700, Rel. Min. **Gilmar Mendes**, DJe de 1º/7/20); e) locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, nos casos nos quais essas situações integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, no que concerne seja a seu objeto, seja ao valor específico da contrapartida financeira (ADI nº 3.142/DF, de **minha relatoria**, DJe de 9/10/20).

Não obstante a viabilidade de se conferir interpretação ampla ao conceito de serviços de qualquer natureza, para fins de tributação pelo ISS, deve-se deixar claro **não ser cabível ao legislador complementar expandir, a seu alvitre, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios**.

Afinal, se isso fosse permitido, o legislador infraconstitucional estaria promovendo alteração da própria Constituição Federal, o que, como é evidente, não é permitido.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

DO CRITÉRIO OBJETIVO – LEI COMPLEMENTAR

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.

De acordo com esse critério, 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. Caso a atividade consista em operação de circulação de mercadoria com serviço não definido por aquela lei complementar, deve incidir apenas o imposto estadual (art. 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**, da Constituição Federal).

Nesse sentido, menciono os seguintes julgados: RE nº 168.262/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Marco Aurélio**, DJ de 20/4/01; RE nº 144.795/SP, Primeira Turma, Rel. Min. **Ilmar Galvão**, DJ de 12/11/93.

A adoção do critério objetivo prestigia, como não poderia deixar de ser, o papel da lei complementar de dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária entre as unidades federadas, nos termos do art. 146, inciso I, da Constituição Federal.

Registre-se que essa função também é cumprida pela lei complementar a que se refere o art. 156, inciso III, o qual dispõe caber à referida espécie normativa definir serviços de qualquer natureza (desde que não compreendidos na competência tributária do ICMS). Sobre esse tema, **vide** lições de Leandro Paulsen[3].

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

3 PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 65.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

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.

À luz das anotações acima, seria possível dizer que a pretensão da recorrente não encontra, a princípio, amparo, em razão de a LC nº 116/03 ter previsto ser a atividade por ela desenvolvida tributável pelo ISS.

Contudo, entendo que a lei complementar, ao não ressalvar os objetos destinados à industrialização ou à comercialização no subitem 14.05**, deformou o critério material do ISS e invadiu, no ponto, competência tributária da União, provocando, ademais, efeito cumulativo relevante em imposto sobre a produção**.

DA NECESSIDADE DE SE RESSALVAREM, NO SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03, OS OBJETOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU À COMERCIALIZAÇÃO

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".

O julgado foi assim ementado:

> "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> 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 subseqüente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS" (ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe de 25/5/11).

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**.

A respeito dessa compreensão, destaco o que disse o Relator, Ministro **Joaquim Barbosa**:

> "Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. **A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo**.
>
> Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físicoquímicas dos produtos, bem como o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo."

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, recondicionamento, 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:

> "O paralelo criado com o presente caso se encontra na circunstância de que, na linha do voto condutor, 'diversos municípios interpretam o texto controvertido [o art. 1º, caput, e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa] de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária de processo produtivo de embalagens'. Em outras palavras, conferiu-se às normas do imposto sobre serviços interpretação conforme à Constituição,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> de modo a integrar aquela atividade, inicialmente considerada autônoma e singular para os fins da tributação do serviço, no ciclo produtivo das embalagens personalizadas e recusar a incidência da exação municipal por consequência.
>
> 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

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"[4] (acórdão 17.578/07/2).

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.

O que se discutia, nesse caso, era a submissão ao imposto municipal, nos termos do mencionado subitem 14.05, da atividade executada sob encomenda de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento) de bloco e/ou chapa de granito e mármore de propriedade da

4 Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2007/2/17578072.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2021.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

contratante, sendo o produto a ela devolvido para posterior alienação a terceiros.

Na oportunidade, defendi, valendo-me, na essência, daquelas argumentações, que a referida atividade não poderia ser submetida ao ISS, e sim ao IPI e ao ICMS, em razão do papel que ela assumia no ciclo econômico. Note-se que era patente que o produto, após a industrialização por encomenda, voltava para a circulação. O julgado foi assim ementado:

> "Agravo regimental no agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. **Conflito de incidência entre o ISSQN e o IPI e ICMS. Industrialização por encomenda**. Prequestionamento. Existência. Efetivo debate dos temas constitucionais no acórdão recorrido. Súmula nº 279/STF. Não aplicação. 1. Os temas constitucionais objetos do recurso extraordinário foram submetidos a efetivo debate perante o Tribunal de origem. Preenchido o requisito do prequestionamento. 2. A decisão agravada não reexaminou fatos e provas, o que afasta a alegada incidência da Súmula nº 279/STF. 3. **Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos**. Nesse sentido: AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11. 4. Nego provimento ao agravo regimental" (RE nº 606.960/AgR-AgR, Primeira Turma, de **minha relatoria**, DJe de 13/5/14 – grifo nosso).

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

intermediária de ciclo produtivo de mercadoria

Como consta do voto do Relator, Ministro **Roberto Barroso**, que se remeteu ao acórdão da Corte de Origem, nesse caso, a empresa tributada pelo imposto municipal recebia polímero granulado da encomendante, transformava-o em fio por processo de extrusão (industrialização por encomenda) e retornava esse bem à encomendante, a qual se utilizava de tal fio para produzir embalagens para terceiros (para acondicionamento, por exemplo, de arroz).

Sua Excelência observou que aquela empresa "desempenhava atividade **essencialmente industrial que constitui[a] apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação**" (grifo nosso). Com apoio na orientação firmada no julgamento da medida cautela na ADI nº 4.389/DF, sustentou não ser possível a incidência do ISS na citada industrialização por encomenda. O julgado foi assim ementado:

> "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> de decidir. Agravo regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor da verba honorária arbitrada" (ARE nº 839.976/AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Roberto Barroso**, DJe de 12/3/15).

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.

Julgo ser o caso, portanto, de se dar ao dispositivo em alusão interpretação conforme à Constituição Federal, estabelecendo que ele não se aplica em relação a objetos destinados à comercialização ou à industrialização.

PARTE II – DOS LIMITES PARA A FIXAÇÃO DA MULTA FISCAL MORATÓRIA

DAS CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

As multas, no contexto do direito tributário, consistem em sanção por violação da legislação tributária. Tradicionalmente, são elas classificadas em três grupos: multas moratórias; multas de ofício (as quais abrangeriam as não qualificadas e as qualificadas); e multas isoladas.

As primeiras decorrem do simples atraso no pagamento do tributo, isso é, por falta de seu pagamento na época apropriada. Segundo Paulsen, elas incidem de modo automático, sendo devidas independentemente de lançamento. Diz ele que, "quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher a guia para pagamento do tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação"[5]. O tributarista também leciona que, caso o contribuinte declare débito, mas não o pague, "sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal

5 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 226.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

multa e sem notificação para defesa"[6]. No Tema nº 816 da Repercussão Geral, discutem-se os limites das multas moratórias.

As multas de ofício, por seu turno, "são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar o tributo, mediante omissão ou fraude".[7] No Tema nº 1.195, Rel. Min. **Nunes Marques**, será debatida a possibilidade de fixação de multa punitiva, não qualificada, em patamar superior a 100% do tributo devido.

Cabe consignar que multas qualificadas (que compõem o grupo das multas de ofício) são aquelas que buscam reprimir, com maior rigor, infrações mais graves, "normalmente em razão **do dolo** que constituiu elemento de seu pressuposto de fato"[8]. Enquadram-se no conceito de multa qualificada aquelas mediante as quais se combate **a sonegação, a fraude ou o conluio**. **Os limites dessa multa serão apreciados no Tema nº 863 da Repercussão Geral**.

Por fim, as multas isoladas são aquelas aplicadas "pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido"[9]. No RE nº 640.452/RO, Tema nº 487, Rel. Min. **Roberto Barroso**, são analisados os limites da multa isolada decorrente de descumprimento de obrigação acessória, quando existente, de modo subjacente a ela, uma obrigação de pagar tributo.

Dessa classificação se depreendem, desde logo, algumas conclusões: (i) as multas moratórias visam a combater comportamentos com menor grau de reprovabilidade do que aqueles censurados pelas multas não qualificadas; (ii) essas, por seu turno, sancionam comportamentos com menor gravidade do que aqueles reprovados com as multas qualificadas.

Nessa toada, por questão de razoabilidade, proporcionalidade e justiça, **a priori**, as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem ser superiores às multas de ofício não qualificadas; e

6 PAULSEN. **Op. cit.**, p. 226.

7 PAULSEN. **Op. cit.**, p. 226.

8 PAULSEN. **Op. cit.**, p. 227.

9 PAULSEN. **Op. cit.**, p. 226.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

essas, por seu turno, podem ser superiores às multas moratórias.

A classificação tradicional das multas, contudo, tem recebido críticas. Leandro Paulsen aduz que, nessa catalogação, utilizam-se critérios variados, misturando-se gêneros e espécies. Destaco, por exemplo, que as multas isoladas são, normalmente, aplicadas de ofício (assim como ocorre com as multas não qualificadas e qualificadas).

O tributarista sugere a adoção da seguinte classificação: 1) quanto ao procedimento: 1.1) automática; 1.2) de ofício; 2) quanto à infração cometida: 2.1) não pagamento no prazo; 2.2) não pagamento mediante omissão culposa; 2.3) não pagamento mediante fraude, sonegação ou conluio; 2.4) descumprimento de obrigações acessórias etc.; 3) quanto à gravidade: 3.1) comuns; 3.2) qualificadas; 4) quanto à autonomia: 4.1) dependente; 4.2) isolada; 5) quanto ao valor: 5.1) fixa; 5.2) proporcional; 6) quanto ao comportamento posterior do agente: 6.1) aumentada; 6.2) reduzida.

No que diz respeito ao valor, as multas fixas são aquelas que possuem valor exato. As multas proporcionais, por seu turno, têm montante que varia em função de alguma referência, sendo, usualmente, calculadas mediante a aplicação de alíquota sobre alguma base.

Feitas essas considerações prévias, passo a investigar qual deve ser o teto das multas moratórias.

Inicialmente, ressalto que essa limitação pode, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, ser estabelecida pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso III, do texto constitucional. A finalidade seria não só conferir efetividade às normas constitucionais protetivas do sujeito passivo, mas também uniformizar a questão.

Como registrei no julgamento do RE nº 851.108/SP, a norma referida nesse dispositivo deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos relacionados com a tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais. Tangenciando esse tema, cito o RE nº 433.352/MG-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> "A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federativos" (Segunda Turma, DJe de 28/5/10 – grifo nosso).

Ocorre que, até o momento em que se escreve o presente voto, não editou o legislador complementar normas gerais a respeito do limite da multa ora em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva do sujeito passivo, como a vedação do confisco, passa a atuar o Poder Judiciário, ante provocação.

Desde já, adianto que a vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como disse o Ministro **Celso de Mello** na apreciação da ADI nº 1.075-MC, "**encerra uma cláusula aberta**, (...), **reclamando** que os tribunais (...) **procedam** à avaliação dos **excessos** eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade".

É preciso, assim, se estabelecer, com base na proporcionalidade e na razoabilidade, a fim de se conferir segurança jurídica, até que patamar as multas moratórias podem chegar sem resultar em efeito confiscatório.

Não se trata de tarefa simples. Por exemplo, caso se fixe limite muito baixo, as multas moratórias perderão sua razão de existir, não tendo força para conferir efetividade à ideia de que não vale a pena incidir em mora. Especificamente, se estaria dizendo que a demora no adimplemento do dever fundamental de pagar impostos tem reprovabilidade baixíssima, o que não é razoável, mormente se considerarmos a tributação como instrumento para se alcançarem as finalidades públicas a cargo do estado democrático social de direito. Ademais, sendo o teto muito baixo, diversas leis municipais, estaduais, distritais e federais terão, invariavelmente, sua inconstitucionalidade reconhecida.

Por outro lado, fixar teto muito elevado para as multas moratórias

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

importa, propriamente, em efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Afora isso, o patamar muito alto poderia, por exemplo, estimular a sanha arrecadatória, por permitir a edição de novas leis majorando multas moratórias anteriormente estabelecidas em patamar mais baixo.

DA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA, À LUZ DAS CONSTITUIÇÕES FEDERAIS

Da análise das constituições que já vigoraram no Brasil, percebe-se que, em somente uma delas, a de 1934, houve a estipulação de expresso limite para a instituição de multas fiscais moratórias.

O parágrafo único do art. 184 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil preconizava que "[a]s multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito".

Essa disposição foi resultado da Emenda nº 1.397, em cuja justificação se utilizou como referência, para a fixação do mencionado teto, o limite para multas contratuais previsto na lei de usura. Os autores dessa emenda assentaram ser absurda a multa fiscal de 25% e lembraram que "o Estado tem o privilégio de ação fiscal sumária contra o contribuinte, que muitas vezes deixa de solver seu compromisso para com o fisco, no devido tempo, por impossibilidade corrente"[10].

As outras constituições federais anteriores à de 1988 não contiveram disposição como aquela nem outra que estabelecesse, de maneira expressa, a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Somente com a Constituição Cidadã foi que se vedou "utilizar tributos com efeitos de confisco" (art. 150, inciso IV), cláusula que também se aplica quanto às multas tributárias (nesse sentido: ADI nº 551/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Ilmar Galvão**).

Não obstante isso, é certo que o Supremo Tribunal Federal, mesmo em momentos posteriores à CF/1934, mas anteriores ao advento da atual

10 Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1934/1934%20Livro%2017.pdf#page=232>. Acesso em: 17 fev. 2021.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

Carta Federal, reconheceu o caráter confiscatório de várias multas moratórias.

A doutrina leciona que essa atuação da Corte sempre foi coerente com a história constitucional[11]. A ideia da necessidade de se limitar seja a própria tributação, sejam as multas tributárias, pode ser extraída de outras normas presentes nos textos constitucionais que já vigeram no Brasil, tais como: a vedação da pena de confisco de bens; o direito à propriedade; os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE A RESPEITO DAS MULTAS MORATÓRIAS

Um dos antigos precedentes da Corte que merece destaque é o julgamento do RE nº 78.291/SP, no qual a Primeira Turma manteve acórdão que havia chancelado a redução **de multa moratória de 50% do valor do débito (prevista no Decreto nº 60.501/67, art. 165, § 1º, alínea *e*) para 20%**, em razão da falta de recolhimento, em época própria, de contribuições.

Na oportunidade, o Relator, Ministro **Aliomar Baleeiro**, observou que havia jurisprudência permitindo ao Poder Judiciário "reduzir a multa estridentemente iníqua" e que "os abusos na aplicação das multas, sobretudo quando moratórias, como as destes autos, têm sido clamorosos". Sua Excelência também destacou a existência do art. 108, inciso IV, do Código Tributário Nacional, admitindo o uso da equidade, e do art. 114 do CPC/1939, habilitando o magistrado a "julgar como se fosse legislador" quando estivesse autorizado a se utilizar daquele preceito.

Outro caso interessante foi o julgamento do RE nº 81.550/MG, no qual a Segunda Turma, nos termos do voto do Relator, Ministro **Xavier de Albuquerque**, reduziu multa moratória "**fixada em nada menos de 100% do imposto devido" para 30%**, patamar que foi considerado "razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte".

Tal patamar foi utilizado nos seguintes julgados: RE nº 91.707/MG,

11 TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, IV. In.: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.639.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

Segunda Turma, Rel. Min. **Moreira Alves**, DJ de 29/2/80; e RE nº 98.393/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. **Décio Miranda**, DJ de 17/8/84. Nesse último caso, destacou-se, com apoio nas asserções da recorrente, que o patamar de 30% para multas moratórias havia sido incorporado à legislação fluminense ulterior (DL nº 403/78). Naquele mesmo sentido, registre-se, ainda, a apreciação do RE nº 220.284/SP, Rel. Min. **Moreira Alves**, DJ de 10/8/00, no qual a Primeira Turma chancelou a validade da multa moratória no importe de 30%.

Registre-se também o julgamento do RE nº 239.964/RS, DJ de 9/5/03, no qual a Primeira Turma assentou **não ser abusiva nem desarrazoada a multa moratória de 20% do valor da exação devida**, mencionada no art. 59 da Lei nº 8.383/91, que previa a aplicação dessa penalidade no caso de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal não fossem pagos até a data do vencimento.

No RE nº 523.471/MG-AgR, a Segunda Turma manteve acórdão em que havia reduzido de 60% para 30% o montante de multa moratória imposta a contribuinte. Na ocasião, o Relator, Ministro **Joaquim Barbosa**, disse que a Corte "já teve a oportunidade de afirmar que multas estabelecidas entre 20% e 30% do valor do débito não ofendem, tão somente por si, a vedação do efeito confiscatório".

Outro caso que merece ser citado é o julgamento do RE nº 582.461/SP, DJe de 18/8/11, paradigma do Tema nº 214 da Repercussão Geral, no qual o Tribunal Pleno consignou não ser confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.

Na assentada, o Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, afirmou que, "para que uma multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória". Citando as ADI nºs 1.075-MC e 551, complementou dizendo que o Tribunal Pleno já havia entendido serem abusivas "multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento)". Depois observou a existência de precedentes considerando não ser confiscatória a multa de 20%.

A Ministra **Ellen Gracie** asseverou que qualquer punição deve

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

observar a proporcionalidade com a gravidade da infração cometida e que as multas moratórias são destinadas a punir o atraso no pagamento, sendo distintas das multas de ofício qualificadas, as quais exigem graduação com maior potencial repressor. Segundo seu entendimento, "a multa moratória tem de ser capaz, isto sim, de contraindicar e inibir o atraso no pagamento dos tributos, tornando oneroso para o contribuinte tal procedimento".

Mais à frente em seu voto, a Ministra registrou que 20% de multa moratória é bastante oneroso para o sujeito passivo. Nesse contexto, citou que o Código de Defesa do Consumidor estabelece o teto de 2% para multas de mora nas relações consumeristas. Em seguida, aduziu que o teto de 20% também é utilizado na legislação federal e que "estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar".

No exame do RE nº 400.927/MS-AgR, DJe de 18/6/13, a Segunda Turma concluiu não ser confiscatória multa moratória de 40% do valor do tributo devido. Na assentada, o Relator, Ministro **Teori Zavascki**, fazendo alusão às ADI nºs 1.075-MC e 551, consignou que a Corte já decidiu que "somente seriam abusivas as multas moratórias que superem o limite de 100%".

Na apreciação do RE nº 748.257/SE, o Ministro **Ricardo Lewandowski** manteve acórdão recorrido em que se afastou a cobrança de multa moratória de 150% do valor do tributo devido e se aplicou uma de 20%. A decisão de Sua Excelência foi confirmada em sede de agravo regimental.

No julgamento do AI nº 727.872/RS-AgR, a Primeira Turma reduziu a multa moratória fixada em 30% do valor da obrigação principal para o patamar de 20%. Após digressionar a respeito do conteúdo aberto do princípio do não confisco, da classificação das multas fiscais, do caráter pedagógico de cada uma delas, Sua Excelência apontou o seguinte: "até o presente momento, a jurisprudência tem oscilado sobre o adequado dimensionamento dos encargos, para o fim de determinar se um tributo ou uma multa é confiscatório ou não". Depois, aduziu que as Turmas e o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

Plenário, em julgados recentes, já teriam reconhecido que o patamar de 20% não seria confiscatório. E acrescentou: "Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave". No mesmo sentido: AI nº 682.983/RS-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Roberto Barroso**, DJe de 26/8/15.

Por fim, ressalto que, no julgamento da ADI nº 2.908/SE, defendi a necessidade de a multa moratória lá em discussão ficar sujeita ao teto de 20% do valor do tributo devido, chamando a atenção para a orientação da Primeira Turma da Corte no exame dos citados AI nºs 727.872/RS-AgR e 682.983/RS-AgR.

DOS LIMITES DAS MULTAS MORATÓRIAS

Os casos anteriormente citados dão conta da enorme discrepância de tratamento da multa moratória pelas diversas unidades da federação. Já houve caso em que foi aplicada multa tida como moratória de incríveis 150% ou 100%. Em outros, se viram multas que teriam a mesma natureza nos patamares de 60%, 50%, 40% e 30%.

Ao lado disso, acrescento que, ao menos **em tese**, é possível vislumbrar algumas distinções na estrutura das multas moratórias e na forma de sua cobrança. Há, por exemplo, aquelas com alíquota fixa que incidem uma única vez (portanto, qualquer que seja o tempo de mora transcorrido); aquelas que, embora com alíquotas fixas, são cobradas dia a dia, mês a mês de atraso etc.; e aquelas com alíquotas variáveis em função do tempo de atraso no pagamento da dívida (por exemplo, multa de 2%, se a mora é de até 30 dias; de 4%, se a mora é superior a 30 dias, mas inferior a 60 dias e, assim, sucessivamente) etc.

Tais constatações reforçam a necessidade de se conferir uniformidade a respeito do assunto ora em debate, o que, repito, já poderia ter sido feito pelo legislador complementar federal.

Feita essa observação, vejamos quais os limites das multas moratórias. Enfrento, nesse contexto, dois pontos.

O primeiro ponto diz respeito à imprescindibilidade de o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

dimensionamento da multa de mora guardar razoável proporção com a própria passagem do tempo de mora. Afinal, a razão de ser da multa em questão é combater a demora indevida no pagamento do tributo devido. Além do mais, é certo que, **a priori**, tem menor grau de reprovabilidade o comportamento daquele que pouco atrasa no pagamento da exação em comparação ao daquele que muito atrasa. De mais a mais, o dimensionamento em referência contribui para a indução de comportamento: trata-se de mais um fator (ao lado, **v.g.**, dos juros de mora) que tende a incentivar o sujeito passivo já em mora a realizar o pagamento do tributo o quanto antes.

Evidentemente que cabe (no contexto da atual legislação) aos legisladores especificar o dimensionamento em questão, inclusive podendo estabelecer a partir de qual tempo sensato de mora a multa se estabiliza. **Vide**, por exemplo, que, no âmbito federal, a Lei nº 9.430/96 prevê, quanto a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, que a multa de mora é calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, ficando o percentual da multa a ser aplicado limitado a 20%.

