

CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ICMS X ISSQN NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA EM ETAPA INTERMEDIÁRIA DA PRODUÇÃO. MATERIAIS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO CONTRATANTE. RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL PELO STF.

Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho

EMENTA: Conflito de competência entre ICMS e ISS (ISSQn) nos serviços de industrialização por encomenda como etapa intermediária do ciclo de industrialização – obrigações de “fazer” e de “dar” – matéria prima própria ou de terceiros; irrelevância – entendimento dos tribunais superiores e repercussão geral reconhecida pelo STF.

1. INTRODUÇÃO.

Um dos problemas mais marcantes dentre aqueles que traduzem conflitos de competências tributárias é a definição do imposto que recai sobre as atividades de industrialização por encomenda sendo que, de um lado, os Estados advogam a incidência do ICMS e, de outro, os Municípios pugnam pela incidência do ISSQn.

Essas atividades podem ser descritas sumariamente como uma modificação exercida sobre bens de terceiros, em que o contratado recebe os bens, altera-os tais sejam as especificações técnicas desejadas e os restitui aos seus proprietários ou a quem estes indicarem.

Na hipótese em que o contribuinte encomendante remete insumos para o industrializador, diretamente pelo seu fornecedor, a operação recebe comumente o nome de “industrialização triangular”.

O contratante, por vezes, pode ser o próprio fornecedor, antes de concretizada a transferência da propriedade do bem, situação em que a industrialização ocorre em etapa intermediária do ciclo de industrialização. O contratante também pode ser o destinatário final do produto, sendo que a remessa realizada pelo fornecedor é feita por conta e ordem, diretamente ao estabelecimento industrializador. Nessa hipótese, a industrialização não ocorre em etapa intermediária do ciclo industrial, mas após a transferência da titularidade do bem, destinada ao consumidor final. A diferença entre as operações é relevante em razão dos distintos efeitos tributários.

Pois bem. Ao passo que o Decreto-Lei nº 406/1968, antigo diploma de regência do imposto sobre serviços, previa a incidência do imposto municipal sobre atividades de industrialização por encomenda desde que não executadas no curso de processo industrial ou cadeia comercial, a Lei Complementar nº 116/03, novo diploma regente do imposto, não previu essa condicionante, de maneira que, pelo entendimento dos Municípios, não importa se a industrialização por encomenda é executada no bojo de processo produtivo ou antes de atividade comercial, deverá sempre incidir o ISSQn.

A alteração redacional promovida pela LC 116/03 resultou em uma inflexão da jurisprudência dos Tribunais Superiores, destacadamente a do Superior Tribunal de Justiça, que, inicialmente, acolheu a orientação de que o ISSQn incide sobre os serviços de industrialização por encomenda mesmo que a atividade seja exercida sobre bens destinados à industrialização ou mercancia¹.

Embora o argumento seja relevante, uma vez que a modificação operada pela LC 116/03 de algum modo ampliou o raio de incidência do ISSQn e tornou a cadeia de circulação cumulativa, a jurisprudência caminhou para acolher o entendimento favorável aos Municípios.

Contudo, um caso pontual parece ter reavivado a discussão sobre o tema, especificamente a ADI n. 4389, pois, em medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal interpretou o subitem 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 de modo a reconhecer a incidência de ICMS sobre atividades de composição gráfica de embalagens, quando utilizadas como insumo de futura operação de venda.

Parcela expressiva dos tributaristas tem afirmado que, nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal capitulou e acolheu a orientação de que incide ICMS sobre serviços (prestações de fazer), desde que inseridos no ciclo econômico anterior à circulação de mercadorias.

Nesse sentido, o ICMS incidiria se o bem remetido para industrialização sob encomenda permanecesse no ciclo de circulação. Diverso seria, pois, o caso em que o bem remetido à industrialização pertencesse definitivamente ao encomendante (como um bem de uso e consumo ou do ativo imobilizado). Neste último caso, realmente incidiria o ISSQn.

O presente artigo tem por objetivo elucidar o polêmico conflito de competências nas atividades de industrialização por encomenda, sobretudo após o julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389, ocorrido em meados de 2013, no qual o Supremo Tribunal Federal decidiu pela intributabilidade pelo ISSQn nas atividades de industrialização por encomenda quando exercidas no seio do ciclo industrial, inaugurando um novo marco na polêmica discussão.

A questão a que se propõe o debate é ainda mais relevante levando em consideração o reconhecimento da Repercussão Geral, pelo Supremo Tribunal Federal, em abril de 2015, da matéria suscitada nos autos do RE 882461, que versa sobre a incidência tributária na atividade de industrialização por encomenda (beneficiamento) envolvendo materiais fornecidos pelo próprio contratante.

Ao que passamos a discorrer.

¹ AgRg no Ag 1369818/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 11/03/2013; AgRg no Ag 1279303/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 21/06/2010.

2. DA MATERIALIDADE DO ISSQN E DO ICMS. O CONCEITO CONSTITUCIONALIZADO DE “SERVIÇOS” E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.

De início, importante ressaltar que a Constituição da República possui uma rígida separação de competências tributárias, de modo que resta ao legislador infraconstitucional, situar-se no campo da matriz constitucional de cada tributo, sob pena de invasão de competência. No tocante ao ICMS e ao ISSQn, há situações em que a incidência tributária não é claramente identificável, especialmente na chamada “industrialização por encomenda”.

Decerto, ao adjudicar competência para os municípios instituírem Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição não precisou, de modo expresso, o significado da palavra “serviço”. Naturalmente, disso não decorre, todavia, a conclusão de que os poderes constituídos são livres a todo tempo, a contar da promulgação do texto constitucional, para interpretá-lo ao seu alvedrio.

No contexto de 1988, já vigorava o Decreto-Lei nº 406/68, responsável por minudenciar o trato normativo do imposto sobre serviços, bem como já haviam sido publicadas obras de relevo destinadas a sistematizar cientificamente seu regime jurídico. Com o advento da Constituição, decerto, não se pretendeu fazer *tabula rasa* do conteúdo jurídico do vocábulo “serviço”.

Muito ao revés, os contornos legais, doutrinários e jurisprudenciais definidores do conteúdo da palavra “serviço” que estavam em voga em 1988 foram invidiosamente constitucionalizados. Deveras, não haveria sentido em se falar numa discriminação rígida de competências tributárias se o legislador infraconstitucional pudesse calibrar a qualquer tempo e, conforme suas vontades, a extensão da parcela de poder tributário que cabe a cada um dos entes políticos.

Os conceitos utilizados pelo texto constitucional ao estabelecer as materialidades das diferentes espécies tributárias não são passíveis de modificação por vias infraconstitucionais, como, aliás, prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional. Entendimento em sentido contrário abriria espaço para modificações veladas e oblíquas da Constituição, contornando-se os limites institucionalmente estabelecidos para o exercício do poder material de reforma.

A Lei Complementar em matéria tributária, embora se volte a fixar soluções para potenciais conflitos de competência, jamais pode ampliar ou restringir competência tributária. **Essa é uma matéria que se pode dizer exclusivamente constitucional.**

Nesse ponto, é emblemática e conhecida a lição de José Souto Maior Borges, para quem “a lei complementar não pode atuar como o Rei Midas, que transformava em ouro tudo o que tocava: não pode converter, ‘ipso facto’, em serviço, tudo o que é listado!²”.

² “ISS – Seguro Saúde”. *Revista de Direito Tributário* nº 61. São Paulo: Malheiros, p. 60.

Com efeito, se lançarmos nossa análise para o Decreto-Lei nº 406/68, diploma regente do ISSQn em vigor à época da promulgação do texto constitucional de 1988, verificaremos que as atividades posicionadas em etapas intermediárias do ciclo industrial que constituem atividades-meio para a obtenção do produto final estavam **expressamente excluídas do campo de incidência do imposto**.