Ainda nesse contexto, é importante realçar que, em alguns casos, embora seja prevista uma multa moratória de alíquota fixa, incidente uma única vez (o que poderia levar a crer que inexistiria aquele dimensionamento), a legislação estabelece uma redução da multa se o pagamento do tributo é feito dentro de determinado prazo de mora. Em casos assim, há, **a priori**, o respeito àquela lógica da necessidade de o dimensionamento da multa de mora guardar razoável proporção com a passagem do próprio tempo de mora. Esse era o caso, por exemplo, da multa de mora prevista no art. 59, **caput** e § 1º, da Lei nº 8.383/91, que estabelecia que a multa moratória era de 20% quanto aos tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e previa a redução dessa multa a 10% quando o débito fosse pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

O segundo ponto, que merece maior atenção, diz respeito ao teto da multa moratória. Passo a tratar desse assunto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

De início, afasto aquele limite de 10% presente na Constituição Federal de 1934. Esse teto vigeu por pouco tempo e em longínqua época, não sendo condizente, ademais, com vários julgados da Corte relativos a situações posteriores em que se reconheceu a validade de multas moratórias fixadas em patamares superiores.

Também afasto a alegação de que a Corte teria julgados consignando que "**somente** seriam abusivas as multas moratórias que superem o limite de 100%" (**vide** voto do Ministro **Teori Zavascki** no RE nº 400.927/MS-AgR).

É certo que o Tribunal tem afastado multas **punitivas** (de ofício não qualificadas) fixadas em patamar acima de 100% do tributo. E, se são confiscatórias as multas punitivas que superem esse limite, também o são as multas moratórias que superem o mesmo limite, por questões de razoabilidade e proporcionalidade. Não obstante, reconhecer, com base nisso, a inconstitucionalidade de multa moratória acima de 100% do valor do débito não significa dizer que aquelas fixadas até esse patamar são sempre constitucionais.

Por outro lado, é certo que o Tribunal Pleno já estabeleceu, em sede de repercussão geral, que são constitucionais as multas moratórias de 20% do valor do débito (Tema nº 214). Há, nesse caso, juízo de certeza de que as multas moratórias fixadas até esse percentual são razoáveis, sendo oneroso o suficiente para punir aquele que, simplesmente, deixa de pagar tributo no tempo devido.

E quanto às multas moratórias que superem 20% do valor do débito e não ultrapassem o limite de 100%?

Em antigos julgados, a Segunda Turma reduziu multas de 100% para 30%. Em precedente mais atual, Rel. Min. **Teori Zavascki**, a referida Turma, embora com outra composição, assentou não ser confiscatória multa moratória de 40%. Por seu turno, a Primeira Turma, em julgados bem mais recentes, Rel. Min. **Roberto Barroso**, **reduziu multas moratórias de 30% para 20%**.

Sendo assim, sugiro que se adote o limite máximo de 20% do valor do débito para as multas moratórias cobradas, ficando as variações

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

temporais (dia de atraso, mês, etc), a cargo de cada lei. A propósito, a multa moratória prevista na Lei nº 9.430/94 (art. 61) é calculada à "taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso", não podendo superar o limite de 20%. Atente-se que esse limite está em harmonia com o Tema nº 214 da Repercussão Geral já apreciado pelo Plenário da Corte.

PARTE III – DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, mantendo a sentença, negou provimento à apelação interposta pela parte contribuinte, assentando a validade da cobrança do ISS, nos termos do subitem 14.05 em questão, devido nos meses de abril a dezembro de 2004 relativamente à prestação de serviços de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço no contexto da industrialização por encomenda.

O Desembargador Relator destacou, analisando o contrato social da autora da ação, que as atividades por ela prestadas poderiam ser tributadas, a depender do caso concreto, tanto pelo ISS quanto pelo ICMS e IPI.

Após analisar a autuação fiscal e as notas fiscais juntadas aos autos, apontou não ter havido efetiva circulação de mercadorias para ensejar a incidência do ICMS, consignando que existiu prestação de serviço com a utilização de material fornecido pelo próprio destinatário do bem industrializado.

Ocorre que, em seguida, Sua Excelência aduziu que **o ISS deveria incidir mesmo que a industrialização por encomenda realizada pela ora recorrente se insira na cadeia produtiva do aço como etapa intermediária**.

Por esclarecedora, transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

> "EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL CORTE DE BOBINAS DE AÇO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MATERIAL DE TERCEIROS ATIVIDADE FIM DO PRESTADOR INCIDÊNCIA DE ISSQN HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> ART. 20 DO CPC PRIMEIRO RECURSO NÃO PROVIDO. SEGUNDO RECURSO PROVIDO. **Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como `industrialização por encomenda´**. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, o Juiz pode arbitrar os honorários advocatícios pautado no parágrafo 4º do artigo 20 do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo" (grifo nosso).

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).

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem. Ficam invertidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença.

Proponho a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

> "1. É inconstitucional a 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;
>
> 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário."

É como voto.

DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Considerando que o subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03 vigeu por mais de 18 anos e que uma miríade de atividades sofreu, indevidamente, a tributação pelo ISS em desacordo com o sustentado neste voto, entendo ser o caso de se modularem os efeitos da decisão.

Na hipótese de isso não ser realizado, haverá a possibilidade de enorme quantidade de contribuintes pleitear, em face dos mais de cinco mil e quinhentos municípios, repetição de indébito tributário, o que poderá não só afetar as finanças municipais, mas também provocar o ajuizamento de diversas ações judiciais.

De mais a mais, destaco que a industrialização por encomenda em discussão também pode ter sido objeto de tributação pela União e pelos estados. Pode ser também que tenha existido contribuinte que não pagou nenhum desses tributos e, ainda, aqueles que ingressaram com ação judicial.

Atento a esse quadro, penso ser adequado se aplicar, aqui, modulação dos efeitos da decisão de maneira análoga àquela estipulada pela Corte no julgamento do caso da tributação dos **softwares** (ADI nº 1.945/MT).

Desse modo, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, proponho a atribuição de eficácia **ex nunc**, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para:

a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores;

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS, e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D3EC-61AE-C99C-6F5F e senha 42BF-9730-FBD6-F141

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EF25-EFD7-0B0F-5D8C e senha FD02-D555-5504-8EF7

V O T O

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Cumprimento o Ilustre Relator pelo percuciente e bem lançado voto, no que o acompanho na quase totalidade de seus termos.

Em homenagem à jurisprudência da Corte, bem exposta pelo Relator, filio-me à tese de que não se pode extrair do item 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03 a incidência de ISS na chamada "industrialização por encomenda".

Outrossim, afigura-me proporcional e razoável o percentual máximo da multa moratória, fixado no percentual de 20% do débito tributário, também em homenagem aos julgados deste Supremo Tribunal Federal.

No entanto, *data maxima venia* ao brilhantismo com que o Ministro Relator expôs sua posição, entendo que, apenas por absoluta e irrestrita homenagem ao contraditório e ao devido processo legal, sem qualquer juízo de valor sobre o mérito da questão, não é possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão.

É que a matéria em momento algum foi objeto de questionamento na demanda, de maneira a que as diversas posições sobre a incidência do tributo federal pudessem ser debatidas. Basta ver que na inicial dos Embargos à Execução que deram origem à contenda, o próprio contribuinte não questiona a incidência do IPI, reconhecendo mesmo que a incidência do tributo federal faz parte de seu processo produtivo. *In verbis:*

> *(...) Ora, não se pode afirmar que a operação realizada pelo estabelecimento autuado constitui um serviço prestado para o consumidor final. Muito diferentemente, o beneficiamento dos rolos e bobinas de aço integram o ciclo de industrialização do aço, como determinado pelo art. 4º do RIPI, não podendo incidir o imposto municipal sobre essa atividade! Aqui é importante deixar a seguinte*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EF25-EFD7-0B0F-5D8C e senha FD02-D555-5504-8EF7

conclusão bem vincada: se a etapa operacional se insere no ciclo de produção do aço, sobre essa atividade recai ICMS e IPI, e não ISSQN!

Dessarte, inobstante o processo de objetivação a que está submetido o julgamento dos casos em repercussão geral por este Supremo Tribunal Federal, parece-me, *in casu*, que fazer a tese do precedente vinculante alcançar as disposições relativas à incidência do IPI ultrapassaria o objeto da lide, em situação próxima à de uma decisão *ultra petita.*

Ex positis, **ACOMPANHO COM RESSALVAS** o voto do Ilustre Relator, para determinar eficácia *ex nunc* da decisão relativa à não incidência do ISS sobre as operações de industrialização por encomenda, produzindo o provimento efeitos a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para:

a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores;

b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da daquela data.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do ICMS, incide o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EF25-EFD7-0B0F-5D8C e senha FD02-D555-5504-8EF7

25/04/2023 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

	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

Senhor Ministro Edson Fachin: Trata-se de recurso extraordinário interposto por contribuinte que vê-se compelido a proceder recolhimento de Imposto sobre Serviços (ISS) na industrialização por encomenda, quando do corte de aparas de aço, com imposição de multa moratória fixada em 30 % sobre o valor do tributo supostamente devido.

i) Da (não)incidência do ISS na industrialização por encomenda:

A moldura fática presente remete à discussão pretérita travada neste Eg. STF quando do julgamento da ADI 4389/MC, de relatoria do Min.Roberto Barroso, na qual discutia-se a cobrança do ISS sobre serviço de composição gráfica de embalagens; quando afastada sua incidência na medida em que a *obrigação de fazer* não é autônoma à obrigação de dar ao final do processo produtivo, sob o risco de haver bitributação.

O próprio Ministro-relator Dias Tofolli adota nestes autos as mesmas razões de decidir que fundamentaram o julgamento da ADI 4389 que peço vênia para transcrever trecho do parecer do PGR:

"O paralelo criado com o presente caso se encontra na circunstância de que, na linha do voto condutor, 'diversos municípios interpretam o texto controvertido [o art. 1º, caput, e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa] de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária de processo produtivo de embalagens'. Em outras palavras, conferiu-se às normas do imposto sobre

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

serviços interpretação conforme à Constituição, de modo a integrar aquela atividade, inicialmente considerada autônoma e singular para os fins da tributação do serviço, no ciclo produtivo das embalagens personalizadas e recusar a incidência da exação municipal por consequência. 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".

Calha elucidar, ainda, se a partir dessa mesma premissa o corte industrial de aparas de aço consubstancia serviço autônomo. Entre outras classificações, o direito separa as obrigações quanto ao objeto da prestação, que pode ser *de fazer*, o que compreende um ato humano positivo de ordem física ou psíquica; *de dar*, quando é possível exigir a entrega de uma coisa; e de *não fazer*. As duas primeiras são consideradas obrigações *positivas*, diferenciando-se apenas quanto à qualidade da prestação, o que recebe diversas críticas de civilistas. Apesar de casos extremos não deixarem dúvidas, já que a obrigação de dar é caracterizada por uma entrega e a de fazer, por uma ação pura positiva, nem sempre é fácil distingui-las:

> Às vezes, pode haver dúvidas se a obrigação é de dar ou fazer. A encomenda de um quadro a um pintor é obrigação de fazer. A obrigação de entregar um quadro já pintado é uma obrigação de dar. Por vezes a obrigação de dar é acessória da de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

> fazer, como na hipótese de escrever um livro, em que o principal é escrevê-lo, podendo acessoriamente existir o dever de dar, de entregá-lo a um editor. No exemplo do quadro, não se pode constranger alguém, inclusive judicialmente, a que pinte um quadro, nem terceiro pode fazê-lo, mas, realizada a obra, surge a obrigação de entregar (dar) o quadro; esta última prestação é exigível, inclusive mediante execução forçada (LÔBO, Paulo. *Direito Civil*: obrigações, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 127).

Para Caio Mário Pereira, que enfatiza a dificuldade de classificação quanto à qualidade de prestação, "é mister determinar qual é o aspecto preponderante na prestação – o de dar ou de fazer –, seja em razão de uma relação acessório-principal, seja na verificação de qual é o objetivo das partes" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: volume II – Teoria Geral das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 46).

Essa determinação é importante tanto para áreas diversas do direito quanto a ramos dele, como o direito tributário, já que impostos totalmente distintos podem incidir sobre uma obrigação de acordo com a classificação adotada.

Dentro do direito civil, há várias formas de diferenciar as obrigações, o que pode ser objeto de divergências. Uma dessas maneiras é levar em consideração o interesse do credor: nas obrigações *de dar*, o que interessa a ele é a coisa que deve ser entregue, e é de pouca importância a atividade do devedor para fazer a entrega; nas obrigações *de fazer*, por sua vez, o fim é aproveitamento do serviço contratado. Isso ocorre porque, "se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer, e vice-versa (GOMES, Orlando. *Obrigações.* Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 36).

A noção de ordenamento, como leciona Tercio Sampaio Ferraz Jr., é complexa. Ele é o conjunto de todas as suas normas e também de elementos não normativos, formando uma estrutura, isto é, "um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos" (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 10 ed. São Paulo: Atlas,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

2018, pp. 139 e 140). O ordenamento é, logo, um sistema em que todos os elementos guardam relações entre si.

É nesse sentido em que o direito brasileiro pode ser visto, principalmente após a promulgação da Constituição Federal 1988, como um sistema único e inteiro, sem divisões, que obedece à mesma norma superior. Por esse motivo, apesar de serem diversas as áreas a serem analisadas, que se distinguem para facilitar o estudo e a prática jurídica, é possível utilizar conceitos e noções no direito público que são habitualmente considerados de direito privado e vice-versa.

Outros julgamentos que procuram solucionar conflitos de competência na tributação sobre o consumo e eventual incidência do ISS buscam conceitos desvinculados do direito privado, como atividade-meio e atividade-fim, como o fez esta Corte no julgamento do RE 912.888, do dia 13 de outubro de 2016, de relatoria do Ministro Teori Zavaski, cujo voto adverte que:

> Mas, quando se trata exatamente de analisar o fato gerador, o próprio Professor Carrazza, que escreveu uma obra só sobre ICMS, ele destaca o seguinte: "O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim): não sobre os atos que a ela conduzem (atividade-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação."

No voto, em que se conclui pela incidência de ICMS em razão de a prestação objetivada ser prestação de serviços de comunicação, ainda se menciona que o Superior Tribunal de Justiça distingue bem atividades-meio e atividades-fim. Cabe, portanto, transcrever ementa de importante julgado:

> EMENTA TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Não incide o ISS sobre serviços

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

> prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS - Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS". 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para a edição e publicidade das listas telefônicas. 5. Seguimento da orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso especial provido. (REsp 883.254, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 18 dez. 2007).

Tem-se, destarte, que, independentemente da denominação ser relacionada ao direito privado ou ao público, o que se deve determinar neste caso é o serviço de corte industrial de aparas de aço não consubstancia obrigação de fazer autônoma na cadeia produtiva industrial, ou seja, a coisa que deve ser entregue a partir da venda ou o aproveitamento do serviço. Tal avaliação, como aqui será feita, é realizada segundo noções tanto de direito público quanto de privado, mas sempre conforme a análise da Constituição.

Compreende-se que, na atividade em exame o que predomina é industrialização, e não o serviço, a competência tributária não é, portanto, dos municípios.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

Para melhor entendimento sobre a questão, é indispensável analisar quais são os serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim como o ICM, surgiu no Brasil com a Reforma Tributária de 1965 por meio da Emenda n° 18, de 1965, substituindo o Imposto de Indústrias e Profissões. Aos municípios, cabe tributar, assim como enunciado pela Constituição Federal, os serviços "não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar", é dizer, pelo ICMS, imposto estadual.

Só é possível, portanto, incidir ISS sobre *serviços*, conceito que, conforme as lições do professor Aires Barreto, é de direito privado e significa "a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial" (BARRETO, Aires. ISS na Constituição. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Organizadores). *Sistema Constitucional Tributário*: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 387).

Segundo o autor, o ISS só alcança obrigações de fazer, ou seja, o esforço humano físico ou intelectual prestado a terceiros como fim ou objeto, o que abrange, assim como o ICMS, apenas atividades-fim, jamais atividades-meio.

A fim de entender se há o serviço é a finalidade e, consequentemente, se a incidência de imposto será de ISS, deve-se distinguir, conforme consta na página 394 da obra citada, "(1) a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico (2) das ações intermediárias, que tornam possível seja um "fazer", seja um "dar" para terceiros".

Nesse passo, é elucidativo um exemplo prático de um produtor rural que vende uma safra de laranjas a um supermercado, o que pressupõe atividades que compreendem serviços, como adubação, tratamento, colheita, limpeza e transporte. O núcleo da situação é a entrega das laranjas, a despeito de isso só é possível após a realização das diversas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

atividades listadas.

Ainda que haja trabalho, assumindo-se uma *obrigação de fazer*, em momento anterior à entrega, o que é denominado "fazer para dar", o elemento buscado é *uma mercadoria com determinadas características*, e não um serviço. Dessa maneira, o imposto indevido o ISS.

É evidente, pois, que as mercadorias não se produzem sozinhas, isto é, para serem entregues a alguém, é necessário que haja, em direção ao consumo, um trabalho humano antecedente. A conclusão é que o "fazer para dar não é fazer, é dar".

Em conclusão, percebe-se que a existência de um trabalho humano não é suficiente para inserir a operação no âmbito de tributação do ISS: o imposto só incide quando o trabalho humano é o *núcleo* da atividade, ou seja, quando o serviço é a atividade visada pelo consumidor.

Nessa perspectiva, dúvida não há que o serviço de corte de aparas de aço na industrialização por encomenda não encontra-se sujeita a incidência de ISS .

II) Da (in)constitucionalidade da multa moratória de 30%:

Considerando tratar-se de tema afetado na sistemática de repercussão geral no qual a decisão do caso concreto não implica em prejuízo a matéria afetada tem-se que fixado o entendimento pela não incidência do ISS, não há perda superveniente do objeto quanto à inconstitucionalidade da multa moratória prevista.

Quando do julgamento do tema 214 em repercussão geral este Eg. STF fixou entendimento no sentido de que é constitucional multa moratória fixada no patamar de 20% sobre o valor do tributo devido, vejamos:

> (...) 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

> em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)

Ao fato de tratar-se de decisão afeta à multa de ICMS, não implica em mudança das razões de decidir lá adotadas, inclusive, contribui para uma harmonização do direito tributário sancionador; o que prestigia não só o federalismo cooperativo, mas, também, uma cooperação entre o fisco e o contribuinte; na medida em que uniformiza a multa em 20% aos contribuintes independentemente aos tributos a que sujeitos.

A uniformização do patamar de 20% para multas moratórias afigura-se razoável na medida em que mantém a coercitividade da multa; sem implicar em ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco (art.150, I) representando, assim, saudável equilíbrio entre o exercício do poder de tributar e as garantias fundamentais do contribuinte.

Diante de todo o exposto, voto por acompanhar o Ministro-relator, pela procedência do recurso extraordinário, inclusive, na proposta de enunciado de tese e modulação dos efeitos temporais da decisão; diante da presença das razões de segurança jurídica e interesse social.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2024-2A46-57BE-4C98 e senha CFBD-A867-53EF-2030

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461
PROCED. : MINAS GERAIS
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (9007/MG) E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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 (187140/RJ, 80600/SP)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO - ABAG
ADV.(A/S) : VINICIUS JUCÁ ALVES (206993/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)
AM. CURIAE. : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (81438/RJ)
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA (53464/DF)
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT
ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)
ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE, 224120/SP)
AM. CURIAE. : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE SAO PAULO
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS (188415/SP)
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO (140212/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que dava provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, com a inversão dos ônus sucumbenciais fixados na sentença, propunha a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816 da repercussão geral: "1. É inconstitucional a 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; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário", e, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, propunha a atribuição de eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: "a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4828-FE1A-5555-55F7 e senha AF31-B0DE-8058-C8F3

nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito", no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber (Presidente), e acompanhado com ressalvas pelos Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Valter de Souza Lobato; pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, o Dr. Sérgio Augusto Santana Silva, Procurador do Estado de Pernambuco; pelo *amicus curiae* Município de São Paulo, a Dra. Simone Andrea Barcelos Coutinho, Procuradora do Município; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, a Dra. Nina Pencak; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio – ABAG, o Dr. Bruno Rodrigues Teixeira de Lima; pelo *amicus curiae* ABRASF - Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva; e, pelo *amicus curiae* ABIQUIM - Associação Brasileira da Indústria Química, o Dr. Paulo Ayres Barreto. Plenário, Sessão Virtual de 14.4.2023 a 24.4.2023.

Composição: Ministros Rosa Weber (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques e André Mendonça.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4828-FE1A-5555-55F7 e senha AF31-B0DE-8058-C8F3

29/08/2024 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

VOTO VISTA

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

Sr. Presidente, temos para exame o Tema 816 da repercussão geral, assim descrito:

> "*a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria.*
>
> *b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.*"

Na origem, o MUNICÍPIO DE CONTAGEM/MG ajuizou Execução Fiscal contra a Manchester Tubos e Perfilados S/A objetivando receber a quantia de R$ 86.274,62, referente ao ISSQN devido nos meses de abril a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a setembro de 2006, relativo à prestação de serviços de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço, atividade enquadrada no subitem 14.05 da Lista de Serviços da Tabela I, Anexo II-A do Código Tributário do Município de Contagem. Por fim, o Município aplicou a multa de 30% do valor do débito.

A empresa opôs Embargos à Execução, em que pleiteou a insubsistência da execução fiscal e, subsidiariamente, o cancelamento ou a redução da multa aplicada.

A empresa embargante sustentou, em síntese, que (a) a atividade desenvolvida insere-se no ciclo industrial do aço, constituindo atividade-meio para obtenção do produto final a ser comercializado, não se subsumindo ao conceito constitucional de "serviços", restando, portanto, fora da competência tributária municipal; (b) há legislação expressa enquadrando a atividade autuada como etapa de industrialização (art. 4º do Regulamento do IPI); e (c) a inserção do ISS na cadeia de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

industrialização do aço amesquinha o princípio constitucional da não cumulatividade, colocando elemento estranho na relação débito-crédito própria do IPI e do ICMS.