A finalidade da previsão legal foi a de explicitar uma clara obviedade: se o ISSQn incidir sobre atividades-meio integradas no ciclo de industrialização, um único fato demonstrativo de riqueza atrairá a incidência de espécies de impostos inconciliáveis com o imposto municipal, já que não cumulativas (IPI e ICMS).

Hugo de Brito Machado, sublinhando a inconstitucionalidade das inovações focalizadas registrou a seguinte lição:

(...) Como se vê, a lista anterior indicava, de forma explícita, a condição essencial para a caracterização da atividade como um serviço. No item 71, o fato de ser a recauchutagem ou regeneração dos pneus executada para o usuário final. Da prestação envolvida não decorria o produto, vale dizer, o pneu, que já pertencia ao tomador do serviço. E no item 72 também a condição essencial para a caracterização do serviço está explicitamente indicada: de objetos não destinados à industrialização ou comercialização. Era coerente, assim, com o conceito de serviço, que a Constituição Federal utiliza para a atribuição da competência aos Municípios e com certeza não pode ser alterado pela lei complementar.

Já a lista atual omitiu a referência àquela condição essencial para a caracterização da atividade como serviço, talvez com o propósito de ampliar o conceito para alcançar as atividades descritas independentemente de se saber se a recauchutagem ou regeneração de pneus é feita para o usuário final, vale dizer, para quem já é proprietário dos pneus, ou para quem os vai comercializar. Ou se a galvanoplastia, por exemplo, é feita em objetos não destinados à industrialização ou comercialização. A nosso ver, porém, a referência à condição essencial para a caracterização do serviço está implícita, pois a lei complementar não pode alterar a Constituição para autorizar o Município a tributar o que na verdade não é serviço.(...)

Seja como for, o que importa é a configuração, ou não, do serviço. A lei complementar não pode definir como serviço o que a rigor serviço não é. Se o faz, é inconstitucional. Assim, a interpretação de itens como os acima transcritos (itens 14.4 e 14.5) da Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar nº 116/2003 deve ser feita de conformidade com a Constituição, vale dizer, considerando implícita a já referida condição para a caracterização dos serviços.

A regra extraída do regime em vigor à hora da promulgação do texto constitucional, que não qualificava como tributável o serviço posicionado como atividade-meio (desenvolvido em etapa intermediária do processo produtivo), tinha uma clara razão de ser: **evitar que uma única manifestação de riqueza fosse sincronicamente tributada por todos os entes políticos. De fato, se em 1988, essas atividades-meios inseridas no ciclo produtivo não eram consideradas serviços tributáveis, não será agora que elas poderão ser.**

E nem se diga que a Constituição, ao estabelecer em seu art. 156, III, que os serviços tributáveis por ISSQn devem ser definidos por lei complementar, deixou a cargo do legislador infraconstitucional a tarefa de estabelecer o que deve, ou não, ser conceituado como serviço.

A previsão constitucional permite que o legislador relacione os atos

³MACHADO, Hugo de Brito. *Restauração, Conserto e Beneficiamento de Produtos: Impossibilidade de Incidência do IPI e do ISS sobre o Mesmo Fato. Revista Dialética de Direito Tributário nº 128. São Paulo: Dialética, maio/2006, pp. 36-37.*

materiais caracterizadores de serviços tributáveis (e.g, limpeza, conserto, varrição, coleta, reciclagem, dedetização, etc.), mas não abre espaço para a modificação do conceito constitucionalizado de “serviço”.

Uma coisa é elencar as atividades materiais tributáveis pelo ISSQn. Outra, absolutamente diversa, consiste em ampliar a abrangência do conceito e, por extensão, a competência tributária municipal. Daí o distinto professor Aires F. Barreto ter averbado em monografia clássica o seguinte trecho:

A expressão definidos em lei complementar não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradoras de serviço, não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar.