Por outro lado, argumentou a empresa que "*a multa não decorre de típica infração tributária, pois o tributo não é devido e não houve descumprimento de obrigação tributária acessória*"(fl. 18, Doc. 1). Aduziu, ainda, a ausência de razoabilidade e proporcionalidade no valor da multa aplicada por ensejar efeitos confiscatórios.

Conforme consta do contrato social juntado aos autos, a empresa tem por seu objeto social "a) a indústria e o comércio por atacado e varejo de tubos, chapas, blanks, perfis laminados de aço, telhas galvanizadas, lambris e produtos correlatos, inclusive industrialização para terceiros; b) a importação e a exportação dos produtos da sua linha de produção e/ou comercialização".

O Juízo de primeiro grau proferiu sentença julgando improcedente o pedido inicial aos argumentos de que (a) a atividade desenvolvida pela embargante encontra-se prevista no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, que determina a cobrança do ISS sobre atividades que envolvam "*restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer*" e (b) a multa moratória aplicada tem previsão no art. 35 do Código Tributário Municipal e sua incidência é devida porque o tributo não foi recolhido no seu vencimento (fls. 168-176, Doc. 2).

Irresignada, a empresa embargante interpôs Apelação (fls. 178-194, Doc. 2), em que reiterou os argumentos expostos na inicial e ressaltou a inviabilidade da alteração, via Lei Complementar, do conceito constitucional de 'serviços' para fins de incidência do ISS, não podendo incidir o referido imposto sobre atividades intermediárias do ciclo industrial - sobre as quais deve incidir o IPI ou o ICMS, que possuem natureza não cumulativa.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais negou provimento à apelação da embargante e manteve a sentença de improcedência do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

pedido. Entendeu que a atividade da empresa de "*corte longitudinal e transversal de bobinas de aço, com a utilização de material fornecido pelo próprio destinatário do bem*", constitui industrialização por encomenda e se insere no conceito de prestação de serviços em material de terceiros, sendo portanto atividade fim do prestador, sobre a qual incide o ISS.

Consignou o Tribunal que, apesar de a embargante entender que os serviços prestados se inserem na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, em verdade, trata-se de atividade fim denominada como `industrialização por encomenda´, genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (fl. 241, Doc. 2).

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fl. 268, Doc. 2).

No Recurso Extraordinário (fls. 299-319, Doc. 2), interposto ao amparo do art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, a ARCELORMITTAL BRASIL S/A alega ter o acórdão recorrido contrariado os limites constitucionais postos à competência tributária municipal (art. 156, III, da CF/88); o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, e 153, § 3º, II, da CF/88) e o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88).

Sustenta que sua atividade está encartada no ciclo industrial siderúrgico. Alega que, "*na cadeia de produção e circulação siderúrgica, o aço produzido em longas chapas e bobinas reivindica ser cortado antes de ser posto à venda para os consumidores*" desse modo "*as Fazendas Municipais, desejosas de ampliar suas respectivas competências tributárias, acalentam fazer incidir ISS sobre essas atividades, ainda que elas constituam verdadeiras atividades-meio inseridas no seio do ciclo industrial do aço*" (fl. 306, Doc. 2).

Afirma que os conceitos utilizados pelo texto constitucional, ao estabelecer as materialidades das diferentes espécies tributárias e distribuí-las entre os entes federados, não são passíveis de modificação por meio de legislação infraconstitucional - no caso, LC 116/2003-, pois "*uma coisa é elencar as atividades materiais tributáveis por ISSQN. Outra, absolutamente diversa, consiste em ampliar a abrangência do conceito e, por extensão, a competência tributária municipal*." (fl. 309, Doc. 2).

Argumenta que, "*Ao estabelecer os marcos rígidos da divisão de*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

competências tributárias, a Constituição adotou um pressuposto de fato: o ciclo econômico de produção e comercialização é reservado à incidência de IPI e ICMS, impostos não-cumulativos, e, nessa medida, impeditivos da nefasta tributação em cascata (incidência de tributo sobre tributo). Esse pressuposto de fato estava expresso na antiga legislação de regência do ISSQN, e ainda se encontra previsto na legislação regente do IPI e do ICMS" (fl. 310, Doc. 2).

Por outro lado, aduz a empresa recorrente que a vedação constitucional à instituição de tributo com efeito de confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal aplica-se também às multas impostas pelo descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, as quais, em caso de excesso, devem ser canceladas ou reduzidas pelo julgador. Assim, o acórdão recorrido, ao manter a multa excessivamente imposta, feriu o direito à propriedade bem como os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Alega, ainda, a nulidade do acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração opostos pela recorrente por ausência de fundamentação, em ofensa ao art. 93, IX, da Constituição Federal.

Requer (a) "*seja dada interpretação conforme à Constituição ao item 14.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (repetido na lista de serviços da Tabela I, Anexo II-A, do CTMC), com a declaração da impossibilidade jurídica de cobrança de ISSQN sobre atividades de industrialização por encomenda realizadas em etapa intermediária no ciclo produtivo*" (fl. 314, Doc. 2) e (b) "*seja declarada incidenter tantum a inconstitucionalidade da penalidade prevista no art. 36, I, 'b', da Lei 1.611/83, do Município de Contagem por ofensa à vedação do confisco, com cancelamento, ou, quando menos, a redução da penalidade aplicada ao contribuinte*"; ou, sucessivamente, (c) "*seja reputada nula a decisão do TJMG, com a consequente remessa dos autos para que o Tribunal de 2ª instância realize a inteira prestação jurisdicional*"(fl. 319, Doc. 2).

Em contrarrazões (fls. 23-32, Doc. 3), sustentou-se, preliminarmente, (a) ausência de prequestionamento das questões constitucionais; (b) ausência de demonstração da repercussão geral da matéria; (c) ausência de ofensa direta à Constituição Federal; e (d) inadequação do Recurso Extraordinário para impugnar matéria de índole infraconstitucional.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

Quanto ao mérito, defende o Município de Contagem que, em matéria tributária, cabe à Lei Complementar dispor sobre normas gerais e sobre conflitos de competência entre os entes federados (art. 146, I e III, da Constituição Federal). Assim, (a) "*a LC 116/03 ampliou o campo de incidência do ISSQN com a redação do subitem 14.05 da sua lista de serviços*"; (b) "*Continua a vigorar a regra de que os serviços são sujeitos ao ISSQN se aplicados a bens de terceiros*"; (c) "*não cabe mais restringir os serviços sujeitos ao ISSQN somente àqueles que se comprovem exercidos sobre objetos não destinados à industrialização ou comercialização*"; e (d) não cabe mais discutir "*se a prestação de serviços é mera etapa intermediária do ciclo produtivo, uma vez que a LC 116/03 não traz qualquer ressalva à incidência do ISS sobre as atividades previstas naquele subitem*" (fl. 30, Doc. 3).

Ressalta, ainda, que a multa impugnada possui caráter de penalidade pelo não recolhimento tempestivo do tributo e não possui efeito confiscatório. Ao final, requer o não conhecimento do RE ou, se conhecido, o seu desprovimento.

O Tribunal de origem negou seguimento ao Recurso Extraordinário relativamente à alegada ofensa ao art. 93, IX, da Constituição Federal, aplicando o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL firmado no julgamento AI 791.292-QO-RG/PE, Tema 339 da Repercussão Geral. Quanto à matéria remanescente, inadmitiu o RE aplicando as Súmulas 279/STF (*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinári*o) e 280/STF (*Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*), bem como por considerar ausente o prequestionamento da matéria constitucional (fls. 37-40, Doc. 3).

Em face da referida decisão, a parte recorrente interpôs Agravo (fls. 51-57, Doc. 3), no qual refutou a incidência dos referidos óbices.

O eminente Ministro LUIZ FUX, então Relator, deu provimento ao Agravo e determinou sua conversão em Recurso Extraordinário (Doc. 8).

Na sequência, em 21/05/2015 o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a existência de Repercussão Geral da matéria em acórdão assim ementado (fl. 1, Doc. 12):

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

> INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA."

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo parcial provimento do Recurso Extraordinário, ao entendimento de que o corte e recorte de bobina de aço não se inserem na definição de serviço, por serem fase individualizada do ciclo produtivo do metal, atividade essa que não se submete ao ISS.

Quanto à multa moratória, realçou a PGR que somente por meio de reexame de fatos e provas dos autos seria possível avaliar se há o vedado efeito confiscatório hábil a abalar o patrimônio ou da renda do contribuinte, razão pela qual, no ponto, incide o óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Eis a ementa do parecer (fl. 1, Doc. 16):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DISPUTA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ICMS. ISS. CORTE E RECORTE DE BOBINA DE AÇO. PREVISÃO. LEI COMPLEMENTAR 116/2003.
>
> 1 – Interpreta-se o conceito de serviço a partir da perspectiva constitucional e da sua teleologia de distribuição das competências tributárias.
>
> 2 – O corte e recorte de bobina de aço, segundo as circunstâncias do caso concreto, não se insere na definição de serviço, porquanto é fase individualizada do ciclo produtivo do metal.
>
> 3 – A atividade em comento não se submete à exação municipal.
>
> 4 – Para os fins de se avaliar a adequação e

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

> suportabilidade da multa moratória, embora sujeita à vedação do efeito confiscatório, deve-se aquilatar o efeito cumulativo de todos os tributos e penalidades, em conjunto, e verificar se há afetação substancial e imoderada do patrimônio ou da renda do contribuinte, resultando no reexame de provas e fatos dos autos, vedado pela Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.
>
> 5 – Quanto às teses pronunciadas no exame da repercussão geral, o parecer é pelo provimento parcial do recurso extraordinário."

Foram admitidos, na condição de *amici curiae*, o Município de São Paulo (Doc. 17); a Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM (Doc. 27); a Associação Brasileira do Agronegócio – ABAG (Doc. 36); a UNIÃO (Doc. 55); a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras - ABRASF (Doc. 56); o Colégio Nacional de Procuradores-gerais dos Estados e do Distrito Federal - COMPEG (Doc. 111); a Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT (Doc. 111); bem como a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP (Doc. 114).

Iniciada a votação na Sessão Virtual de 14 de abril de 2023, o eminente Ministro DIAS TOFFOLI, Relator apresentou voto pelo provimento do Recurso Extraordinário, reconhecendo a impossibilidade de incidência do ISS no tocante às industrializações por encomenda de objetos destinados à comercialização ou industrialização. Consequentemente, S. Exa. julgou prejudicada, no caso concreto, a multa moratória aplicada à recorrente. No final, o Eminente Min. DIAS TOFFOLI propôs as seguintes teses para o Tema 816 da Repercussão Geral:

> *"1. É inconstitucional a 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;*
>
> *2. É de 20% do débito tributário o teto da multa moratória."*

S. Exa. estabeleceu, ainda, que:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

- no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, atribui-se eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: "a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.

- ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito

O Eminente Min. LUIZ FUX acompanhou com ressalva, no tocante à exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão. S. Exa. considerou que "a matéria em momento algum foi objeto de questionamento na demanda, de maneira a que as diversas posições sobre a incidência do tributo federal pudessem ser debatidas".

Após os votos dos Ministros CÁRMEN LÚCIA, EDSON FACHIN e ROSA WEBER seguindo o Ilustre Relator, e do voto do Min. ROBERTO BARROSO acompanhando o Min. LUIZ FUX, pedi vista dos autos.

É o relatório.

Sr Presidente, estão em debate duas importantes questões neste precedente:

1 – incide o ISS sobre a atividade desenvolvida pela recorrente, de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

requalificação de chapas de aço por encomenda, para serem utilizadas por outras empresas em atividades como a construção civil?

2 – há um limite para a multa moratória no âmbito fiscal?

I - Da incidência do ISS

Sustenta a recorrente, em síntese, ofensa aos artigos 156, III; 155, § 2º; e 153, § 3º, II , da Constituição Federal, tendo em vista a impossibilidade de ampliação, por meio de Lei Complementar, do conceito constitucional de "serviços" para fins de incidência do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza -ISS, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal. Defende que a sua atividade está inserida no processo de industrialização do aço, como etapa intermediária, o que afastaria a incidência do ISS, constituindo fato gerador de ICMS.

O acórdão recorrido entendeu que, no caso concreto, a atividade prestada pela empresa está sujeita ao ISS, pois as notas fiscais emitidas por diversas sociedades empresárias e pela própria embargante demonstram que houve efetiva prestação de serviço consistente no corte longitudinal e transversal de bobinas de aço, com a utilização do material fornecido pelo próprio destinatário do bem industrializado para o qual os materiais retornarão após o beneficiamento.

Assim, no entender do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, tal atividade se caracteriza como atividade fim da empresa, denominada de "industrialização por encomenda, que consta no item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, reproduzida no Código Tributário do Município de Contagem.

O item supracitado da LC 116/2003 prevê a tributação pelo ISS pela prestação de serviços relativos a bens de terceiros:

> "14 Serviços relativos a bens de terceiros.
>
> 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

> tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos quaisquer."

A questão gira em torno da classificação da "atividade de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço sob encomenda", a fim de determinar qual o imposto incidente. Em outros termos, cumpre definir se tal atividade insere-se no conceito de prestação de serviços de qualquer natureza, a atrair a incidência do ISS (de competência do ente municipal), **ou** se trata de etapa intermediária inserida no processo de industrialização do aço, constituindo fato gerador do ICMS (de competência do ente estadual).

Acerca da matéria, deve-se registrar que a Constituição Federal, no art. 156, não adotou conceito expresso de serviços para fins de incidência do ISS; em lugar disso, delegou ao legislador complementar a função de delimitar quais atividades seriam tributadas, com a ressalva dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme se depreende do art. 156, IV, da CARTA.

Ressalte-se, ainda, que, a teor do art. 146, inciso I, da Lei Maior, compete à Lei Complementar dispor sobre os conflitos de competência entre os entes federados em matéria tributária.

Entende o Min. Relator que a mesma razão de decidir adotada na ADI 4389/DF-MC (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, Dje de 25/5/2011), aplica-se neste caso. No referido precedente, o PLENÁRIO decidiu 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 pois a incidência do imposto municipal nesse caso ocasionaria efeito cumulativo em relação ao ICMS, que tem natureza não cumulativa, deveria ser aplicada no presente caso. Realçou que, como a atividade prestada pela recorrente é apenas uma etapa do processo produtivo do bem que é destinado a circulação ou a nova industrialização, tem-se que por ser mera fase do ciclo econômico da empresa encomendante, não se sujeita ao ISS.

O recorrente, representado pelo Dr. Valter de Souza Lobato, e os

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

amici curiae, representados pelo Dr. Bruno Rodrigues Teixeira de Lima; Dr. Paulo Ayres Barreto e Dr. Sérgio Augusto Santana Silva, apresentaram sustentações orais, nas quais, na mesma linha defendida pelo Min. DIAS TOFFOLI, entendem que os fundamentos daquela ADI 4389/DF-MC são aplicáveis no presente caso.

A ADI em questão foi extinta por perda de objeto. Nela, a rigor, debatia-se a fabricação de embalagens, operação que pode ser caracterizada como atividade de indústria, uma vez que cria um produto novo a partir da transformação de insumos e outros bens.

Na presente hipótese, diversamente, trata-se de atividade de corte de chapas de aço em sentido longitudinal ou transversal, por meio da qual não se está criando produtos novos, diferentes daqueles que ingressaram no estabelecimento da empresa. Atente-se que as chapas de aço foram apenas requalificadas, segundo as especificações dos tomadores dos serviços. Não configuram produtos novos elaborados a partir do aço.

O portfólio da empresa recorrente, constante nas fls. 69-72 dos autos eletrônicos, evidencia com clareza que as chapas de aço são modeladas para utilização de consumidores finais, de acordo com suas especificações.

Conforme inclusive foi registrado no voto do Relator, vários precedentes desta CORTE, julgados pela sistemática da repercussão geral, já assentaram que não mais prevalece a antiga classificação civilista da dicotomia de obrigação de dar e fazer para fins de incidência do tributo municipal (Temas 125 - operações de arrendamento mercantil; 300 – contrato de franquia empresarial, 581 - planos de saúde, 700 - atividade de exploração de jogos e apostas — tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas, entre outros).

Cito, ainda, a ADI 6034, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Dje de 21/03/2022, na qual o Tribunal Pleno fixou tese no sentido de que: *É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Veja-se que esta CORTE tem conferido interpretação ampla ao conceito de serviços de qualquer natureza, porque muitas vezes as obrigações de fazer estão ligadas a obrigações de outra natureza.

Além disso, o fato de a LC 116/2003 ter excluído o critério da destinação que constava na legislação anterior à CF/88 é demonstrativo de que o legislador complementar vislumbrou a dificuldade de verificar se o bem beneficiado será destinado à comercialização ou à industrialização posterior.

Como enfatizado na sustentação oral apresentada pelo Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva, representante da ABRASF - Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, há uma impossibilidade prática das fiscalizações dos Municípios, Estados, DF e da UNIÃO de verificar a destinação das prestações e a situação da empresa prestadora do serviço (corte e recortes de chapas de aço) - até porque, em geral, os bens requalificados se situam fora dos limites dos municípios, do Estado e até do país.

Além disso, merece atenção o que foi trazido acerca do advento do "cross docking", que é uma nova forma de logística por meio da qual os bens requalificados são enviados a um só destinatário e daí remetidos, muitas das vezes, para o exterior, o que torna ainda mais difícil identificar onde ocorre a prestação do serviço, se no meio ou no final da cadeia de produção.

Veja-se que, como noticiado pela ABRASF, a ArcelorMittal, que é a nova denominação da empresa ora recorrente, envia 7,5 milhões da sua produção de placas e laminados para o exterior.

De outro lado, não prospera o argumento de que o princípio da não cumulatividade autorizaria o afastamento da incidência do ISS, quando as atividades estiverem relacionadas com mercadorias destinadas à produção industrial ou à comercialização.

Primeiro, a sistemática da não cumulatividade prevista para o IPI não impede a cobrança de outros tributos que devam incidir na cadeia

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

produtiva. Além disso, o caráter cumulativo ou não cumulativo de um tributo não é elemento distintivo para determinar o enquadramento de uma atividade com sujeita à incidência de outro tributo.

Assim, na minha visão, não cabe invocar os critérios estabelecidos na legislação infraconstitucional vigente à época da promulgação da Constituição Federal para limitar a atuação do legislador complementar quanto à definição dos serviços sobre o quais deve incidir o ISS.

O fato de que, historicamente, a legislação previa a incidência do ISS na industrialização por encomenda somente na hipótese de "objetos não destinados à comercialização ou industrialização" não é, por si só, suficiente para limitar a atuação do legislador no pleno exercício da competência legislativa complementar, pois o poder constituinte originário é pleno, de modo que a Constituição Federal não se subordina às normas e princípios anteriores a ela.

Se o constituinte originário tivesse a intenção de delimitar a atuação do legislador complementar a respeito da incidência do ISS, teria se manifestado expressamente nesse sentido, assim como ressalvou os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - aos quais atribuiu a incidência do ICMS nos termos do art. 155, II.

Além disso, compete ao legislador complementar federal solucionar os conflitos entre os entes federados relativamente à matéria tributária, razão pela qual, em hipótese como a dos autos, em que há conflito entre a incidência do ISS, nos termos da legislação municipal, e do ICMS, nos termos da legislação estadual, deverá prevalecer, indubitavelmente, aquela que melhor se compatibilize com a determinação da Lei Complementar aplicável.

Acresça-se, inclusive, que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou seu entendimento no sentido de que a industrialização por encomenda atrai a incidência do ISS conforme disposto no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, supracitado. Cito por exemplo, os seguinte precedentes: AgRg no REsp 1.559.609/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma,DJe 18/12/2015; AgRg no AREsp 60.091/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

Turma, DJe 18/5/2015; (AgRg nos EAg 1.360.188/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 17/6/2014; REsp 1245928-AgRg. Rel. Min. OG GERNANDES, Segunda Turma, DJe de 19/12/2018.

Logo, o Tribunal de origem solucionou adequadamente a questão ao aplicar o disposto no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, reproduzido no Código Tributário do Município de Contagem, inexistindo qualquer ofensa à Constituição Federal, razão pela qual o recurso extraordinário merece ser desprovido neste ponto.

II – Da limitação à multa moratória

O segundo ponto a ser analisado é a inconstitucionalidade da multa moratória por ofensa à vedação do confisco art. 150, IV, da Constituição Federal.

Não obstante o art. 150, IV, da Constituição Federal trate expressamente de ***tributo com efeito de confisco***, é pacífica a jurisprudência desta SUPREMA CORTE no sentido de que a vedação ao confisco estende-se, também, às diversas modalidades de multa tributária, conforme se verifica dos seguintes precedentes (ARE 851.059-AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe de 16/03/2016 (RE 632.315-AgR, Rel.Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe de 14/09/2012; (RE 523.471-AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 23/04/2010 – grifos nossos)

Ressalte-se que a constitucionalidade de multas tributárias em face de eventual efeito confiscatório tem sido recorrente no âmbito desta SUPREMA CORTE, que já reconheceu a existência de repercussão geral da matéria em vários outros casos, tais como no Tema 214 – RE 582.461, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 863 - RE 736.090, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tema 872, Tema 1195 - RE 1.335.293, Rel. Min. NUNES MARQUES.

Destaque-se, por oportuno, que no julgamento do RE 582.461-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 214 da Repercussão Geral, o entendimento desta SUPREMA CORTE consolidou-se no sentido de que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

"***Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%***".

Também, que no julgamento do RE 606.010-RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tema 872 da Repercussão Geral, foi debatida a constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, até o limite de 20%, sobre os valores dos tributos a serem informados. No julgamento do referido precedente paradigma, fixou-se tese no sentido de que*: Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório*.

Na presente hipótese, o eminente Ministro Relator deu provimento ao RE e julgou prejudicada a análise das alegações atinentes à multa fiscal no caso concreto, limitando-se a analisar a tese de forma abstrata, tendo por pressuposto diversos julgados desta SUPREMA CORTE a respeito da matéria.

Sua Exa. propôs seja estabelecido o limite de 20% para a multa moratória.