A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos)⁴.

Nessa toada, por ocasião da vigência do Decreto-Lei nº 406/68, atividades-meio industriais, executadas ou não sobre bens de terceiros, estavam excluídas do conceito de serviços para fins de incidência do ISSQn. Essa dimensão conceitual foi incorporada pela Constituição, que partiu do suposto de que é ilógico inserir um imposto cumulativo (ISSQn) na cadeia débito-crédito própria aos regimes do ICMS e IPI, impostos não cumulativos que incidem sobre a cadeia de produção.

Ao estabelecer os marcos rígidos da divisão de 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.

A informação é necessária para que a discussão envolvendo a natureza da obrigação não obscureça o ponto central do debate – conceito constitucionalizado de serviço e *pressuposto de fato* tomado pelo constituinte na partilha de competências tributárias.

É preciso deixar bem claro um ponto: se fosse permitido ao legislador infraconstitucional alterar os conceitos e pressupostos levados em conta pela Constituição para definir os contornos da demarcação rígida de competências tributárias, para nada adiantaria o texto constitucional como instrumento de garantia do cidadão-contribuinte contra o exercício ilimitado do poder de tributar.

⁴ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 108-109.

3. DO PANORAMA JURISPRUDENCIAL ATUAL. A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA COMO ETAPA INTERMEDIÁRIA DO CICLO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CASO COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF.

Ante as considerações precedentes, não se pretende aqui, defender a não incidência do ISSQn sobre os serviços de industrialização por encomenda prestados a consumidores finais – hipótese diversa. Discute-se apenas a impossibilidade da incidência do imposto municipal sobre atividades-meio prestadas em etapa intermediária no ciclo de industrialização.

Veja-se que, nos autos da medida cautelar na ADI nº 4.389, na ementa da decisão do Supremo Tribunal Federal, este declarou a incidência de ICMS sobre operações de industrialização por encomenda, desde que o produto da atividade seja utilizado diretamente em processo subsequente de industrialização ou circulação de mercadorias:

*“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para **reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS”***

(ADI 4389 MC, Rel(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 24-05-2011 PUBLIC 25-05-2011 RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505)

Com efeito, se lermos as razões dos votos proferidos na medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389, concluiremos que o Supremo Tribunal Federal decidiu no sentido da intributabilidade pelo ISSQn das atividades de industrialização por encomenda exercidas no seio do ciclo industrial e isso à conta dos seguintes fatores:

1. O fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva.
2. No caso julgado pelo STF, as embalagens objeto de composição gráfica, tal qual o aço objeto das atividades contratadas, constituem insumo do processo produtivo industrial;
3. 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;
4. Não há prejuízos aos municípios, uma vez que a alíquota do ICMS é muito superior à do ISSQn e a Constituição, em art. 158, inc. IV, assegura-lhes participação no produto arrecadado do ICMS, no percentual de 25%.

Os fundamentos empregados na decisão do STF revelam que as atividades-meio, por mais que, teoricamente, se enquadrem em algum dos itens da LC 116/03, estariam absorvidas pelo objeto final da operação. Em vista disso, o “dar” preponderaria sobre o “fazer”, como bem apontou a Ministra Ellen Gracie, na distinção engendrada em seu voto na ADI nº 4.389:

*Ainda que a lógica do sistema seja relativamente clara e de fácil compreensão, a aplicação dos critérios referidos só levará a uma solução em conformidade com a Constituição quando estiverem devidamente **extremadas as operações mistas daquelas em que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie.**(...)*

Quando o objeto do contrato não for um fazer, mas um dar, não caberá a incidência do ISS, ainda que, como costuma acontecer, haja trabalho humano envolvido na atividade industrial e na comercial destinada a colocar o bem pretendido à disposição do comprador e ainda que o bem tenha sido encomendado ao vendedor.