Entendo que, à luz da distribuição de competências entre os Poderes Estabelecidos na Carta Republicana de 1988, cumpre ao Poder Legislativo estabelecer os limites mínimos e máximos para incidência das diversas espécies de multas tributárias.

Nesse contexto, entendo que não cabe a esta SUPREMA CORTE atuar como legislador positivo e estabelecer um percentual específico e rígido a respeito da matéria, mas apenas estabelecer um limite máximo de atuação ao legislador, a partir do qual a multa seria inconstitucional por ofensa a outros preceitos constitucionais como o direito de propriedade, à livre iniciativa, a vedação ao efeito de confisco, à razoabilidade, à proporcionalidade etc.

Em outras palavras, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL deve deixar ao critério do legislador uma margem de atuação para que exerça a sua competência legislativa de maneira plena, desde que não viole outras disposições constitucionais, assim, deve estabelecer apenas o limite

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

máximo a partir do qual se vislumbra ofensa a outros direitos constitucionalmente garantidos.

Desse modo, sem mais delongas, acompanho o voto do eminente Ministro Relator quanto ao limite de até 20% do valor do tributo para fixação de multas moratórias, atribuindo efeito vinculante ao entendimento já pacificado no âmbito desta SUPREMA CORTE a respeito da matéria.

Entretanto, esse entendimento não beneficia o ora recorrente. Explico:

Da análise da legislação municipal ora impugnada, verifica-se que o legislador tributário local optou por fixar multas moratórias distintas de acordo com a situação fática penalizada, adotando percentuais que variam entre 0,10% e 10% do valor do tributo, a depender da duração do atraso.

Instituiu, também, multa de revalidação de 30% ou 50 % do valor do tributo, nos casos de lançamentos decorrentes de ação fiscal, a depender das condições em que a conduta penalizada ocorreu, de modo que, se a conduta foi praticada com dolo, fraude, simulação ou má-fé, aplicar-se-á o percentual maior.

Verifica-se, portanto, que embora o Tema a respeito do qual fora atribuída a Repercussão Geral da matéria seja o limite para a fixação da multa fiscal moratória, *in casu*, **a parte recorrente se insurgiu contra a multa de revalidação,** prevista no art. 36, I, 'b', da Lei 1.611/83, Código Tributário do Município de Contagem, e não contra a multa moratória propriamente (prevista no art. 35, I, do CTMC).

Desse modo, a tese fixada a respeito da multa moratória não corresponde à multa de revalidação ora impugnada, razão pela qual deve ser adotada fundamentação específica para este caso concreto, desvinculada da tese fixada a respeito da multa moratória.

Verifica-se que o dispositivo legal ora impugnado trata de multa punitiva, e não de multa moratória, assim, incide ao caso a jurisprudência pacífica desta SUPREMA CORTE no sentido de que **o limite para imposição de multa punitiva correspondente a 100% do valor Tributo**,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

conforme precedentes já mencionados no item anterior.

Neste contexto, inexiste qualquer inconstitucionalidade na legislação municipal ora impugnada, pois encontra-se em conformidade com a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, de modo que o acórdão recorrido deve ser mantido neste ponto.

III – Dispositivo

Por todo exposto, divirjo do eminente Ministro Relator e nego provimento ao Recurso Extraordinário, mantendo o acórdão recorrido na íntegra, e proponho sejam fixadas as seguintes teses para o Tema 816 da Repercussão Geral:

> a) É constitucional a incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, ainda que referida operação configure etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria, nos termos do item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.
>
> b) O teto da multa moratória a ser aplicada é de 20% do valor do débito tributário, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5CA4-807F-E450-1F4F e senha 5BDE-E1C5-1905-A17A

29/08/2024 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Está na tribuna o Doutor Ricardo Almeida Ribeiro da Silva, da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças. É questão de fato, Doutor?

O SENHOR RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (ADVOGADO) - É questão de ordem, Excelência. Gostaria de poder dirigir-me a Vossa Excelência, ao Excelentíssimo Senhor Relator, Ministro Dias Toffoli e ao Colegiado, com o protocolo de petição que fizemos hoje, porque este caso é a tese do século contra os municípios, a prevalecer entendimento de que a destinação econômica, na etapa intermediária da cadeia, do ciclo produtivo, não se sabe exatamente - o voto do Ministro Alexandre de Moraes brilhantemente detectou, inclusive após uma arqueologia dos documentos, porque muitos estavam ilegíveis, (encontramos documentos que comprovam exatamente o que foi sustentado agora pelo Ministro Alexandre de Moraes). Não houve, parece-me, a ampla possibilidade de debate. É o que requeremos. Inclusive, já baixei o aplicativo, e a primeira notícia é exatamente o reinício do julgamento do filhote da tese de século contra a União. Esse tema impacta não só as finanças municipais, mas também a macro litigância judiciária. Se prevalecer esse critério, além de toda a insegurança que traz, metade da produção, por exemplo, dessa empresa será destinada ao exterior. Quem consegue fiscalizar a destinação?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É preciso que Vossa Excelência conclua, Doutor. A petição é em que sentido?

O SENHOR RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (ADVOGADO) - Dada a relevância do caso, no sentido do reinício, do recomeço do julgamento, para permitir as sustentações orais, exatamente como foi feito no dia de ontem e hoje. O outro exemplo tratado nessa

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 116C-87CB-64AB-88CD e senha 3D21-2103-C443-62A9

Corte mostra a importância da colegialidade presencial, do debate real sobre os fatos que estão nesse caso -inclusive já havíamos requerido e requeremos novamente. Não me parece que este caso, exatamente pelas provas dos autos, mereça ser representativo de controvérsia para a discussão dessa tese. Claro que o amadurecimento desse debate se deu tardiamente, mas, dada a importância...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Doutor, Vossa Senhoria tem uma petição.

O SENHOR RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (ADVOGADO) - Só para ressaltar a dimensão do impacto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Doutor, não tem sustentação oral nesse caso, a menos que o Relator venha a pronunciar-se nesse sentido.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senhor Presidente, o eminente Procurador não está esclarecendo matéria de fato, e meu voto, já conhecido, traz modulações. Não tem nenhuma pertinência o que Sua Excelência está dizendo da tribuna.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Na verdade, o advogado, da tribuna, Ministro Toffoli, pede reinício do julgamento. Temos, por princípio, quando começa o julgamento em Plenário Virtual, não reabrirmos para sustentação, salvo raríssimas exceções, por indicação do Relator. Ouço, portanto, Vossa Excelência sobre esse ponto. Vossa Excelência entende que não é o caso de reabrir o julgamento, correto?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Não, porque foi pedido de vista. Não é caso de reabrir. Meu voto é pela não reabertura. Já há vários votos proferidos.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Obrigado!

Doutor Ricardo, bem entendo que Vossa Senhoria se está desincumbindo do seu ônus de advogado. Entendo perfeitamente, já estive desse lado, mas, neste momento, não cabe mais sustentação oral e o Relator se pronunciou expressamente sobre isso. Vossa Senhoria

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 116C-87CB-64AB-88CD e senha 3D21-2103-C443-62A9

esclareceu o ponto que queria esclarecer, aliás, por mais tempo do que normalmente se concede.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 116C-87CB-64AB-88CD e senha 3D21-2103-C443-62A9

29/08/2024 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO CRISTIANO ZANIN - Senhor Presidente, renovo meus cumprimentos.

Estou seguindo o eminente Relator, pedindo vênia às compreensões em sentido contrário, no sentido da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade prevista no subitem 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, quando o bem é destinado a industrialização ou comercialização e, assim, integra o ciclo econômico de produção e circulação. Também estou acompanhando o eminente Relator em relação à multa, ao teto de 20% da multa estabelecida.

No caso concreto e na tese, estou acompanhando, na íntegra, o eminente Relator. Porém, na questão da modulação, não sei se Vossa Excelência vai...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Eu já ouviria Vossa Excelência, mas depois discutiremos especificamente isso. Gostaria de saber a posição de Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO CRISTIANO ZANIN - Perfeito.

Na verdade, existe uma posição divergente, na modulação, colocada pelo eminente Ministro Luiz Fux, afastando a questão do tratamento, na verdade, do IPI, por não ter sido objeto de discussão nestes autos. Na questão da modulação, então, estou acompanhando a proposta do eminente Ministro Luiz Fux, seguida também por Vossa Excelência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4706-68F2-904D-2F63 e senha DA2D-059E-E47B-57E7

29/08/2024 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

	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 **CRISTIANO ZANIN** (Vogal): Trata-se de recurso extraordinário interposto por Arcellormittal Brasil S/A contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que concluiu pela incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS sobre a atividade de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço, prevista no subitem 14.05 da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, ainda que caracterizada como "industrialização por encomenda" e integrante de etapa intermediária do ciclo produtivo. Ademais, o Colegiado de origem manteve a aplicação da multa tributária de caráter moratório no patamar de 50% do tributo não pago.

Em 21/05/2015, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da controvérsia, que passou a ser representada pelo Tema 816/RG, assim descrito:

> a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria.
>
> b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.
>
> Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 93, IX, 150, IV, 153, § 3º, II, 155, § 2º, e 156, III, da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> Constituição Federal, a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Debatem-se, ainda, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias

Iniciado o julgamento na Sessão Virtual de 14/04/2023 a 24/04/2023, o Relator, Ministro Dias Toffoli, votou pelo **provimento** do recurso extraordinário do contribuinte, para reconhecer a **inconstitucionalidade** da incidência do ISS na atividade de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço enquanto atividade *integrante de ciclo produtivo* e caracterizada como *industrialização por encomenda*. Além disso, o Relator entendeu pela **inconstitucionalidade** da multa moratória estipulada em 50% do imposto devido. Com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, propôs a fixação do teto de 20% do imposto devido para as multas moratórias. Eis excerto do voto do Ministro Dias Toffoli:

> 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.
>
> Julgo ser caso, portanto, de se dar ao dispositivo em alusão interpretação à Constituição Federal, estabelecendo que ele não se aplica em relação a objetos destinados à comercialização ou industrialização
>
> (...)
>
> Em antigos julgados, como visito, a Segunda Turma reduziu multas de 100% para 30%. Em precedente mais atual, da relatoria do Ministro Teori Zavascki, a mesma Turma,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> embora com outra composição, assentou não ser confiscatória multa moratória de 40%. Por seu turno, a Primeira Turma, em julgados bem mais recentes, da relatoria do Ministro Roberto Barroso, reduziu multas moratórias de 30% para 20%.
>
> Sendo assim, sugiro que se adote o limite máximo de 20% do valor do débito para as multas moratórias cobradas, ficando as variações temporais (dia de atraso, mês, etc), a cargo de cada lei. A propósito, a multa moratória prevista na Lei nº 9.430/1994 (art. 61), é calculada à "taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso", não podendo superar o limite de 20%. Atente-se que esse limite está em harmonia com o Tema nº 214 da repercussão geral já apreciado pelo Plenário da Corte.
>
> (...)
>
> 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
>
> (...)
>
> Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem. Ficam invertidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença. Proponho a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816:
>
> "**1. É inconstitucional a 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;**
>
> **2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário**" (grifei).

Ademais, e especialmente quanto à primeira parte da tese de repercussão geral, o Relator propôs a modulação dos efeitos da decisão, nos seguintes termos:

> Desse modo, no que diz respeito apenas à primeira tese

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> fixada, proponho a atribuição de eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para:
>
> a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, **vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores**;
>
> b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.
>
> Ficam **ressalvadas** (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as **hipóteses de comprovada bitributação** relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que **o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS**, **respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco**. **No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito** (grifei).

Ainda na Sessão Virtual de 14/04/2023 a 24/04/2023, o Ministro Edson Fachin e as Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber acompanharam integralmente o entendimento do Relator.

Por sua vez, os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso acompanharam o Relator com ressalvas, notadamente quanto aos termos da modulação de efeitos. Para Suas Excelências, a discussão apresentada neste recurso extraordinário objeto do Tema 816/RG, que aborda o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, não permite afastar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobre as operações em discussão. Nesse sentido, transcrevo excerto do voto do Ministro Luiz Fux:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> No entanto, *data maxima venia* ao brilhantismo com que o Ministro Relator expôs sua posição, entendo que, apenas por absoluta e irrestrita homenagem ao contraditório e ao devido processo legal, sem qualquer juízo de valor sobre o mérito da questão, **não é possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão**.
>
> É que a matéria em momento algum foi objeto de questionamento na demanda, de maneira a que as diversas posições sobre a incidência do tributo federal pudessem ser debatidas. Basta ver que na inicial dos Embargos à Execução que deram origem à contenda, o próprio contribuinte não questiona a incidência do IPI, reconhecendo mesmo que a incidência do tributo federal faz parte de seu processo produtivo.
>
> (...)
>
> Dessarte, inobstante o processo de objetivação a que está submetido o julgamento dos casos em repercussão geral por este Supremo Tribunal Federal, parece-me, *in casu*, que fazer a tese do precedente vinculante alcançar as disposições relativas à incidência do IPI ultrapassaria o objeto da lide, em situação próxima à de uma decisão *ultra petita* (grifei).

Em seguida, o julgamento foi suspenso por pedido de vistas do Ministro Alexandre de Moraes.

Pois bem.

De início, quanto ao mérito da demanda e as teses de repercussão geral em discussão, acompanho o entendimento do Ministro Dias Toffoli, no sentido da **inconstitucionalidade** da incidência do ISS sobre a atividade prevista no subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 quando o bem é destinado à industrialização ou à comercialização e, assim, integra ciclo econômico de produção e circulação. Além disso, também

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

adiro à tese proposta quanto ao limite das multas moratórios instituídas por União, Estados e Municípios, que devem observar o teto de 20% do débito tributário.

Entendo pertinente, no entanto, tecer algumas considerações sobre a primeira parte da tese de repercussão geral proposta pelo Relator, acerca da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de industrialização por encomenda, especialmente em virtude da modulação de efeitos proposta pelo Ministro Dias Toffoli e das ressalvas apresentadas no Plenário Virtual pelos Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Conforme posto no voto do Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal analisou controvérsia análoga na ADI 4.389-MC/DF, que versou sobre o conflito de competência entre o ISS e o ICMS na industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

No julgamento da medida cautelar naquela ação direta, o Relator do feito, Ministro Joaquim Barbosa, bem observou que a busca pela materialidade dos impostos discriminados no texto constitucional não pode ser reduzida aos "conceitos civilistas de serviços e de mercadorias", assentando que "o fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva". E concluiu:

> Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. **A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo.** Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo. Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias ("venda"), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço. Aliás, a ênfase na encomenda da industrialização parece-me insuficiente para contrariar a tese oposta. Diante da sempre crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não é razoável esperar que todos os tipos de invólucro sejam produzidos de antemão e postos, indistintamente, à disposição das partes interessadas para eventual aquisição. Nem é adequado pretender que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. **Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a pôr bens em comércio.**

Por fim, há detalhe final que merece ser exposto. A alíquota média do ICMS é de 18%, muito superior à alíquota máxima do ISS, de 5%. A pretensão dos contribuintes tem amparo econômico e se alinha com a harmonia entre carga e benefício econômico que deve orientar a tributação. **Se o ICMS incidir, o valor cobrado poderá ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não-cumulatividade. Em sentido contrário, ainda que nominalmente inferior, a incidência do ISS agrega-se ao custo da produção e da venda subsequentes, onerando-as sem a possibilidade de compensação. Não se trata de simplesmente de pagar menos, mas de recolher o que efetivamente devido e a quem é o sujeito ativo previsto constitucionalmente** (ADI 4.389-MC/DF, Rel. Min. Joaquim

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

Barbosa, DJe 25/05/2011; grifei).

Pela pertinência, transcrevo a ementa daquele julgado:

> 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 4.389-MC/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25/05/2011).

In casu, em seu voto, o Ministro Dias Toffoli reafirmou a importância do ciclo de produção e circulação de bens para fins de delimitação da materialidade do ISS e do ICMS. Conforme o Relator, "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.**" Veja-se excerto do voto do Relator:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> Em suma, se o bem retorna à circulação ou a 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, tem-se que igualmente não podem ficar sujeitas ao ISS, quando aplicadas em objetos destinados à circulação ou à industrialização, as atividades de restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres (subitem 14.05). (Min. Dias Toffoli, voto proferido no Plenário Virtual).

Em síntese, na linha do entendimento do Ministro Dias Toffoli, em razão do papel que a atividade de industrialização por encomenda assume no ciclo econômico, devem incidir o IPI e o ICMS sobre a operação, e não o ISS. Sobre esse ponto, vale destacar que na Sessão Virtual de 14/04/2023 a 24/04/2023 todos os Ministros e Ministras que proferiram voto acompanharam o entendimento do Ministro Relator.

Naquela ocasião, porém, os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso apresentaram ressalva ao entendimento do Relator quanto aos termos da modulação de efeitos, notadamente na parte em que o Ministro Dias Toffoli **excluía** possibilidade de "repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, **vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores**".

Para os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso, "não é possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão." Conforme entenderam Suas Excelências, como a incidência do IPI sobre as atividades de industrialização por encomenda

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

não foi objeto de discussão nos presentes autos, a eventual fixação de precedente vinculante que atinja o imposto federal "ultrapassaria o objeto da lide, em situação próxima à de uma decisão *ultra petita*".

Embora, nesta Sessão Plenária, os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso tenham alterado o posicionamento inicialmente externado, penso que solução então proposta por Suas Excelências no Plenário Virtual é a que melhor se adequa à sistemática da repercussão geral e ao próprio Código de Processo Civil, que prevê, no seu art. 1.037, I, a necessidade de identificação, com precisão, da questão que será submetida a julgamento repetitivo.

Nessa toada, recordo que, quando o Plenário reconheceu a repercussão geral deste Tema 816, a controvérsia foi delimitada nos seguintes termos: "Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercador". Pela importância, transcrevo novamente a ementa do acórdão de repercussão geral:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.
>
> Tema 816 - a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> (RE 882.461-RG, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 12/06/2015).

Naquela oportunidade, como se vê, a questão submetida à repercussão geral foi identificada com precisão, tendo em vista a controvérsia posta nos autos, relativa à incidência, ou não, do ISSQN nas operações de industrialização por encomenda.

Diante disso, conforme escrevem Paulo Mendes e Tiago do Vale, impende destacar "a importância de se ter a identificação precisa dos contornos da demanda submetida a julgamento sob o regime da repercussão geral. A inconsistência entre a questão delimitada para julgamento e as balizas do caso concreto analisado pode inviabilizar a formação de tese de repercussão geral. Afinal, a aderência da tese ao caso concreto é fundamental para um legítimo sistema de precedentes" E asseveram:

> "E essa aderência da tese ao precedente deve ser construída desde a afetação do tema ao regime de repercussão geral. O tema delimitado e que será apreciado pelo Supremo deve guardar pertinência com as balizas do caso submetido à apreciação da Corte. Daí a importância, conforme preceitua o artigo 1.037, inciso I, do CPC, de o Relator identificar com precisão a questão a ser submetida a julgamento. Essa é uma importante premissa a ser observada na formação das teses sob o regime da repercussão geral.
>
> Quando da análise do tema inicialmente definido e submetido ao regime da repercussão geral, teremos a definição da tese de repercussão geral, que, por sua vez, precisa guardar absoluta correspondência com aquelas balizas definidas desde o início, para que seja dada concretude à especial eficácia expansiva advinda do precedente. Só haverá a legítima aplicação da tese de repercussão geral - seja em sede de juízo negativo ou positivo de repercussão geral, se ela efetivamente guardar corre lação com as balizas da questão jurídica presente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

> no processo paradigma e esta mesma questão estar presente nos demais casos em que será aplicada. Ou seja, se, por um lado, a tese jurídica deve guardar aderência estrita com caso analisado, por outro, a tese não pode ser aplicada sem que seja interpretada à luz desse mesmo caso paradigma. Há uma clara relação circular entre a questão jurídica do caso paradigma, o precedente (*ratio decidendi*) e a tese de repercussão geral. E essa necessidade de sempre se voltar aos contornos do caso afetado e às razões de decidir do Tribunal quando da aplicação da tese é a "pedra de toque" para o bom funcionamento do nosso sistema de precedentes. Tais cuidados na aplicação da tese, inclusive, constitui verdadeiro imperativo dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da adstrição e, ainda, da separação dos Poderes.
>
> Como decorrência dessa relação circular entre a questão jurídica do caso paradigma, o precedente (razões de decidir) e a tese de repercussão geral, é necessário concluir que a circunstância de determinada matéria ser apenas semelhante a outra questão definida pela Corte sob o regime da repercussão geral não autoriza seja-lhe aplicada a tese anteriormente definida. Significa dizer: para que sejam aplicados os efeitos típicos da tese definida pelo STF, é essencial que as questões que serão decididas com base naquele precedente sejam realmente homogêneas àquela que serviu de base para o pronunciamento final da Corte (Mendes, Paulo. Vale, Tiago do. *Repercussão Geral no recurso extraordinário e fixação de teses pelo STF*. In. Súmulas, teses e precedentes: estudos em homenagem a Roberto Rosas. 1ª. Ed Rio de Janeiro, GZ, 2023, pp. 496-497).

Por isso, compartilho do entendimento inicialmente apresentado pelos Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso no ambiente virtual, e entendo que este recurso extraordinário não é adequado para tratar da eventual não incidência do IPI em determinada situação excepcional, uma vez que tal questão não foi objeto da lide e, consequentemente, não foi objeto de análise pelas instâncias inferiores e tampouco suscitada no acórdão que reconheceu a repercussão geral do Tema 816/RG.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

Posto isso, acompanho o Relator, Ministro Dias Toffoli, com as ressalvas apresentadas acima.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 209A-AB42-7561-7CE1 e senha 910E-A9BE-6FEC-12D1

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461
PROCED. : MINAS GERAIS
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (9007/MG) E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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 (187140/RJ, 80600/SP)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO - ABAG
ADV.(A/S) : VINICIUS JUCÁ ALVES (206993/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (81438/RJ)
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA (53464/DF)
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT
ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)
ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)
AM. CURIAE. : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE SAO PAULO
ADV.(A/S) : RACHEL LIMA DE ALMEIDA DA MOTTA SANTO COLSERA (29479/DF)
ADV.(A/S) : DAMARES MEDINA COELHO (14489/DF)

Decisão: Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que dava provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, com a inversão dos ônus sucumbenciais fixados na sentença, propunha a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816 da repercussão geral: "1. É inconstitucional a 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; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário", e, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, propunha a atribuição de eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: "a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D9AC-86AC-BEBF-C500 e senha 9918-F5EF-606A-69B4

recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito", no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber (Presidente), e acompanhado com ressalvas pelos Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Valter de Souza Lobato; pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, o Dr. Sérgio Augusto Santana Silva, Procurador do Estado de Pernambuco; pelo *amicus curiae* Município de São Paulo, a Dra. Simone Andrea Barcelos Coutinho, Procuradora do Município; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, a Dra. Nina Pencak; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio – ABAG, o Dr. Bruno Rodrigues Teixeira de Lima; pelo *amicus curiae* ABRASF - Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva; e, pelo *amicus curiae* ABIQUIM - Associação Brasileira da Indústria Química, o Dr. Paulo Ayres Barreto. Plenário, Sessão Virtual de 14.4.2023 a 24.4.2023.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, que divergia do Ministro Dias Toffoli (Relator) e negava provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido na íntegra, e propunha a fixação das seguintes teses (tema 816 da repercussão geral): "a) É constitucional a incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, ainda que referida operação configure etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria, nos termos do item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003; b) O teto da multa moratória a ser aplicada é de 20% do valor do débito tributário, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco"; e do voto do Ministro Cristino Zanin, que acompanhava o Relator no caso concreto e na fixação da tese, mas acompanhava, quanto à modulação de efeitos da decisão, as ressalvas apontadas pelo Ministro Luiz Fux, no sentido de não ser possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão; pediu

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D9AC-86AC-BEBF-C500 e senha 9918-F5EF-606A-69B4

vista dos autos o Ministro André Mendonça. Não votou o Ministro Flávio Dino, sucessor da Ministra Rosa Weber, que já votara em assentada anterior acompanhando o Relator. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 29.8.2024.

Presidência do Senhor Ministro Luís Roberto Barroso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Procurador-Geral da República, Dr. Paulo Gustavo Gonet Branco.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D9AC-86AC-BEBF-C500 e senha 9918-F5EF-606A-69B4

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Boa tarde, Senhor Presidente, Ministra **Cármen Lúcia**, eminentes colegas, Professor Paulo Gonet, Procurador-Geral da República, Senhoras advogadas, Procuradora da Fazenda, senhoras e senhores, todos que nos acompanham.

Senhor Presidente, meu esclarecimento é voltado mais para a ressalva realizada a partir do voto do Ministro **Luiz Fux** em relação ao IPI. Aponto que, desde a inicial, a requerente, ora recorrente, já dizia que não queria pagar ICMS/PIS cumulado com ISS. Por quê? Porque, nas hipóteses em que ela adquire, na linha de compras que a empresa faz, um produto para consumo próprio, industrializa para seu consumo próprio, ela vai recolher o IPI; se ela industrializa para fins de comercialização, o ISS, e é uma obrigação de dar, e não obrigação de fazer.

Em voto complementar, que não proferi no Plenário, mas que, ainda no ano passado, fiz distribuir aos gabinetes, esclareço isso. Digo que, na petição inicial, a intenção da contribuinte é recolher apenas o IPI/ICMS. Dependendo da utilização, será o ICMS; dependendo da utilização, será o IPI, e não o IPI ou o ICMS mais o ISS. É disso que se trata.

A sentença julgou improcedente o recurso do Município de Contagem. Limitou-se aos honorários, que foram aumentados para o valor de R$ 6 mil, tendo sido o apelo da contribuinte negado. Sobreveio o recurso extraordinário, em que a recorrente/contribuinte alegou ofensa aos arts. 153, § 3º, inciso II; 155, § 2º; e 156, inciso III, da Constituição. Sustentou, resumidamente, a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a atividade de industrialização por encomenda realizada em etapa intermediária do ciclo produtivo.

No item 4.3 das razões do recurso extraordinário, ela afirmou estar a "[o]brigação de dar subsumida à hipótese de incidência do ICMS e do IPI".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2F0F-E713-2714-0111 e senha E842-52FD-C48F-3D30

Transcreveu dispositivos do Ripi, da Receita, dizendo, ainda, o seguinte:

> "(1) a Manchester desempenha atividades inseridas no ciclo de produção e comercialização de aço (conforme laudo juntado aos autos - doc. 06 dos embargos); (2) Apenas o IPI e o ICMS são figuras tributárias aptas a incidir sobre este ciclo; (3) A prestação contratada envolve a entrega de produto novo (obrigação de dar); claro está que a incidência do ISSQN deve ser prontamente afastada!"

Não é uma obrigação de fazer.

Sobre a multa, reiterou que ela seria confiscatória e, ao final, pediu que o recurso extraordinário fosse provido. A repercussão geral foi dada ainda sob a relatoria do Ministro **Luiz Fux**. Depois, quando Sua Excelência me substituiu na Presidência, recebo o processo, como é do Regimento do Tribunal e de nossa tradição. Trouxe o caso a julgamento, que já se iniciou, com voto proferido.

A palavra que pedi foi exatamente para esclarecer esses pontos, ou seja, o IPI e o ICMS estão sendo tratados desde a petição inicial.

Por isso, Senhor Presidente, com esse esclarecimento, mantenho o voto anteriormente proferido pelo provimento do recurso extraordinário. O efeito prático de excluir o IPI da repercussão geral ou da tese não teria consequências. É melhor colocar e manter o IPI, até porque discutimos sobre ele. Foi isso que dialogamos com o Ministro **Fux**, que havia aberto a ressalva.

Assim, mantenho meu posicionamento pelo provimento do recurso extraordinário, e também mantenho a tese.

Farei a leitura da tese, Senhor Presidente. Ela é dividida em dois itens:

> • É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização – em um caso, IPI; no outro caso, ICMS;

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2F0F-E713-2714-0111 e senha E842-52FD-C48F-3D30

- As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário – regramento vigente (aí é o que diz respeito à multa).

Senhor Presidente, com essas observações, fiz um resumo, espero, de uma complementação de voto mais alentada para o esclarecimento devido, agradecendo a Vossa Excelência e ao Ministro **André Mendonça**, Ministro Vistor.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2F0F-E713-2714-0111 e senha E842-52FD-C48F-3D30

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

	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

COMPLEMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

No voto que proferi, dei provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem e invertendo os ônus sucumbenciais fixados na sentença.

Ademais, propus a fixação da seguinte tese para o Tema nº 816:

> "1. É inconstitucional a 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;
>
> 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário."

A título de modulação dos efeitos da decisão, sugeri, no que diz respeito ao item 1 da tese de repercussão geral proposta, a atribuição de eficácia **ex nunc,** a contar da data da publicação da ata do julgamento do mérito para:

a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos referidos fatos geradores;

b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.

Ressalvei da modulação (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

da referida data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS, e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, consignei que incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

Em relação à proposta de modulação dos efeitos da decisão, acompanharam meu voto, no ambiente virtual, as Ministras **Cármen Lúcia** e **Rosa Weber** e o Ministro **Edson Fachin** (sessão virtual de 14/4/23 a 24/4/23). Os Ministros **Luiz Fux** e **Roberto Barroso**, também no ambiente virtual, acompanharam-me com ressalvas, excluindo da modulação a menção ao IPI, mas mantendo a menção ao ICMS. Da óptica de Suas Excelências, a matéria não teria sido objeto de questionamento na demanda. Na mesma direção foi, na última sessão (29/8/24), o Ministro **Cristiano Zanin**.

Entendo ser o caso de se manter minha proposta.

Inicialmente, destaco que, na origem, a ação foi ajuizada apenas contra determinado município. Sendo assim, o argumento levantado em desfavor da inclusão do imposto federal (IPI) na modulação – o de que não teria havido seu questionamento na demanda – também deveria ser levantado no tocante ao imposto estadual (ICMS).

Contudo, em meu modo de ver, a discussão tanto sobre IPI quanto sobre o ICMS existiu nos presentes autos.

A petição inicial é clara: a intenção do contribuinte é recolher apenas o IPI/ICMS, **e não o IPI ou o ICMS em conjunto com o ISS**. Foi por isso que o contribuinte informou que o regulamento do imposto sobre produtos industrializados enquadra sua atividade como etapa de industrialização e pediu para ser reconhecida a impossibilidade de cobrança do imposto municipal. Por esclarecedor, transcrevo trecho da petição inicial:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

> "Além disso, [o] RIPI é claro ao enquadrar a atividade da autuada como etapa de industrialização:
>
> > '**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, tal como** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):
> >
> > I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
> >
> > **II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento)**;
> >
> > (...)'
>
> Ora, não se pode afirmar que a operação realizada pelo estabelecimento autuado constitui um serviço prestado para o consumidor final. Muito diferentemente, o beneficiamento dos rolos e bobinas de aço integram o ciclo de industrialização do aço, como determinado pelo art. 4º do RIPI, não podendo incidir o imposto municipal sobre essa atividade! **Aqui, é importante deixar a seguinte conclusão bem vincada: se a etapa operacional se insere no ciclo de produção do aço, sobre essa atividade recai ICMS e IPI, e não ISSQN!**" (e-doc. 1, p. 10 ou e-STJ fl. 9 – grifo nosso).

Ao apelar contra a sentença, a parte autora repetiu essa argumentação.

No âmbito do recurso extraordinário (e-doc. 2, p. 299-319 ou e-STJ fls. 1062-1082), também levantou a citada discussão, como se pode ver no item 4.3 das razões do apelo extremo. Nesse ponto, a recorrente expressamente defendeu estar a "**[o]brigação de dar subsumida à hipótese de incidência do ICMS e do IPI**" (grifo do autor). Além de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

repisar o regulamento do IPI, a parte autora aduziu o seguinte:

> "Como exposto acima, não se pode afirmar que a operação realizada pelo estabelecimento autuado constitui um *serviço tributável*, **haja vista ser atividade-meio inserida no ciclo de industrialização do aço, sobre a qual recai ICMS e IPI, e não ISSQn.** (...)
>
> (…)
>
> Nessa medida, assentado que **(1)** a Manchester desempenha atividades inseridas no ciclo de produção e comercialização de aço (conforme laudo juntado aos autos – doc. 06 dos embargos); **(2) Apenas o IPI e o ICMS são figuras tributárias aptas a incidir sobre este ciclo**; **(3) A prestação contratada envolve a entrega de produto novo (obrigação de dar); claro está que a incidência do ISSQN deve ser prontamente afastada!**" (e-doc. 2, p. 311-314, ou e-STJ fls. 1074-1077 – grifo nosso).

Lembro, ainda, que, por ocasião do debate acerca da existência de matéria constitucional e de repercussão geral no presente Tema nº 816, ficou dito que as questões controvertidas na demanda "**alcança[vam] <u>todos os entes federativos</u> e as empresas envolvidas no processo de produção de bens**" (RE nº 882.461/MG-RG, Tribunal Pleno, DJe de 12/6/15 – grifo nosso).

Registro, também, que **a União e os estados da federação**, esses por intermédio do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, **foram admitidos nos autos na qualidade de *amici curiae***.

A própria União, em sua petição de ingresso no feito, sustentou que o que estava em jogo era

> "**a definição da tributação incidente sobre a operação de industrialização por encomenda, a trazer potencial repercussão à incidência do imposto federal correspondente – o imposto sobre produtos industrializados**" (e-doc. 47, p. 2).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

Os estados da federação, por sua vez, defenderam, em sua petição de ingresso no feito, a incidência do ICMS nas operações de industrialização por encomenda ou industrialização em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configurar etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, e mencionaram a possibilidade de, eventualmente, também incidir o imposto federal nesse contexto (e-doc. 97, p. 8-9). Depois, em sustentação oral, o procurador representante do Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal apontou haver inconstitucionalidade na incidência do ISS e sustentou **que caberia a cobrança do ICMS ou do IPI, conforme o caso.**

Reitero, assim, que o IPI e o ICMS estão suficientemente debatidos **para fins de modulação dos efeitos da decisão**.

Além disso, destaco que **a menção ao IPI está apenas em sede de modulação dos efeitos da decisão. A tese de repercussão geral por mim proposta não menciona o imposto federal, ficando limitada apenas ao reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência do ISS.** A bem da verdade, a incidência do IPI foi considerada válida na fundamentação de meu voto.

Destaco que **o efeito prático de excluir o IPI da modulação dos efeitos da decisão é possibilitar que esse imposto seja cobrado, inclusive de maneira retroativa, juntamente com o ISS já recolhido, cujo caráter é cumulativo**. A cobrança desses dois tributos é excessiva, considerando-se o contexto do presente tema, em que se reconheceu a inconstitucionalidade da incidência de um dos tributos, no caso, o ISS.

Se admitíssemos a cobrança do IPI, inclusive de maneira retroativa, teríamos de possibilitar, então, a repetição de indébito do ISS já recolhido. Mas isso ensejaria uma litigiosidade que a modulação, tal como sugeri, pode legitimamente evitar. Para efeito de modulação, a segurança jurídica e o interesse social permitem que se impeça a cobrança retroativa do IPI (bem como do ICMS) no caso de o contribuinte já ter recolhido o imposto municipal.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

Anote-se, por fim, que, ao menos em tese, é possível haver, na Justiça Federal, contribuintes que entendem que sua atividade, enquadrada no subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, não deveria ficar sujeita ao IPI (e, eventualmente, ao ICMS), e sim ao ISS, mesmo que o objeto envolvido na atividade seja destinado à industrialização ou à comercialização. Rememoro, aliás, que, quanto à antiga discussão, análoga ao debate travado nestes autos, sobre a produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização (serviços gráficos, subitem 13.05 da daquela lista), houve empresas sustentando justamente a inconstitucionalidade da possibilidade de cobrança do IPI e defendendo a incidência do imposto municipal. A título de exemplo, cito a Apelação/Remessa Necessária nº 5078780-32.2015.4.04.7100/RS no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. É evidente que situação como essa também pode se dar em discussão envolvendo o referido subitem 14.05, debatido no presente tema.

É importante registrar que tanto **o IPI pode incidir que o regulamento do imposto (RIPI) prevê, em seu art. 43, incisos VI e VII, casos nos quais esse tributo fica suspenso, desde que satisfeitas as condições lá previstas.** Ou seja, na hipótese de essas condições deixarem de ser observadas, é possível, em tese, a incidência do imposto federal na industrialização por encomenda que envolva alguma das atividades previstas no subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03[1].

---

1 Corroborando o entendimento, cito a Solução de Consulta Disit/SRRF07 nº 7.265, de 27 de outubro de 2021: "Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SAÍDA DE PRODUTOS DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL EXECUTOR. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. Os produtos industrializados sob encomenda, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, poderão sair do estabelecimento industrial executor da encomenda com suspensão do IPI, desde que cumpridas as seguintes condições: (i) os insumos tenham sido remetidos pelo encomendante com suspensão do IPI; (ii) o executor da encomenda não utilize, em seu processo produtivo, produtos de sua industrialização ou importação; (iii) os produtos assim industrializados retornem ao estabelecimento do encomendante; e (iv) o encomendante destine esses produtos a comércio ou os utilize em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

Ante o exposto, com esses acréscimos, mantenho o voto proferido.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B3D-0D84-6B8D-2D86 e senha 42BD-3F6A-7572-970A

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA - Agradeço, Senhor Presidente.

Minha saudação a Vossa Excelência, ao eminente Relator, Ministro Dias Toffoli, à Ministra Cármen Lúcia, em nome de quem cumprimento os eminentes Ministros, Professor Paulo Gonet, Procurador-Geral da República, Advogados, Advogadas e todos os que nos acompanham.

Senhor Presidente, só uma dúvida: o Ministro Luiz Fux retificou também?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não, farei o quórum para acompanhar o Ministro Toffoli.

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA - Está bem, agradeço.

Farei uma leitura com alguns cortes do meu voto. Em primeiro lugar, registro que meu pedido de vista se deu não apenas pela complexidade da matéria em discussão no tocante à incidência do ISS juntamente com o ICMS, mas também em função de vários processos que tramitam nesta Casa questionando os limites das multas tributárias.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D4AD-0831-BED7-F9BD e senha DCEA-F889-1204-3904

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

VOTO-VISTA:

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA:

1. Ilustres pares, em recordação da Sessão Plenária de 29 de agosto de 2024, o eminente Ministro Alexandre de Moraes inaugurou divergência em relação ao voto proferido pelo Relator, ilustre Ministro Dias Toffoli o qual, até aquela assentada, já angariava maioria de votos quanto às duas questões de mérito: (i) a primeira, referente à incidência do ICMS, em detrimento do ISSQN, na atividade relacionada ao corte de bobinas de aço realizadas por encomenda pela recorrente; e (ii) a segunda, relativa ao limite máximo de 20% do valor do débito tributário para efeito da aplicação de multa de caráter moratório.

2. Pedi vista dos autos para melhor amadurecer minha compreensão, após a brilhante apresentação do voto divergente por Sua Excelência, o Ministro Alexandre de Moraes.

Não incidência do ISS na contratação por encomenda quando configurada etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria

3. De fato, alguns pontos trazidos nesta dissidência chamam a atenção, pelo fato de (i) a empresa recorrente prestar como atividade-fim o serviço contratado por encomenda, a sugerir a incidência do imposto municipal, bem assim, (ii) a respeito da ausência de proibição expressa na Constituição da República quanto à cumulatividade do ISS com outros tributos, no caso, o ICMS, e também o IPI.

4. Com o máximo respeito à posição trazida por Sua Excelência, Ministro Alexandre, tenho que alguns outros fundamentos, inclusive, trazidos no voto do eminente Relator, Ministro Dias Toffoli, fizeram-me

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

compreender pela não incidência do tributo municipal.

5. Em primeiro lugar, trago a preocupação expressa do Texto Constitucional em firmar uma excludência entre os dois tributos: ICMS e ISS. Com efeito, a Constituição da República prega, com clareza, que, nas hipóteses em que incidente o ICMS, não incidirá o ISS. E, igualmente, quando aplicado o ISS, não se admite a exação estadual. Confira-se:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...).
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> IX: **incidirá também**: (...);
>
> b) **sobre o valor total da operação**, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**;
>
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

6. De outro lado, é inquestionado, nos autos, que a recorrente prestou atividade de "corte longitudinal e transversal de bobinas de aço" para outras empresas, como faz referência o acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, citando notas fiscais emitidas pela recorrente:

> "A título de exemplo, cito trecho contido nas notas fiscais de ff. 200/201, 203/206:
>
> 'Material de s/ propriedade **recebido p/ industrialização da Benafer S.A.** Com. e Indústria, Rua Domingos Monteiro, nº 205, Jardim Industrial, Contagem/MG (...) **que ora retornamos industrializados**'"

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

(e-doc. 2, p. 245; destaques acrescidos)

7. De fato, a atividade prestada pela recorrente, se enxergada somente por sua ótica prestacional, é uma "atividade-fim", justamente, porque se dedica regularmente a este tipo de tarefa - algumas vezes, como pontuou o Ministro Alexandre, com entrega a um consumidor final.

8. **O caso, entretanto, não é de entrega deste material** que fora "requalificado", nos dizeres dos próprios encomendantes, **para o consumidor final**. **Os cortes de bobina de aço, no caso em análise, são insumos para as empresas que encomendaram o serviço**.

9. Em virtude deste fato, sob o prisma objetivo que enceta todo o processo produtivo, não é possível qualificar a aludida atividade como finalística, mas serviço intermediário de um processo industrial sobre o qual incidem o ICMS em favor dos estados, além do IPI de competência da União.

10. É o mesmo que dizer, de outro modo, que a prestação da recorrente, embora seja sua atividade principal, é somente parte de todo um processo produtivo maior, que envolve a empresa encomendante, além de outros prestadores em fases (ou operações) diversas. E sobre todo este processo, incidem o ICMS e o IPI não cumulativos.

11. Neste aspecto, bem pontuou o Ministro Dias Toffoli sobre o histórico de ingerências federativas havidas quando vigente o imposto sobre indústrias e profissões (IPP), antecessor do ISS, que não deve atingir os serviços compreendidos na competência dos Estados e da União.

12. Cumpre anotar, neste aspecto, que a Constituição não estabeleceu competências concorrentes entre os entes federativos para instituírem tributos sobre um mesmo fato gerador.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

13. Até mesmo para o exercício da competência residual, poderá a União instituir novos impostos "*desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*;", conforme art. 154, inc. I, da Carta Republicana.

14. Seria possível argumentar, aqui, que o fato gerador relacionado ao corte de bobinas de aço é diverso daquele concernente ao ICMS, já que o imposto estadual incidirá, então, somente com a posterior circulação da mercadoria. Entretanto, pelo mesmo raciocínio, prepondera a incidência do ICMS porque, quando da implementação de seu fato gerador, sua base de cálculo agregará o valor da prestação do corte das bobinas, acopladas ao produto final.

15. Adiante, é verdade que a Constituição não veda a cumulação do ISS na cadeia produtiva. Entretanto, uma vez admitida sua incidência, ainda que exclusiva, estaríamos a aceitar a superposição de valores, ou cobrança em cascata, que é justamente o que se buscou evitar no Texto Constitucional.

16. A técnica de tributação utilizada para evitar a cumulatividade do ICMS leva em consideração, conforme salientei, a incidência do imposto sobre todo o valor adicionado à mercadoria. Embora incidente sobre todas as operações em cadeia, tributa-se o todo e permite-se o creditamento pela incidência em circulações anteriores.