***Não sendo objeto do contrato a prestação de serviços, não se estará em face sequer de uma operação mista, de modo que não haverá espaço para a incidência do ISS.** (grifos nossos)*

Não há que se falar, pois, que no julgamento da ADI Nº 4.389, o STF se ateve, particularmente, ao subitem 13.05 da LC 116/03 (serviços de composição gráfica). A fundamentação empregada pelo Tribunal Superior, é dizer, transcende às demais hipóteses que guardam similitude fática, sendo irrelevante qual “item” da lista anexa foi analisado.

Tanto é verdade que, no recentíssimo Ag.Reg. no Ag. Reg. no RE nº 606.960⁵, julgado de forma desfavorável ao Município de Serra/ES, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, os fundamentos da ADI foram reproduzidos para uma atividade enquadrada no subitem 14.05 da lista de serviços:

*EMENTA 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 606960 AgR-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 12-05-2014 PUBLIC 13-05-2014)***

O Exmo. Min. Dias Toffoli, em suas razões de decidir, afastou, inclusive, a afirmação da parte no sentido de que as orientações da ADI nº 4.389/DF-MC não poderiam ser utilizadas para o caso em questão, por entender que “os feitos guardam similitude nas razões de decidir, e não especificamente no enquadramento da atividade da agravada em um dos itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03”. É ver o excerto da r. decisão, *in verbis*:

⁵ (RE 606960 AgR-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 12-05-2014 PUBLIC 13-05-2014).

(...) Igualmente é descabida a afirmação do agravante no sentido de que as orientações da ADI nº 4.389/DF-MC não se prestam para este processo.

Isso porque os feitos guardam similitude nas razões de decidir, e não especificamente no enquadramento da atividade da agravada em um dos itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Conforme registrei na decisão ora recorrida, a incidência indiscriminada do ISSQN sobre os serviços relacionados no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a depender do caso concreto, nem sempre se mostra acertada. Em determinadas hipóteses, pode haver a transfiguração do elemento material desse imposto bem como a incorreta usurpação de situações próprias de outras exações. (...)

(RE 606960 AgR-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 12-05-2014 PUBLIC 13-05-2014) (grifo nosso)

Ademais, o mesmo Min. Dias Toffoli, registrou que “a incidência indiscriminada do ISSQN sobre os serviços relacionados no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a depender do caso concreto, nem sempre se mostra acertada. Em determinadas hipóteses, pode haver a transfiguração do elemento material desse imposto bem como a incorreta usurpação de situações próprias de outras exações”.

Ficou assentado, ademais, que a solução para o problema atinente à incidência tributária na industrialização por encomenda **estaria ligada ao papel que a atividade teria no ciclo produtivo**, e não propriamente à atividade fim desempenhada pela indústria contratada, analisada de maneira isolada.

Dessa forma, nas hipóteses em que o bem retorna à circulação após a industrialização por encomenda, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, de modo que a atividade não se encontra sujeita à incidência tributária do ISSQN.

Ademais, o próprio Min. Dias Toffoli, no julgamento do AI 803296 AgR/SP⁶, com o intuito de criar critérios objetivos para o fim especial de distinguir com segurança os campos de incidência do ISSQN e do IPI/ICMS, nas hipóteses de industrialização por encomenda, estabeleceu dois parâmetros, quais sejam:

(i) Se o bem volta a circular, significa que a operação anterior representou uma etapa de um processo produtivo;

(ii) Ainda que eventualmente prestado a um consumidor final, cumpre verificar a preponderância entre o dar e o fazer mediante averiguação de elementos de industrialização, ou seja, elementos que demonstrem uma produção em larga escala e que exclua o talento humano do primeiro plano.

Dessa forma, nas hipóteses em que a mercadoria será comercializada após o desempenho da atividade de industrialização por encomenda, tal fato demonstra que a operação anterior representou uma etapa de um processo produtivo, amoldando-se à incidência de IPI e ICMS, mas não do ISSQN.