17. Se aplicássemos a mesma lógica a uma cadeia exclusivamente tributada pelo ISS, seria o caso de se aplicar a mesma técnica, sob pena de onerar-se sobremodo a cadeia produtiva - mais ainda, se incidente, ao final, ICMS e IPI, conjuntamente. Esta *ratio* da não cumulatividade, a propósito, está contemplada na Reforma Tributária para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, no art. 156-A, inc. VIII, incluído pela Emenda nº 132, de 2023.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

18. Assim, compreendo que **a modificação produzida pela Lei complementar nº 116, de 2003, em seu item anexo 14.05, veio a ampliar indevidamente o espectro de incidência do ISS ao deixar de ressalvar os serviços relacionados à industrialização ou à comercialização, como ocorria na redação do dispositivo antecessor, qual seja o item 72 do revogado Decreto-Lei nº 406, de 1968.**

19. Como apontou o Professor Paulo Ayres Barreto em sustentação no ambiente virtual, se vislumbrarmos que o ISS, então, só fosse cobrado nesta hipótese, de "serviços por encomenda", que pressupõe, portanto, uma outra empresa prestadora, o estímulo dado será de verticalização econômica, pois, a fim de reduzirem seus custos, melhor seria às empresas encomendantes aglutinarem esse serviço à sua estrutura produtiva.

20. Por fim, mas ainda neste primeiro aspecto do tema nº 816 da Repercussão Geral, entendo que seja preciso garantir a confiança do contribuinte em relação ao Poder Público, especialmente, em âmbito tributário.

21. No caso, a recorrente recolheu tanto o ICMS como o IPI sobre a atividade de corte das bobinas de aço, pautada em consulta feita perante a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. No questionamento, a recorrente sugeriu o recolhimento do ISS, mas foi respondida de maneira diversa - e corretamente, a meu ver - pelo Fisco (e-doc. 1, p. 10-12).

22. Apesar de escorada em entendimento prevalecente naquele órgão administrativo, foi-lhe imputada a infração pela falta de recolhimento do ISS, acrescida da multa.

23. Talvez, estejamos diante da necessidade de se reprogramar a repartição das receitas tributárias para que o desenho constitucional

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

possa zelar melhor pelo equilíbrio federativo e possa repercutir em maior austeridade dos municípios.

24. A par desta discussão, que não é objeto deste feito, não é dado ao contribuinte arcar com os ônus decorrentes de eventual desacerto orçamentário entre os entes federados ou, o que é pior, por eventual imprecisão jurídica sobre a incidência tributária, como é o caso.

25. Não que o Judiciário esteja vinculado às manifestações da Administração Pública, mas eu faço a reflexão, aqui, sobre a insegurança jurídica a que se sujeita o contribuinte, seja por uma divergência de interpretação entre os Tribunais, seja pela incompatibilidade entre o que o Fisco orienta e o que compreende o Poder Judiciário.

Limitação da multa moratória

26. Baseado nesta reflexão, é que sustento que a penalidade tributária não é o único meio para se atingir a observância da legislação pelo contribuinte.

27. Ainda, é sintomático que estejamos a julgar um limite máximo da penalidade tributária quando o contribuinte não pôde se assegurar por uma consulta oferecida pelo próprio Estado. É sintomático, também, porque este é um dos quatro temas de Repercussão Geral sobre os quais o STF se debruçará para avaliar os limites máximos das variadas multas tributárias cabíveis para apenar o contribuinte.

28. Se estivéssemos a formar uma maioria pela divergência aberta pelo eminente Ministro Alexandre, isto é, em reputar adequado o acórdão do Tribunal de Justiça e, por conseguinte, compreender por incorreta a resposta dada pela Receita Estadual à recorrente, parece-me ainda ilegítima a aplicação da multa - moratória ou de ofício - porque a recorrente confiou na resposta oficial dada na consulta.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

29. Ao contribuinte não é dado - nem esperado - valorar qual a melhor opinião sobre a incidência tributária, se do Executivo ou do Judiciário. É preciso que seja ofertado ao contribuinte maior transparência, no que se inclui a prestação de informação de qualidade por parte do Estado. Sem oferecer meios para implementação do *compliance*, a aplicação isolada do *enforcement*, baseada em "comando e controle", apenas incentiva uma cultura de resistência, sabendo o contribuinte que, por quaisquer das vias oferecidas pelo Estado, ele será apenado.[i]

30. A ilustrar o cenário nacional em matéria tributária, em estudo publicado em 2024 pelo Insper, o Brasil possui o maior contencioso tributário do mundo, tendo sido alcançados 5,69 trilhões de reais no exercício de 2020, cifra correspondente a 74,8% do PIB nacional no mesmo ano. (INSPER, 2024, p. 18).

31. A FGV, ainda, produziu o "Estudo sobre a Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa", no qual foram analisados 179 acórdãos proferidos entre 2019 e 2021 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em cujos pronunciamentos se concluiu pelo afastamento de quase metade (49,7%) das multas qualificadas por dolo, conluio ou fraude, além do que, em 87% dos casos, não foi encontrada prova robusta de um intento doloso a justificar essa mesma qualificação (FGV, 2022, p. 52).

32. Entendo, portanto, que a estruturação de nosso sistema tributário não pode se apoiar, tão ostensivamente, nas punições - o que, aliás, não é base para nenhum outro ramo do Direito.

33. Isso considerado, estou de acordo com o **limite máximo** sugerido pelo eminente Relator de **20%** do valor do débito para a incidência da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

multa moratória, patamar extraído de fundamentado levantamento jurisprudencial desta Corte, muito bem minuciado no voto de Sua Excelência, Ministro Dias Toffoli.

Modulação de efeitos

34. Em arremate deste entendimento, o eminente Ministro Dias Toffoli emoldurou as seguintes teses:

> "1. É inconstitucional a 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;
>
> 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário".

35. Uma vez que a rechaçada redação do item 14.05 vigorou desde a edição da Lei complementar nº 116, em 2003, o Ministro Dias Toffoli sugeriu a aplicação das aludidas teses com efeitos prospectivos.

36. Para a vigência destas teses, pois, o Relator delimitou a incidência exclusiva do ISS quanto aos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores ao presente julgamento, sem que cabível a cumulação com o IPI e com o ICMS.

36.1. Quanto aos fatos geradores pretéritos, nos quais lançados os três impostos, seria viável a repetição do indébito em relação ao IPI e ao ICMS, de modo a sobressair a intelecção do Relator, portanto, quanto à incidência única do ISS.

37. Embora acompanhado na quase totalidade o voto do Relator, o ilustre Min. Luiz Fux trouxe ressalva no sentido de que "*não é possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão*.".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

38. Neste ponto, acompanho, igualmente, o Ministro Relator, porque, uma vez assentada para fatos geradores pretéritos a incidência do ISSQN, considerou-se a prestação dos serviços isoladamente, nos estritos termos do item 14.05 da Lei nº 116, de 2003, que ora se rechaça.

39. Em consequência, não se considera, para estes fatos geradores não atingidos pela modulação, a incidência do ICMS, bem assim do IPI, repito, por não considerado todo o processo de industrialização para efeitos da incidência dos tributos estadual e federal.

40. **Ante o exposto, em relação ao caso concreto, acompanho o Ministro Relator Dias Toffoli no sentido de dar provimento ao recurso extraordinário com a consequente extinção da execução fiscal, e, igualmente, quanto à fixação da tese e à modulação de efeitos sugerida, com minhas vênias a compreensões distintas.**

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

i AYRES, I; BRAITHWAITE, J. Responsive regulation: Transcending the Deregulation Debate. New York: Oxford University Press, p. 19-25, 1992.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CBE7-9A61-746C-1C3B e senha 472C-A582-D8B3-A258

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - A senhora fala em nome de quem?

A SENHORA LUCIANA FERREIRA GOMES SILVA (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL) - Senhor Presidente, falo em nome da PGFN, pela União.

Trata-se de uma questão de fato a respeito do IPI. O fato de o IPI haver sido mencionado, em um ou outro ponto da petição inicial, não faz disso uma questão controvertida. A incidência do IPI jamais foi discutida nesse processo. A discussão da repercussão geral é ISS ou ICMS. Até não haveria nenhum problema para União, porque o entendimento dela é de que o IPI incidiria, sendo ISS ou ICMS. O problema, de fato, é a modulação, porque a modulação sugerida pelo Ministro Dias Toffoli afasta a possibilidade de cobrança de IPI, quando o ISS tenha sido recolhido. Ao que entendemos, Sua Excelência entende que o ISS não pode incidir concomitantemente com o IPI, sem que isso esteja fundamentado e sem que tenha sido discutido. O problema para a União é o afastamento da possibilidade de cobrança do IPI, que jamais foi discutido. Pelo contrário, a questão era incontroversa.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Muito obrigado!

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B008-37F5-7B37-231F e senha E498-9B28-C1B0-BB07

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Cumprimento todos os Ministros, o Procurador-Geral da República, Advogados, Servidores, na pessoa do nosso Presidente, ministro Luís Roberto Barroso.

Senhor Presidente, objetivamente, acompanho o eminente Relator quando diz que o ISS não se aplica em relação aos objetos, além do caso concreto, destinados à comercialização e industrialização. Quanto à limitação da multa, também estou de acordo, mas, sobre esse aspecto, peço a reflexão dos Colegas, primeiro, pelo que acabou de ser dito na tribuna. Esse tema não foi guindado a repercussão geral, não houve debates esgrimidos especificamente no que concerne a esse tema.

Por que isso é importante? No universo tributário, seja ele de juristas, advogados ou magistrados, existem aqueles especialistas em tributos municipais. Geralmente, quem lida com tributo federal sabe muito pouco de ICMS. Com relação à necessidade de a Corte ouvir, trazer amplo debate, ouvir especialistas de cada área, acho que, na modulação, não deveríamos avançar em relação ao IPI.

E mais: a União entrou neste processo como amiga da Corte. Não fez, especificamente, as defesas no tocante a esse tema. Em relação a essa modulação, digo que muito provavelmente o Relator está correto na análise que fez. Minha preocupação é trazer um debate mais aprofundado e mais rico sobre a matéria.

A percepção que tive foi, por exemplo, de que o alcance desse julgamento poderia levar à extinção de todas as execuções fiscais que estivessem cobrando IPI de contribuintes que recolheram ISS, porque está na modulação.

Chamo a atenção para esse aspecto. Volto a dizer: muito provavelmente a análise feita pelo Relator é adequada.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D694-3F79-CEC5-CF8C e senha 539C-1D3A-6FB7-5C45

(PRESIDENTE) - Pois não. Ministro Kassio, então, acompanha o Ministro Dias Toffoli com a ressalva da questão do IPI, como o Ministro Fux e eu mesmo havíamos feito?

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Isso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D694-3F79-CEC5-CF8C e senha 539C-1D3A-6FB7-5C45

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

	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-VOGAL

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Trata-se de recurso extraordinário, piloto do Tema 816/RG, no qual há dois pontos em debate: primeiro, um aspecto importante da tributação do setor produtivo, avalia-se a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em operações de **industrialização por encomenda** (realizada com materiais fornecidos pelo contratante), quando essa operação traduzir etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria. Na sequência, discute-se a razoabilidade, em abstrato, da multa moratória aplicada pelo Fisco: se existiria percentual que pudesse ser aceito independentemente das normas específicas de cada ente tributante.

No contexto dos autos, a Sexta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) negou provimento à apelação, mantendo sentença que julgou improcedentes embargos à execução opostos pela empresa. Além disso, o Tribunal proveu o apelo do Município de Contagem, apontando que, de acordo com a análise do contrato social, as atividades prestadas pela contribuinte poderiam ser inseridas na esfera de incidência tanto do ISSQN quanto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a depender do caso concreto.

O acórdão de segunda instância verificou ter a Fazenda municipal constatado, após fiscalização, desempenhar a apelante "atividade de corte

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

longitudinal e transversal de bobinas de aço, prevista no subitem 14.05 da Lista de Serviços da Tabela I, Anexo II-A, do Código Tributário do Município, a configurar prestação de serviço e não circulação de mercadoria". Ressaltou que as notas fiscais juntadas ao processo comprovam ser atividade-fim da contribuinte o recebimento de material de terceiro para beneficiamento e posterior devolução, caracterizando-se industrialização por encomenda, serviço constante do item 14.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Quanto à multa, o Tribunal *a quo* consignou inexistir excesso no percentual de cinquenta por cento sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente.

No extraordinário, a empresa argui desrespeito aos arts. 5º, XXII; 150, IV; 153, § 3º, II; 155, § 2º; e 156, III, da Constituição Federal.

É o relato do essencial. **Passo ao voto**.

A Constituição Federal de 1988 promoveu a repartição das competências tributárias entre os entes como mecanismo essencial ao equilíbrio federativo, de forma a viabilizar a arrecadação de recursos e a consequente promoção de serviços públicos a toda coletividade. Nesse sentido, com exceção da competência residual, comum, compartilhada e extraordinária, observa-se nítida definição das esferas privativas da União (CF, art. 153), dos Estados e do Distrito Federal (CF, art. 155) e dos Municípios (CF, art. 156).

Assim é que o IPI (federal), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) terminaram por integrar uma sistemática de tributação sobre a cadeia produtiva e de consumo a abranger desde a prestação de serviços até a industrialização, comercialização e circulação de mercadorias.

Antevendo potenciais conflitos e sobreposições, a Carta de 1988, no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

art. 156, III, estabeleceu aos Municípios a competência para a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), **definidos em lei complementar**, excluídos aqueles **não compreendidos no art. 155, II (*i.e.*, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)**.

Isto é, o conceito constitucional do ISS (CF, art. 156, III c/c art. 146, III) fixou duplo critério: (i) impossibilidade de alcance de hipóteses de incidência típicas do ICMS pelo Município; e (ii) necessidade de regulamentação por lei complementar federal que definisse os serviços passíveis de tributação.

Pois bem. Nestes autos, o debate se concentra em saber se a **industrialização por encomenda** é prestação de serviço que se enquadre nesse conceito de materialidade constitucional do ISS.

Em atenção à exigência do art. 156, III, da Constituição Federal, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar n. 116/2003, a qual dispõe sobre o ISSQN e, apesar de não trazer a definição jurídica de "serviço", revela, por lista anexa, aquelas atividades que poderiam ser compreendidas para efeito de cobrança do imposto. Sendo assim, por lógica, bastaria a subsunção do serviço a qualquer um daqueles listados na referida norma para legitimar a tributação pelo ente municipal.

No caso sob análise, embora a "atividade de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço" que a empresa recorrente realiza se amolde, a princípio, ao item 14.05 do rol contido na LC n. 116/2003, há que refletir sobre a natureza da atividade em si, no intuito de verificar sua harmonia com o sistema tributário desenhado pelo legislador constituinte.

Eis o texto do subitem, na redação conferida pela LC n. 157/2016:

> 14.05 – Restauração, recondicionamento,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

> acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, **corte, recorte,** plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres **de objetos quaisquer**.

Observa-se que o serviço prestado não representa um fim em si mesmo, mas se insere como uma etapa no processo de industrialização do bem. Trata-se, portanto, de típica situação de "industrialização por encomenda", em que o serviço prestado representa etapa intermediária do processo produtivo da mercadoria.

Nesse particular, a meu sentir, o eminente Relator surge com a solução adequada. O subitem 14.05 da Lista Anexa à LC n. 116/2003, ao não ressalvar os bens destinados à industrialização ou à comercialização, findou por desnaturar o critério material do ISSQN. A par disso, a depender das posteriores etapas sucedidas no caso concreto, poderá ocorrer indesejável efeito cumulativo em relação aos demais impostos incidentes na cadeia produtiva e, consequentemente, invasão da regra matriz de incidência tributária, seja do ICMS, seja do IPI.

Trata-se de *ratio decidendi* semelhante à enfrentada pelo Plenário no julgamento da medida cautelar na ADI 4.389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.5..2011. Naquela ocasião, estava em debate o item 13.05 da LC n. 116/2003 e sua incidência sobre operações de produção de embalagens sob encomenda, as quais posteriormente seriam submetidas a processo de industrialização (*i.e.*, serviços gráficos).

Em resumo, 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 mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS".

O julgamento resultou, aliás, em alteração legislativa da redação do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

dispositivo, da seguinte forma:

> **Redação original**
> 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.
>
> **Redação atual, dada pela Lei Complementar n. 157/2016**
> 13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

Percebe-se a semelhança com o item 14.05, que trata genericamente das operações nele indicadas e desconsidera as ulteriores etapas de comercialização e/ou industrialização.

Esse o quadro, entendo, por harmonia, que a Corte deve manter seu entendimento.

Como expôs o Relator, o mero deslocamento a outra empresa (ou várias) de uma fase (ou mais) do processo de industrialização e de comercialização da mercadoria não representa, por si, "prestação de serviço" como fato jurígeno apto a atrair a incidência do ISS.

Isso porque essa espécie de "terceirização", na qual uma indústria recebe os insumos ou os materiais necessários para montar um produto (ou parte dele) encomendado por outra empresa não se confunde com a "prestação de serviço" enquanto atividade-fim. A doutrina aponta que o conceito de serviço se entende como um favor entre terceiros, específico, como objeto de um negócio jurídico, com um fim determinado, e não simples meio para outra prestação (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014).

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano (*Direito tributário*. 1. ed. Porto Alegre: Síntese, 2000) diria que não há diferença tributária considerado o fato de todo o processo industrial ser realizado na própria empresa e/ou parte desse processo ser transferido a outra indústria. Ora, se o imposto estadual incidiria no processo circulatório caso não houvesse a **industrialização por encomenda**, é sinal de que aquela atividade-meio deve ser tributada por ICMS.

Conforme o ministro Dias Toffoli indicou após contextualização histórica, a solução desta controvérsia reside no papel que a atividade de industrialização por encomenda tem no ciclo produtivo da mercadoria. Não é, *data venia*, adequado observar, isoladamente, a atividade da indústria contratada, porque, no fim das contas, deve incidir ICMS quando as operações dessa empresa contratada se destinarem à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação da mercadoria. Fosse outra situação, ou seja, fosse o encomendante consumidor final do produto ou do bem móvel endereçado ao seu ativo fixo, aí, sim, a tributação se daria por ISS.

Em suma, as atividades mencionadas no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003 constituem etapas de beneficiamento (industrialização por conta de terceiros) e não se inserem no campo de incidência do ISS quando a mercadoria não é entregue ao consumidor final.

É também relevante notar que, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, tal isenção, sob o aspecto econômico, não gera, por si e automaticamente, queda de arrecadação de receita. Diversamente, não é raro que tal desoneração fiscal acabe por estimular o ciclo produtivo e circulação de riqueza, gerando, no médio e no longo prazo, aquecimento econômico e aumento da produtividade.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

Nesse sentido, acompanhando o eminente Relator, dou ao dispositivo interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a assentar que o ISS não se aplica a objetos, como o do caso concreto, destinados à comercialização ou à industrialização.

Quanto à multa moratória, há dois equilíbrios difíceis em jogo.

O primeiro, inerente à dinâmica tributária, busca harmonizar – de um lado – a necessidade de sanção a contribuintes que não cumprem obrigações tributárias a tempo e modo, prestigiando quem paga tributos em dia, e – de outro – a penalização sem excessos da falta, de modo que não sejam inviabilizados eventuais ajustes e correções de rumo.

Isto é, a multa deve ser estipulada em patamar que incentive o regular cumprimento das obrigações tributárias principais tempestivamente, sem prejuízo, contudo, do princípio do não confisco, vetor que deve orientar o percentual previsto da sanção. Com efeito, uma multa de mora com feição confiscatória pode diminuir a disponibilidade financeira para honrar novos tributos no futuro.

O segundo equilíbrio é próprio aos diálogos institucionais. Quando o Poder Judiciário é chamado a estabelecer parâmetros que, tipicamente, deveriam ser objeto de apreciação do Poder Legislativo, há um problema. Nesse caso, a função de estipular, em abstrato, às multas de mora, "tetos" (patamares máximos) que possam valer para todas as situações é exercício muito próximo ao de legislar positivamente.

Quanto ao primeiro desafio, esta Corte, ao apreciar o Tema 214/RG, (RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 18.8.2011), assentou não se mostrar confiscatória a multa moratória no patamar de vinte por cento sobre o valor do tributo.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

Além disso, a Lei federal n. 9.430/1996, que dispõe sobre diversos institutos e procedimentos concernentes à legislação tributária federal, limita a vinte por cento o acréscimo sobre o valor do tributo quando o débito para com a União não é pago no prazo previsto (art. 61, § 2º).

De fato, esse adicional decorrente da mora, como fez notar o eminente Relator, é razoável, não ostentando característica confiscatória.

Sendo assim, acompanho Sua Excelência também quanto à limitação da multa moratória a vinte por cento.

Cumpre sublinhar, entretanto, em nome do segundo desafio, que a relação entre Fazendas Públicas e contribuintes está em constante e ininterrupto movimento, e somente o Poder Legislativo pode captar essa pluralidade cotidiana e transformá-la em escolhas políticas legítimas, tendentes a estabilizar condutas e expectativas.

Nesse contexto, penso que a tese proposta pelo Relator, por exemplo, a implicar a fixação do patamar de vinte por cento sobre o valor do débito, permite que legislações prevejam escalonamentos, como a União prevê o cálculo da mora "à taxa de 0,33% [trinta e três centésimos por cento], por dia de atraso" (Lei n. 9.430/1996, art. 61) ou o Estado de São Paulo prevê dois por cento do valor do débito ou da parcela até o trigésimo dia; cinco por cento até o sexagésimo; dez por cento a partir de então; vinte por cento depois de inscrito em Dívida Ativa do Estado (Lei n. 6.374/1989 – RICMS/SP –, art. 87).

Importa frisar que a multa discutida neste paradigma é extremamente objetiva: basta que seja ultrapassado o vencimento para o pagamento do tributo. Outros paradigmas discutiram – Temas 214, 736 e 872 da sistemática da repercussão geral –, ou em breve provavelmente discutirão – Temas 487 e 1.195 – multas com caráter distinto, que ficam a depender de variados fatores para alcançar um ou outro percentual. Daí

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

por que, quanto a esse ponto, tenho como possível a limitação em vinte por cento.

À luz das ponderações que acima construí, pontuo ressalva, em *obiter dictum*, de que a aplicação dessa *ratio* se restringe ao tema abordado neste julgamento, de modo que futuros casos, com características relevantes distintas para efeito de apreciação, poderão ser reexaminados.

Nesses termos, adiro às teses fixadas pelo eminente Ministro Relator.

Por fim, **no que toca à modulação de efeitos, igualmente acompanho Sua Excelência o ministro Dias Toffoli, conforme esclarecimentos e debates havidos no julgamento**.