No mesmo sentido, seguiu o julgamento do recentíssimo Ag. Reg. no RE com Agravo nº 839.976/RS, de relatoria do Exmo. Min. Roberto Barroso, cuja ementa segue abaixo:

⁶ AI 803296 AgR/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe de 7/6/2013.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN. Nas hipóteses de conflito entre os fatos imponíveis do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação. Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. Quanto ao valor arbitrado a título de verba honorária, considerando a possibilidade de fixação com base na apreciação equitativa do magistrado (art. 20, § 4º, do CPC), fica a condenação reduzida para o montante apontado nas razões de decidir. Agravo regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor da verba honorária arbitrada. (STF - AgR ARE: 839976 RS - RIO GRANDE DO SUL 0146218-02.2014.8.21.7000, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 10/02/2015, Primeira Turma)

O Exmo. Min. Roberto Barroso, decidiu que **“considerando o papel da atividade exercida pela parte no contexto de todo o ciclo produtivo, deve-se concluir que não pode incidir o ISS nas hipóteses em que o serviço constitui mera etapa intermediária da produção”**.

Decerto, quando a industrialização por encomenda ocorre em etapa intermediária do ciclo produtivo, **o fim almejado não é a atividade de industrialização (e. g. beneficiamento) em si, mas sim a entrega de produto novo (obrigação de dar). Ademais, é preciso pontuar que, na esteira do entendimento preconizado pelo STF, a solução para o problema atinente à incidência tributária na industrialização por encomenda está ligada ao papel da atividade no ciclo produtivo, e não propriamente à atividade fim desempenhado pela indústria contratada, analisado de maneira isolada.**

O Superior Tribunal de Justiça, seguindo a autoridade do Supremo Tribunal Federal na interpretação do modelo constitucional de repartição das competências tributárias, também acolheu o *distinguishing*, para então afirmar que, quando as atividades são instrumentais às etapas de produção e circulação de mercadorias, sobre elas incide o ICMS (EDcl no AgRg no AREsp 103409/RS):

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR NA ADI 4389. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF. 1. Nos termos do art. 535 do CPC, os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não aconteceu no caso dos autos. 2. **No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.** 3. **A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada a subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos.** 4. **In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS nos termos do que restou determinado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, sujeito ao rito dos recursos respetivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da**

Resolução 8/2008 do STJ. 5. Não cabe ao STJ analisar suposta violação de dispositivos constitucionais, mesmo a título de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do STF. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no AREsp 103.409/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEG. TURMA, DJe 18/06/2012)”

O entendimento já havia sido adotado anteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça, notadamente no Resp nº 725.246/PE, Primeira Turma, de relatoria do Ilmo. Min. Teori Zavascki, DJU de 14/11/05, que decidiu no sentido de que “nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta, para efeito de definição do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante”.

E, ainda, mais recentemente, em julgado ocorrido em **02.06.2016**, o Superior Tribunal de Justiça, **readequou expressamente seu entendimento ao que ficara decidido pelo STF, no julgamento da ADI nº 4389-MC**. É ver a ementa da decisão que segue abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC.

1. A Primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual “as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”.

2. Contudo, em 13.4.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

3. Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC.

4. Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual.

Agravo regimental provido.
(AgRg no REsp 1310728/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016)

Idêntico raciocínio, inclusive, foi esposado pelo STJ no julgamento do AgRg no REsp 1392811/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2016, DJe 17/06/2016.

Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça, após os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, vem readequando seu entendimento para reconhecer que o ISSQN incide apenas quando o produto resultante da atividade é revertido para o consumo próprio do encomendante, o que não acontece quando o produto é inserido no curso do ciclo industrial, para ser posteriormente comercializado a terceiros.