Do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, invertidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença.

Filio-me às teses propostas para o Tema 816/RG:

> 1. *É inconstitucional a 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.*
> 2. *As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário.*

Acompanho o eminente Relator, ainda, considerada a modulação, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, atribuindo eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para:

(i) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem o recolheu até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; e

(ii) impedir que os Municípios cobrem ISS sobre os fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.

Ficam ressalvadas:

(a) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS; e

(b) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores havidos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco.

No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, cabe a incidência do IPI/ICMS quanto aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 74DC-725C-CEAA-92EE e senha E70E-126E-1827-5CCC

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 31B3-5127-FB7F-4C21 e senha 10D5-4574-A59F-0D1C

	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

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senhor Presidente, na complementação de votos, destaco que, na origem, a ação foi ajuizada apenas contra determinados municípios. Isso é controverso. Sendo assim, o argumento levantado em desfavor da inclusão do imposto federal IPI na modulação, ou de que não teria havido seu questionamento na demanda, também deveria ser levantado no tocante ao imposto estadual ICMS. Então, não teria discussão nenhuma. Contudo, em meu modo de ver, a discussão tanto sobre IPI quanto sobre ICMS sempre existiu nos autos.

A petição inicial é clara: a intenção do contribuinte é recolher apenas o IPI e o ICMS, e não o IPI ou o ICMS em conjunto com o ISS. O que a recorrente não quer é acumular, seja o IPI, seja o ICMS, com o ISS. É disso que se trata.

Ora, o que estou julgando? É inconstitucional a aplicação para esse tipo de procedimento das etapas de industrialização, na qual, conforme seja utilizada para consumo ou para comercialização, incidirá ou o IPI ou o ICMS, e jamais o ISS.

Desculpe-me a Dra. Luciana, que sempre defende muito bem a Fazenda Nacional, mas estamos a perder tempo. Isso é até um desrespeito com a Corte, com todo o respeito.

Quando se diz que se quer pagar ou o ICMS ou o IPI, mas jamais o ISS, o que estamos respondendo? Já há maioria de votos nesse sentido. Evidentemente, o julgamento está em aberto, todos podem modificar seu voto até o encerramento da última sessão que julgue o processo. Essa é a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 31B3-5127-FB7F-4C21 e senha 10D5-4574-A59F-0D1C

nossa tradição, esse é o nosso Regimento. Se estamos a dizer que não incide o ISS, incidirá ou o ICMS ou o IPI, conforme seja a manipulação do produto e sua destinação. É simples assim.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 31B3-5127-FB7F-4C21 e senha 10D5-4574-A59F-0D1C

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Ministro Toffoli, só para ter claro, Vossa Excelência está dizendo...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senão, reabriremos um monte de cobranças de autuações de impostos já pagos no passado.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Se foi pago ISS, e não pode repetir, porque se considerou serviço, não pode incidir IPI.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Sim.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Se é serviço, não é produto industrializado.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Isso.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É isso que Vossa Excelência está dizendo.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A modulação.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Para trás.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Para trás.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Para frente, se for industrializado, pelo...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

IPI ou ICMS, dependendo da destinação do produto da etapa de industrialização.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9066-1A7B-307C-4178 e senha A010-5373-5C95-AD4B

(PRESIDENTE) - Acho, Ministro Kassio, que ficou mais claro para mim agora também. No voto diz que não pode repetir quem anteriormente pagou ISS, então, se pagou ISS, e não pode repetir, é porque foi tratado como serviço. Se foi tratado como serviço, não pode incidir IPI retroativo. Para frente, porque será ICMS, ele pode incidir IPI.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Exatamente. É isso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9066-1A7B-307C-4178 e senha A010-5373-5C95-AD4B

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Pois, não, Doutor Ricardo.

O SENHOR RICARDO ALMEIDA (ADVOGADO) - Senhor Presidente, rapidamente, pela Abrasf, na perspectiva dos municípios.

Desde o início, defendemos a incidência, em todas as hipóteses, do subitem 14.05, mas o Ministro Toffoli tem toda a razão. A modulação proposta...

Eu trouxe alguns números. Nós tivemos dificuldade de tabulá-los para fazer o recorte do subitem 14.05. Por exemplo, 8% da arrecadação do Município de Camaçari é em razão do subitem 14.05.

Então, a modulação é fundamental porque isso causa um impacto gigantesco para as finanças municipais. Essa é uma tributação hoje...

Levantei também nas procuradorias das capitais que menos de 1% do acervo questiona, ou seja, não é uma demanda estrutural do setor. Permitir a retroação dessa discussão não só vai resolver as atuais ações propostas, mas vai incentivar a propositura de milhares de ações no Brasil inteiro.

Então, nesse ponto, ainda que sustentando, inclusive porque, no caso, a própria ArcelorMittal diz que vai para a construção civil, que seria consumidor final, e essa alternância nesse caso se verificaria no sentido do ISS - nós já colocamos isso -, mas, diante da tese que está sendo construída pela Corte, a modulação - gostaríamos de ressaltar -, diante das finanças municipais, mostra-se fundamental, porque o impacto é muito grande.

Poucas empresas recolheram o IPI. As que quiseram recolher o IPI entraram com ações, e são poucas.

Vejam, o subitem 14.05 tem galvanoplastia, beneficiamento, tingimento, corte, recorte e uma série de outras atividades que são análogas a essa que está sendo discutida aqui e há outras, no próprio item

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

14, que é serviços sobre bens de terceiros, recauchutagem. Há jurisprudência antiquíssima do STJ - recauchutagem paga ISS.

Então, se nós reabrirmos isso sem modular, inclusive sem enxergar essas outras atividades que estão, pela lei complementar, no campo de incidência do ISSQN, como eu falei na outra oportunidade, pode ser a tese do século contra os municípios.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Doutor Ricardo, obrigado!

O SENHOR RICARDO ALMEIDA (ADVOGADO) - Então, essa é a preocupação que gostaríamos de trazer como amigos da corte.

Muito obrigado!

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Eu entendi.

Deixe-me só entender uma coisa. Ministro Toffoli, vou me dirigir a Vossa Excelência. Nós estamos discutindo apenas eventual cobrança de IPI retroativo sobre quem já pagou ISS?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

É a modulação.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É isso?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

É só para a modulação. Segurança jurídica.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Ou seja, estamos falando de hipóteses bem limitadas.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Bem limitadas.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Eu tinha entendido que a discussão é entre o ICMS e o ISS, não é isso?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É, mas o Ministro Toffoli propôs na tese que quem já tiver pago o ISS não tem o direito de repetir e, no entanto, disse que não podem cobrar IPI dele.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Não podem cobrar IPI dele, nem os estados, ICMS.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É isso que o Ministro Toffoli disse.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Porque os dois incidem, o IPI e o ICMS, não é?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Isso.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Dependendo...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O processo industrial e o processo de circulação de mercadoria.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O IPI entra na modulação.

Esse meu voto, Senhor Presidente, foi construído em respeito à maioria e à jurisprudência da Corte. Eu repito: naquele caso da impressão gráfica, eu fiquei vencido. O eminente representante das procuradorias dos municípios muito bem o sabe – e aqui estavam, na época, só outros dois colegas, eu penso que nem o Ministro **Fux** ainda estava, o Ministro **Gilmar** e a Ministra **Cármen** – que, naquele caso da impressão gráfica que foi julgado em 2010, votei que deveria incidir exatamente o ISS. E eu fiquei vencido. Outros casos que eu citei em meu voto foram nessa linha. O que eu fiz foi uma deferência à jurisprudência da Corte nesse meu voto.

Ora, o Ministro **Alexandre de Moraes**, salvo engano, votou pela incidência do ISS, não foi, Ministro **Alexandre**? Assim, do ponto de vista de minha posição pessoal, entendo que o voto do Ministro **Alexandre de Moraes** é o voto que eu proferi lá atrás no caso da impressão gráfica, até porque a lei complementar e o rol de seus anexos foram debatidos em lei complementar no Congresso Nacional: Câmara dos Deputados e Senado da República. Só que eu fiquei vencido.

A partir daí, eu me submeti, nessa linha de disputa entre incidências de tributos entre os entes da federação, àquilo que a Corte fixou a partir

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

daquele precedente. Por isso votei na linha que eu votei, em deferência à maioria.

Mantenha meu voto, Senhor Presidente, senão, eu vou acabar mudando e aderindo ao voto do Ministro **Alexandre de Moraes**, se houver mais quatro ministros que votem assim.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Sempre há chance de evoluir.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Meu voto foi em deferência aos precedentes, mas eu me alinho, do ponto de vista de pensamento, ao voto do Ministro **Alexandre de Moraes**.

A SENHORA LUCIANA FERREIRA GOMES SILVA (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL) - Um esclarecimento, até considerando que o Ministro Dias Toffoli fez referência direta ao pedido de *amicus curiae* que foi redigido por mim, inclusive, no qual a União tomou parte nesse processo na qualidade de *amicus curiae*.

De fato, nós falamos lá, Ministro Dias Toffoli, em potencial repercussão. O que se tem aqui com essa modulação é repercussão direta. Está-se impedindo de cobrar o IPI.

E aí, o principal problema é que, quanto a ICMS e ISS, o Texto Constitucional proíbe que haja uma incidência concomitante. Há uma vedação constitucional, então ou incide o ISS, ou incide o ICMS. Lá no art. 156, para o IPI não há essa obrigação.

Então, nós sempre entendemos, e por isso não fizemos nenhuma defesa, que seja ISS, seja ICMS, o IPI sempre vai incidir quando houver a saída do produto industrializado do estabelecimento, seja por conta de um serviço prestado anteriormente, seja por conta de uma comercialização, mas vai haver a incidência do IPI.

Então, por que razão impedir a cobrança do IPI quando houve a incidência do ISS? Qual é a vedação? Qual é o problema em que haja essa cobrança concomitante? Esse é o problema, portanto, o que não foi discutido.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

(PRESIDENTE) - Esse não é um debate, mas só considerando com a seriedade que Vossa Senhoria merece.

O entendimento é que, essa operação corte do aço, não envolveu uma circulação de mercadoria, nem a geração de um novo produto industrializado. E, por via de consequência, não incidiria IPI.

Mas, de qualquer forma, pelo que eu entendi agora dos esclarecimentos do Ministro Dias Toffoli, nós estamos falando do para trás, de um IPI que não foi pago. Como o ISS foi pago indevidamente, não se deseja que se cobre um outro tributo já que não se está repetindo o que foi pago indevidamente. Essa foi a lógica do Ministro Dias Toffoli.

A SENHORA LUCIANA FERREIRA GOMES SILVA (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL) Isso, Excelência, mas por quê? Por que não se pode cobrar concomitantemente IPI e ISS, se não há vedação constitucional? Esse é o ponto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - É claro que pode acontecer que um serviço gere um produto industrializado, pode acontecer, mas, inclusive, esse não me parece ser o caso, porque nós estamos falando do corte do aço e devolução para o proprietário. Então, o meu sentimento é de que nem seria devido IPI mesmo, porque não houve geração de um produto industrializado.

Mas eu fiz o debate pela seriedade e empenho de Vossa Senhoria, já entendemos o argumento.

Pois não, Ministro André?

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA - Senhor Presidente, apenas reiterar que os esclarecimentos trazidos pelo Ministro Dias Toffoli, acho que, da minha parte, reforçam a segurança das conclusões de Sua Excelência. E registrar também a qualidade da Advocacia Pública, tanto a municipal quanto a da União, na respectiva representação. Não obstante a minha sempre deferência à advocacia, eu me preocupo se daqui a pouco tiver os advogados debatendo com os ministros também na sessão. Então, nós talvez, se me permite, pedir essa deferência também à advocacia nesse debate mais entusiasmado, além das questões de fato.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

Perdoe-me até a consideração.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Mas eu considerei um esclarecimento. O debate, para mim, pessoalmente, foi esclarecedor, porque compreendi melhor. Eu tinha acompanhado o Ministro Fux, porque era uma questão em que se discutia a incidência de ICMS ou de ISS, e o voto dizia que não poderia cobrar IPI, que, na minha percepção, não tinha sido objeto de debate. Mas o Ministro Toffoli agora esclareceu que, salvo situações excepcionais, que eu acho que não é essa, em que um serviço gera um produto industrializado, como regra geral, se é um serviço, não incide IPI mesmo. Então, eu não vejo por que insistir.

Pois não, Ministro Nunes Marques.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Senhor Presidente, antes de mais nada parabenizo o voto do eminente Relator e a posição pragmática que Sua Excelência adotou no sentido de evitar multiplicidade de ações.

O que eu acredito que tenha compreendido da intervenção feita pela Fazenda Nacional é que estamos aqui a dizer que o ISS não se aplica em relação a objetos, especialmente no caso concreto, destinados à comercialização e industrialização. Então estamos falando que o ISS não se aplica.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Certo.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – E aí nós temos duas hipóteses lá atrás – é onde estamos no campo da modulação. Em uma hipótese, que é comercialização, poderia ter incidido ICMS – comercialização –, e ISS a Constituição já veda. Mas, em relação a esses produtos, que depois temos comercialização e industrialização, vamos tratar só da industrialização, também houve a incidência de IPI. A minha preocupação é deixarmos claro no debate. Então, como se dizia em *O Bem Amado*, o "pratrasmente", o que ficou para trás, incidia ao mesmo tempo, e nós não tratamos de cumulatividade, ISS e IPI. Um não substitui o outro; eles convivem, são cumulativos. O contribuinte pode ter recolhido

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

os dois, mas pode ter recolhido só o ISS. E a Corte vem dizer agora: quem pagou ISS não precisa pagar IPI.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Neste caso.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Neste caso, mas com a repercussão para todo o Brasil.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Não, mas não é em todo e qualquer...

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Então, se as duas exações eram cumulativas, vamos falar uma hipótese de incidência tributária, as duas exações incidem sobre o fato tributário, a exclusão de uma não implica a exclusão da outra. Uma não se substitui à outra. A preocupação é que o debate seja claro nesse sentido. Se o contribuinte era devedor dos dois impostos, por que o afastamento do ISS implica o afastamento do IPI? Ele tem de pagar o IPI.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Não existe serviço e industrialização. Ou é serviço, ou é industrialização.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - A minha compreensão é que será rara a situação em que vão incidir ISS e IPI. Essa é uma situação bem excepcional, porque se é serviço, não é produção de produto industrializado. Excepcionalmente, pode ser que um serviço gere um produto. Mas essa será a exceção. Mas não nesse caso.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – A ideia do debate era para deixar claro. Só isso.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senhor Presidente, segundo meu voto como Relator, a impressão gráfica era um serviço que se prestava a um processo de industrialização e sobre o qual incidia o ISS. Eu fiquei vencido. A Corte entendeu que não poderia incidir ICMS, e ISS, aqui: ou é serviço, ou é industrialização. Como eu disse, teoricamente, minha posição é a de que pode ser serviço, mas não dá para ser os dois ao mesmo tempo. Mas eu fiquei vencido no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

caso da indústria gráfica.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Eu até pessoalmente acho - estamos seguindo a jurisprudência -, mas cortar aço, para mim, é serviço.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Eu segui a jurisprudência. Eu digo a Vossa Excelência, se houver mais quatro ministros, eu adiro ao voto do Ministro **Alexandre de Moraes**, porque teoricamente é o que eu penso. Eu fiquei vencido, eu só me submeti ao Colegiado.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Mais vinte minutos, nós chegamos a seis.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Se insistirem nisso, eu mudo o voto e acompanho o Ministro **Alexandre**.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Já vou adiantar, Senhor Presidente, que não vou alterar o voto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Doutor Ricardo.

O SENHOR RICARDO DE ALMEIDA (ADVOGADO) - Senhor Presidente, só para relembrar a Corte também como fato, que a 4.389 da Associação Brasileira de Embalagens, que nós defendemos que a embalagem era IPI sim, mas não os serviços gráficos, ela não transitou em julgado, ela perdeu o objeto. A rigor, não é um precedente da Corte. Então, o tema está em aberto.

Por isso nós estamos aqui falando e, de fato, um depoimento pessoal, Senhor Presidente, eu participei da elaboração da 116. O objetivo ao tirar a destinação foi criar de maneira clara na legislação complementar brasileira essa clivagem. Como disse o Ministro Toffoli, ou é IPI ou é ISSQN. Se é produto, se você pega o insumo e faz um produto, uma indústria, uma invenção, é IPI. Se é apenas uma qualificação de algo que permanece sendo uma chapa de aço, no caso, apenas cortada, é serviço. Essa foi a lógica da lei complementar que nós defendemos. Então se tiver votos para a evolução, na linha do Ministro Alexandre, que muito bem

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

votou, ficaremos muito...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Muito obrigado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 3410-8F77-08EF-4A40 e senha 436C-66C8-9ADE-1D9C

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Presidente, antes de nosso eminente Decano votar, queria saudar Vossa Excelência, o Procurador-Geral da República e demais Colegas.

Quando votamos, o Ministro Dias Toffoli não tinha apresentado esse aditamento ainda. Ele apresentou esse aditamento depois que fizemos a ressalva. Hoje, entendi o porquê. Ele está, na verdade, dando uma solução de justiça tributária de maior tutela para o contribuinte.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - A queixa da Procuradora da Fazenda é compreensível, o ISS é municipal, e o IPI é federal. Esse é o ponto, que entendi perfeitamente, mas acho que estamos lidando com resíduo muito pequeno, que é só o para trás; resolvemos para frente. Se ela não foi autuada ainda, até agora não pagou nem foi autuada...

Consideramos, o Ministro Toffoli, eu, e talvez a maioria de nós, que a jurisprudência, às vezes, é um valor em si, independentemente do mérito propriamente, pela estabilidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B40C-4B19-3BFC-9891 e senha 4874-BF68-3A2C-8E96

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

	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

V O T O

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, em que se discute, sob a ótica dos arts. 93, inciso IX, 150, inciso IV, 153, § 3º, inciso II, 155, § 2º, e 156, inciso III, do texto constitucional, se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deve incidir sobre o processo de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Também são debatidos os parâmetros para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias.

Em 21.5.2015, esta Corte reconheceu a repercussão geral da matéria em exame (**Tema 816**), conforme ementa a seguir transcrita:

> "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA."
>
> (RE 882.461 RG, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

12.6.2015)

Consigno que, na origem, a recorrente apresentou embargos à execução fiscal em face de cobrança, pelo Município de Contagem/MG, de ISS sobre serviços de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço prestados entre 2004 e 2006.

O Fisco municipal entendeu ser legítima a incidência do ISS sobre tais atividades inseridas na cadeia produtiva do aço, à luz do disposto no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003; *in verbis*:

> "14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
> [...]
> ~~14.05 Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.~~
> 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)"

Por conseguinte, o recurso extraordinário se insurge contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), que, confirmando a sentença de primeiro grau, concluiu pela validade da cobrança do tributo municipal, nos seguintes termos:

> "EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CORTE DE BOBINAS DE AÇO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MATERIAL DE TERCEIROS - ATIVIDADE FIM DO PRESTADOR - INCIDÊNCIA DE ISSQN - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - ART. 20 DO CPC - PRIMEIRO RECURSO NÃO PROVIDO.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

> SEGUNDO RECURSO PROVIDO. Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como 'industrialização por encomenda'. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003. [...]" (eDOC 2, p. 241)

Em suas razões, o contribuinte aduz, em síntese, que as atividades-meio inseridas no curso industrial, tais quais aquelas realizadas no caso em exame, não poderiam ser enquadradas no conceito de *serviços tributáveis*.

Assim, argumenta que "*a exigência combatida deveria ser afastada,* [sob] *pena de alargamento indevido da competência tributária atribuída aos Municípios (art. 156, III, CR/88) e ferimento do princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, § 2º), que orienta a tributação do setor produtivo*" (eDOC 2, p. 302).

O apelo extraordinário em análise já figurou em sessão virtual desta Corte (14.4.2023 a 24.4.2023), ocasião em que experimentou seis votos pelo seu provimento. Eis o dispositivo do voto proferido pelo eminente relator, Ministro Dias Toffoli:

> "**DISPOSITIVO**
>
> Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem. Ficam invertidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença.
>
> Proponho a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816:
>
> '1. É inconstitucional a 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;
>
> 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário'.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

> […]
>
> **DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO**
>
> […] no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, proponho a atribuição de eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para:
>
> a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores;
>
> b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data.
>
> Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito."

Os Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber acompanharam integralmente o voto do Ministro Relator, ao passo que os Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso apresentaram breve ressalva quanto aos termos da **modulação de efeitos** da decisão, de modo a afastar a aplicação das teses propostas – e, dessa forma, os termos da modulação – às disposições relativas à incidência do IPI, eis que, segundo essa corrente, tal orientação ultrapassaria o objeto da lide.

Posteriormente, o julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista formulado pelo Ministro Alexandre de Moraes, o qual apresentou voto divergindo do relator.

Em sua fundamentação, a Ministro Alexandre de Moraes destacou

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

que a Constituição Federal (art. 156, III) não define o conceito de serviço, delegando à Lei Complementar a competência para delimitá-lo. Nesse sentido, a LC 116/2003, em seu item 14.05, prevê expressamente a tributação pelo ISS de atividades como corte, recorte, beneficiamento e requalificação de bens de terceiros.

Ressaltou que o serviço de corte de bobinas de aço não cria um novo produto, apenas modifica o existente conforme as especificações do contratante. Dessa forma, destacou que a mera requalificação do material, sem transformação substancial ou criação de um novo bem, caracteriza prestação de serviço e não industrialização.

O Ministro fez referência à ADI 6.034 e a outros precedentes nos quais o STF adotou interpretação ampla do conceito de serviço, permitindo a incidência do ISS em atividades que envolvem prestação de fazer, mesmo que integradas a cadeias produtivas maiores.

Em sendo assim, considerou que a LC 116/2003 tem amparo constitucional para definir as atividades sujeitas ao ISS, ressaltando que a supressão do critério de "destinação do bem" (seja para comercialização ou industrialização) foi uma opção legítima do legislador complementar, conferindo maior segurança jurídica e simplificação fiscal.

Afirmou ainda que a não cumulatividade do ICMS e do IPI não impede a cobrança de ISS sobre atividades enquadradas como serviço, eis que a vedação à bitributação não se aplica no caso, pois o ISS incide sobre a prestação do serviço de corte, e não sobre a circulação de mercadorias. Finalmente, destacou a dificuldade de fiscalização caso se exigisse a verificação da destinação final do bem requalificado (ex.: bens destinados ao exterior ou a outros estados). Propôs a fixação das seguintes teses de julgamento:

> a) É constitucional a incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, ainda que referida operação configure etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria, nos termos do item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.
>
> b) O teto da multa moratória a ser aplicada é de 20% do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

> valor do débito tributário, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco.

O julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista do Ministro André Mendonça.

É o que cumpre rememorar.

No mérito, acompanho o eminente relator, mas peço vênia para filiar-me à breve ressalva do Ministro Luiz Fux quanto à modulação de efeitos.

1) Da cobrança de ISS no caso em exame

De início, anoto que, em linha com o percuciente voto da lavra do **Ministro Dias Toffoli**, a Lei Complementar 116/2003, ao deixar de ressalvar os objetos destinados à industrialização ou à comercialização em seu subitem 14.05, acabou por desfigurar o critério material do ISS.

Nesse sentido, deve-se ponderar que, apesar de a Corte haver superado a dicotomia civilista clássica entre obrigações de dar e de fazer em vários casos que tratavam da incidência do ISS em operações mistas ou complexas – a exemplo do arrendamento mercantil (RE 592.905; Tema 125), dos planos de saúde (RE 651.703; Tema 581), dos contratos de *franchising* (RE 603.136; Tema 300), dos serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loterias, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (RE 634.764; Tema 700), entre outros – não cabe ao legislador complementar, como apontou o eminente relator, "*expandir, a seu alvitre, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios*".

Esse foi o entendimento da Corte no julgamento da medida cautelar na **ADI 4.389** (DJe 25.5.2011), de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. **Naquela assentada, concluiu-se que o ISS não deve incidir sobre "*operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de***

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

industrialização ou de circulação de mercadoria".

Segundo o voto do Ministro Joaquim Barbosa, as embalagens teriam função técnica na industrialização, pois seriam responsáveis pela conservação das propriedades físicoquímicas, bem como pelo transporte, manuseio e armazenamento dos produtos. Ademais, as embalagens também poderiam exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela tivessem contato.

Dessa forma, concluiu o então relator que a operação em questão configurava típico **insumo**, de modo que seria possível caracterizar esse tipo de atividade como "*circulação de mercadorias ('venda'), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço*".

Nessa mesma linha de ideias, destaco os seguintes julgados deste Tribunal:

> "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

> 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 803.296 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 7.6.2013; grifou-se)

> "Agravo regimental em ação cautelar. 2. Direito Tributário. 3. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidência entre o ICMS e o ISSQN. 4. **Aplicação de entendimento firmado no julgamento da medida cautelar na ADI 4.389/DF-MC. 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.** 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo regimental a que se nega provimento."
>
> (AC 3.466 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 28.4.2017; grifou-se)

Dessa forma, tenho que deve ser esse o juízo a ser realizado na presente controvérsia.

No caso concreto, verifica-se que a industrialização por encomenda em exame – de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço para posterior venda aos consumidores – possui papel intermediário na cadeia econômica da mercadoria.

Assim, sendo o corte de aço bruto mera etapa de um processo produtivo voltado para a circulação de mercadoria, a cobrança de ISS, nessa hipótese, configura flagrante afronta ao art. 156, inciso III, da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

Constituição, eis que implica em violação ao conceito de prestação de serviços e, com isso, alarga indevidamente a competência constitucional dos Municípios para tributar tal atividade.

Da mesma forma, caso prevalecesse a legitimidade dessa exação, estar-se-ia impondo a cobrança de tributo cumulativo a uma atividade-meio caracterizada como insumo, o que, por consequência, também ofenderia o princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I, CF), que é devido na comercialização do produto final.

Ressalte-se que tal raciocínio, como bem apontou o relator, também vale para as demais operações previstas no subitem 14.05 da lista anexa; quais sejam: restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.

Portanto, acompanho o eminente relator no sentido de assentar a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem/MG, de modo a estabelecer que o subitem 14.05 da Lei Complementar 116/2003 não deve ser aplicado em relação a materiais destinados à comercialização ou industrialização.

2) Da multa moratória

Relativamente à multa moratória, ressalto que já pontuei, em outras oportunidades, algumas balizas a serem observadas para sua fixação.

Nesse sentido, rememoro que, no julgamento do **Tema 214 da repercussão geral**, de minha relatoria, esta Corte concluiu não ser confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.

Naquela ocasião, ressaltei que, de fato, a aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que essa espécie multa cumpra sua função de desencorajar a mora do contribuinte, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

confira característica confiscatória, inviabilizando, inclusive, o recolhimento de futuros tributos.

Nessa linha, considero que a orientação encampada no voto do Ministro Relator – quanto à imposição de teto de 20% às multas moratórias – encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte (*v.g.* AI 682.983 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 26.8.2015; RE 748.257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lexandowski, Segunda Turma, DJe 20.8.2013; AI-AgR 675.701, Rel. Min. Ricardo Lexandowski, Primeira Turma, DJe 3.4.2009; RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 9.5.2003).

Dessa forma, afasto qualquer alegação de efeito confiscatório da multa em exame, pois não há que se falar em afronta ao princípio constitucional da vedação ao confisco. Acompanho, nesse sentido, a segunda tese proposta pelo eminente relator; qual seja: "*As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário*".

Reconheço, ademais, a prejudicialidade dessa discussão no caso concreto, eis que a multa foi aplicada em razão do não pagamento do ISS que ora se entende indevido.

3) Modulação de efeitos

Por fim, peço vênia ao relator para divergir minimamente do seu bem lançado voto apenas em relação à modulação de efeitos.

Isso porque, excluo da modulação de efeitos qualquer influência em relação ao **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, eis que considero que referido tributo não era objeto de discussão nos presentes autos.

Afinal, o debate gira em torno de dois temas principais: (i) o primeiro cinge-se a verificar se a industrialização por encomenda configura prestação de serviço para fins de incidência do ISS; e (ii) o segundo consiste na análise dos limites de incidência da multa moratória.

A modulação proposta pelo Exmo. Relator refere-se ao primeiro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

embate. Assim, a prevalecer o entendimento do relator quanto ao mérito – o qual acompanho –, passa-se a entender que industrialização realizada em objetos destinados à posterior industrialização ou comercialização, apesar de ser uma prestação de serviços sobre bens de terceiros, não se enquadra na materialidade do ISS.

No ponto, ressalto que eventual conflito quanto à competência para tributar tal operação ocorreria entre o ISS e o ICMS. Isso porque, aqui, examina-se a possibilidade de se cobrar o ISS em etapa do processo produtivo (operação de industrialização por encomenda), considerando, em contrapartida, a subsequente industrialização ou comercialização (circulação de mercadoria), que estaria sujeita à tributação pelo ICMS.

O IPI, por seu turno, é e sempre foi devido, independentemente da discussão em torno do ISS, razão pela qual não vislumbro razões de segurança jurídica para aplicar a modulação de efeitos a esse tributo.

Destaco, ademais, que a matéria sequer foi objeto de questionamento na demanda. Aliás, o próprio contribuinte não só não questiona a cobrança do IPI, como reconhece que a incidência do tributo federal faz parte de seu processo produtivo. Menciono, por oportuno, a seguinte conclusão extraída do recurso extraordinário: "*Nessa medida, assentado que (1) a Manchester desempenha atividades inseridas no ciclo de produção e comercialização de aço (conforme laudo juntado aos autos - doc. 06 dos embargos);* ***(2) Apenas o IPI e o ICMS são figuras tributárias aptas a incidir sobre este ciclo****; (3) A prestação contratada envolve a entrega de produto novo (obrigação de dar); claro está que a incidência de ISSQN deve ser prontamente afastada!*" (eDOC 2, p. 314).

Em outras palavras, concluo que a modulação de efeitos deve se dar apenas no tocante à disputa entre ICMS e ISS, nada repercutindo no tocante ao IPI.

Portanto, os termos da atribuição de efeitos prospectivos ao caso em tela restariam assim definidos:

> Atribuição de efeitos *ex nunc* à decisão, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito deste recurso, para:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores;

b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da daquela data.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do ICMS, incide o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

4) Voto

Ante o exposto, acompanho o eminente Ministro Relator com ressalva quanto à modulação de efeitos.

Ademais, adiro às teses de julgamento propostas pelo Ministro Dias Toffoli; quais sejam:

> "*1. É inconstitucional a 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;*
>
> *2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário*".

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A863-D2EC-1850-6B87 e senha DE1C-D76E-FFC0-3F09

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - A posição do Ministro Gilmar, que era a posição anterior do Ministro Fux e a minha, é no sentido de entender que a questão do IPI não havia sido objeto de contraditório. Considero que a circunstância de não ser devido o IPI ficou sendo uma consequência lógica da decisão do Ministro Dias Toffoli quando ele estabeleceu que quem pagou ISS não deveria repetir, não tinha o direito de pedir o ISS de volta. Criou-se, ainda que por ficção, a ideia de que ali se tratou de um serviço. Se ali se tratou de um serviço e foi pago o imposto sobre o serviço, não faz sentido sobre aquela atividade incidir o IPI. Embora não tenha havido contraditório, penso ser uma decorrência lógica da decisão.

Por essa razão, alinhei-me e reajustei meu voto ao de Sua Excelência, seguindo, aliás, o que o Ministro Fux, que havia inaugurado a divergência nesse particular, havia feito.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Reajustei porque o Ministro Toffoli foi claro. Ele frisou considerar o risco da bitributação contra os fatos geradores ou ocorridos antes da publicação da ata de julgamento. Se não cabe repetição do indébito, já recolhido por incidência passada do ISS em favor da Fazenda, não pode haver incidência do IPI. Isso prejudicaria a segurança jurídica e permitiria a cobrança retroativa do IPI quando já houve a cobrança do ISS.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 36D6-BB84-7664-3438 e senha 8810-14AA-C544-B514

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO FLÁVIO DINO - Presidente, como posso votar na tese, apenas para consignar...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Desculpe-me, mas a Ministra **Rosa**, ao me acompanhar, já tinha votado na tese. Ela já votou na tese.

O SENHOR MINISTRO FLÁVIO DINO - Pois não, mas apenas para consignar que o problema me parece que se refere a dois itens: o âmbito da repercussão geral, como foi destacado; e a questão do contraditório. É verdade que talvez fosse um consectário lógico, mas a questão é se esse consectário lógico atinge a esfera jurídica de um ente autônomo. Sim ou não? Resposta: atinge não só a esfera econômica, mas a esfera jurídica. Estamos afastando a possibilidade de constituição de um crédito tributário. Obviamente, como sempre faço com muito cuidado, analisei e a inserção da União como *amicus curiae*, ou mesmo dos estados, não supre o fato de não ter havido um contraditório pleno em relação a esse ponto.

Essa é a razão pela qual, independentemente da interpretação do ilustre Relator e qual seja a do Presidente quando da proclamação, faço questão de consignar que me alinharia, ou me alinho, às ponderações do Ministro Gilmar.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Mas se decidíssemos que caberia ISS, os estados não teriam participado, mas não teriam direito de cobrar ICMS.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Há uma disfuncionalidade nessa questão da *amicus curiae*. O Ministro Dino tocou em um ponto importante: o *amicus curiae* foi criado para debater a questão interdisciplinar, mas o que ele faz? Ele ingressa em juízo e participa ativamente do contraditório e do devido processo legal, trazendo argumentação jurídica. Quem, de qualquer forma, participa do processo fica sujeito à coisa julgada. Essa é uma questão que podemos até debater

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9AEA-4ED6-F397-6ECC e senha 38C1-C8BF-28AA-E8F3

no futuro.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9AEA-4ED6-F397-6ECC e senha 38C1-C8BF-28AA-E8F3

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

CONFIRMAÇÃO DE VOTO

O SENHOR MINISTRO CRISTIANO ZANIN - Presidente, cumprimento Vossa Excelência, a Ministra Cármen, os eminentes Ministros, o Procurador-Geral da República, Advogados, Advogadas, Servidores.

Senhor Presidente, ouvi com muita atenção o voto complementar do Ministro Dias Toffoli. No entanto, tenho realmente essa preocupação que foi externada pelo Ministro Gilmar Mendes e, agora, pelo Ministro Flávio Dino, na medida em que a repercussão geral foi restrita à discussão do ISS. Ficou muito claro aqui qual era a discussão.

Entendo até que pode ser um consectário lógico da nossa decisão, mas, respeitando o que havia sido definido anteriormente, mantenho meu voto na linha do que havia proferido exclusivamente em relação à modulação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A1BA-9646-8976-5479 e senha CCA1-5F05-141F-AFAD

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

DEBATE II

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Senhor Presidente, eu ousaria fazer uma proposta intermediária. O que acontece, Senhor Presidente?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Está complicado o suficiente.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Não, além do umbral. O ministro Luiz Fux colocou de forma muito prática.

Quando a Corte decide que incide o ISS e não o IPI, quem recolheu o ISS antes não precisa fazer repetição, e vice-versa. Então, estancamos aqui, e é o que o ministro Dias Toffoli trouxe, e estou de acordo, e é o caso concreto.

Agora, até ante o imponderável, no momento confesso que não me recordo de uma operação em que incidam concomitantemente ISS e IPI – até porque, nas pesquisas, o caso que mais aparece é esse que estamos julgando. Mas, se eventualmente existir uma operação em que incidam cumulativamente ISS e IPI, o que viria a agregar a tese? Então, a primeira proposta é: quando incide o ISS, não se repete, porque quem recolheu o IPI fica recolhido, e vice-versa. E a terceira hipótese seria quando há cumulatividade: a não incidência de um não implica o não recolhimento do outro. Até porque não há vedação para isso.

É só por essa cautela. Não há vedação constitucional para a cumulatividade com o IPI. No caso concreto, não há.

Confesso também que não me recordo de nenhuma hipótese, agora, no momento, em que haja essa cumulatividade. Mas a proposta não desfaz o que foi trazido.

O que Vossa Excelência bem colocou, o ministro Luiz Fux também, já explanando de forma bem objetiva o que o Relator trouxe, é que, quando há uma decisão em relação a um, não há o recolhimento do outro. Não há direito de repetição, e vice-versa.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B44-76E8-6467-6964 e senha 167E-5AC9-1CF8-9FB0

O que a Fazenda vem deixando é: e na hipótese com a cumulatividade? Logicamente, é um consectário. Se houver cumulatividade, a não incidência de um não implica o não recolhimento do outro. Seria apenas para aclarar.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Ministro, a proposta do Ministro Toffoli é específica em relação ao item 14.05 da lista, ou seja, é este serviço específico.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES – Então, ficando claro, acredito que não tenhamos problema.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhor Presidente, ele está dizendo que, nesse caso, não cabe cobrar o ISS pra frente.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Mas quem pagou ISS...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Ele está modulando. Ao trazer a modulação, ele inseriu o IPI que está entrando como Pilates no credo.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Mas apenas em relação, Ministro Gilmar, ao pretérito.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senhor Presidente, os votos foram colhidos. Proclame o resultado e deixe a discussão para os embargos.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Eu já vou proclamar. As posições estão claras. Na prática, a consequência efetiva desse aspecto é mínima, porque é quem tenha pagado ISS e não o IPI. Geralmente quem pagou o ISS, e não terá pagado o IPI.

Eu pedi uma pesquisa, aqui, Ministro Gilmar, não tem precedente do Supremo Tribunal Federal cumulando ISS com IPI. Tem uma consulta da Receita Federal, *et pour cause*, dizendo que pode. Mas acho que não tem precedente.

Pois não, Ministro.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Eu entendo que não pode. Se chegar um dia aqui, eu vou votar

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B44-76E8-6467-6964 e senha 167E-5AC9-1CF8-9FB0

assim: ou é IPI, ou é...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Olha, a vida, às vezes, é mais complexa que a melhor das teorias. Eu não sei, mas, em tese, consigo imaginar que um serviço gere um produto novo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim, mas a disputa normalmente aqui se dá - tanto é que era esta que estava desenhada - entre ISS e ICMS, até porque não há dúvidas sobre a incidência do IPI tratando de produto industrializado. Então, é essa a questão.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - A modulação do Ministro Toffoli é exatamente por isso. O Supremo declara constitucional, alguns contribuintes pagaram o imposto e é devido um outro imposto, então, ele impede a repetição de um e impede também que haja a possibilidade de cobrança do outro preteritamente.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4B44-76E8-6467-6964 e senha 167E-5AC9-1CF8-9FB0

26/02/2025 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461 MINAS GERAIS

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Presidente, na verdade, quem pagou o ISS corretamente, a meu ver, deixará, na compensação, de pagar o ICMS. Essa era a discussão. Paguei o ISS, não poderei entrar com repetição do indébito, mas, ao mesmo tempo, pela modulação, não poderei ser cobrado do ICMS.

Presidente, já antecipo. Fiquei vencido no voto, mas, na tese, excluo também a questão do IPI, porque acho que não foi discutida a questão do IPI.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Vencido com meu apoio moral.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - A culpa foi do Ministro Fachin. Estávamos embalados e o Ministro Fachin deu uma travada.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - Também concordo que devia ser o ISS.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9850-824C-00DE-B923 e senha EB13-0EB8-B811-8E2A

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461
PROCED. : MINAS GERAIS
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : ARCELORMITTAL BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A)
ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (9007/MG) E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : MUNICIPIO DE CONTAGEM
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM
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 (187140/RJ, 80600/SP)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO - ABAG
ADV.(A/S) : VINICIUS JUCÁ ALVES (206993/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (81438/RJ)
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA (53464/DF)
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT
ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)
ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)
AM. CURIAE. : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE SAO PAULO
ADV.(A/S) : RACHEL LIMA DE ALMEIDA DA MOTTA SANTO COLSERA (29479/DF)
ADV.(A/S) : DAMARES MEDINA COELHO (18967/BA, 14489/DF)
ADV.(A/S) : FLAVIO HENRIQUE UNES PEREIRA (31442/DF, 83471/MG, 261006/RJ, 518968/SP)
AM. CURIAE. : FRENTE NACIONAL DE PREFEITOS
ADV.(A/S) : RODRIGO MELO MESQUITA (41509/DF, 7725/PI)
ADV.(A/S) : LEVI RESENDE LOPES (58890/DF)
ADV.(A/S) : CAROLINA FREITAS GOMIDE DE ARAUJO (69792/DF)

Decisão: Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que dava provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, com a inversão dos ônus sucumbenciais fixados na sentença, propunha a fixação das seguintes teses para o Tema nº 816 da repercussão geral: "1. É inconstitucional a 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A7D8-124B-3B61-48D1 e senha 2FC6-F389-DBE7-97AA

comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário", e, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, propunha a atribuição de eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: "a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, incide o IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito", no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber (Presidente), e acompanhado com ressalvas pelos Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Valter de Souza Lobato; pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, o Dr. Sérgio Augusto Santana Silva, Procurador do Estado de Pernambuco; pelo *amicus curiae* Município de São Paulo, a Dra. Simone Andrea Barcelos Coutinho, Procuradora do Município; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, a Dra. Nina Pencak; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio – ABAG, o Dr. Bruno Rodrigues Teixeira de Lima; pelo *amicus curiae* ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva; e, pelo *amicus curiae* ABIQUIM – Associação Brasileira da Indústria Química, o Dr. Paulo Ayres Barreto. Plenário, Sessão Virtual de 14.4.2023 a 24.4.2023.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, que divergia do Ministro Dias Toffoli (Relator) e negava provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido na íntegra, e propunha a fixação das seguintes teses (tema 816 da repercussão geral): "a) É constitucional a incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, ainda que referida operação configure etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria, nos termos do item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003; b) O teto da multa moratória a ser aplicada é de 20% do valor do débito tributário, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco"; e do voto do Ministro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A7D8-124B-3B61-48D1 e senha 2FC6-F389-DBE7-97AA

Cristino Zanin, que acompanhava o Relator no caso concreto e na fixação da tese, mas acompanhava, quanto à modulação de efeitos da decisão, as ressalvas apontadas pelo Ministro Luiz Fux, no sentido de não ser possível, neste momento, firmar a modulação de efeitos do julgado com a exclusão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as operações em discussão; pediu vista dos autos o Ministro André Mendonça. Não votou o Ministro Flávio Dino, sucessor da Ministra Rosa Weber, que já votara em assentada anterior acompanhando o Relator. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 29.8.2024.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 816 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a insubsistência da execução fiscal movida pela Fazenda Pública do Município de Contagem, com a inversão dos ônus sucumbenciais fixados na sentença. Foram fixadas as seguintes teses: "1. É inconstitucional a 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; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário", e, no que diz respeito apenas à primeira tese fixada, atribuiu eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata de julgamento do mérito, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ISS em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da referida data, vedando, nesse caso, a cobrança do IPI e do ICMS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os municípios cobrem o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera daquela data. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais ajuizadas até a véspera da mesma data, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discuta a incidência do ISS, e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até a véspera da mencionada data, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ISS e não do IPI/ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento nem do ISS nem do IPI/ICMS, o Tribunal entendeu pela incidência do IPI/ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos o Ministro Alexandre de Moraes, que negava provimento ao recurso, e, relativamente à inclusão do IPI na modulação temporal, os Ministros Gilmar Mendes, Cristiano Zanin e Alexandre de Moraes. Nesta assentada, reajustaram seus votos para acompanhar o Relator os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso (Presidente). Não votou o Ministro Flávio Dino, sucessor da Ministra Rosa Weber, que já havia votado em assentada anterior. Plenário, 26.2.2025.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A7D8-124B-3B61-48D1 e senha 2FC6-F389-DBE7-97AA

Presidência do Senhor Ministro Luís Roberto Barroso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Procurador-Geral da República, Dr. Paulo Gustavo Gonet Branco.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A7D8-124B-3B61-48D1 e senha 2FC6-F389-DBE7-97AA