Vale destacar, ainda, que o entendimento anteriormente esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 888.852/ES, não pode servir como fundamento para decisões hodiernas, eis que o Min. Luiz Fux, relator do mencionado recurso, após ter assumido uma cadeira no Supremo Tribunal Federal, **reviu** a ortodoxia daquela orientação e a temperou, reconhecendo a incidência de ICMS sobre atividades-meio realizadas no bojo de etapa industrial (ADI 4.389 - rel. Min. Joaquim Barbosa -, cuja medida cautelar declarou a inconstitucionalidade da interpretação dada pelos Municípios ao item 13 da lista anexa à LC 116/03).

Fato é que a pacificação da questão ainda está em curso, inclinando-se, majoritariamente, pela incidência do ICMS na hipótese de industrialização por encomenda ocorrida em etapa intermediária do ciclo industrial.

A propósito, recentemente, em abril de 2015, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral da matéria suscitada nos autos do RE nº 882461, que diz respeito à incidência tributária nas atividades de industrialização por encomenda (beneficiamento) realizadas em materiais fornecidos pelo próprio contratante, em etapa intermediária do ciclo de industrialização (industrialização triangular não destinada ao consumidor final).

A dinâmica da operação posta no RE nº 882461, pode ser descrita brevemente pelo seguinte esquema: os produtores de aço, contratantes, remetem os produtos em estado bruto para a ArcelorMittal Contagem S/A (contribuinte autuado). Esta, após cortá-los transversal e longitudinalmente, devolve-os aos estabelecimentos produtores. O corte do aço constitui, portanto, uma **atividade-meio** para a obtenção do produto comercializável (mercadoria industrializada), cuja saída fica simultaneamente sujeita às incidências do IPI e do ICMS.

Com efeito, na cadeia de produção e circulação siderúrgica, o aço produzido em bobinas reivindica ser cortado antes de ser posto à venda para os consumidores. A aludida atividade é realizada figurando em **etapa intermediária da cadeia de circulação** – entre a produção da bobina de aço (em estado bruto) e sua destinação à venda. Não se trata aqui, pois, de industrialização por encomenda destinada ao consumidor final.

Decerto, levando em consideração as decisões já perfilhadas pelo Supremo Tribunal Federal, tudo nos leva a crer que será reafirmada a incidência do imposto estadual também quando a atividade de industrialização, ocorrida em etapa intermediária, for realizada em materiais fornecidos pelo próprio contratante, eis que este aspecto é irrelevante para o perfil traçado pela Constituição Federal de 1988, no tocante à materialidade do ICMS e do ISSQn. O que importa, *in casu*, é verificar se a atividade ocorre em etapa intermediária do ciclo de industrialização ou se destinada ao consumidor final.

O seguinte quadro elucida de forma didática a similitude dos precedentes já exarados pelo Supremo Tribunal Federal com o caso em Repercussão Geral (RE nº 882461):

Julgado	ADI Nº 4.389 c/c RE nº 606960	Caso com Repercussão Geral (RE nº 882.461)
Item da Lista Anexa da LC nº 116/03	13.05 (14.05)	14.05
Bem objeto de industrialização	Industrializador	Material fornecido pelo encomendante
Modalidade	Em etapa intermediária do ciclo do processo produtivo	Em etapa intermediária do ciclo do processo produtivo
Incidência	ICMS	?

Ademais, essa linha de raciocínio, inclusive, vai ao encontro da Manifestação da Procuradoria Geral da República, que **opinou pela incidência do ICMS na hipótese dos autos do ARE nº RE nº 882461 (caso com repercussão geral reconhecida)**, conforme segue abaixo:

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.

Nesse sentido, já que por mandamento constitucional, ambos os tributos não podem ser cobrados simultaneamente em uma mesma operação, a solução alvitrada pelo julgador deve ser o resultado da investigação do papel que a atividade tem no ciclo produtivo.

(...)

Considerando que o corte longitudinal e transversal em bobinas de aço é atividade que não cria um produto final por si só e que o resultado desse material é um insumo para a produção de novos materiais a partir do metal previamente adaptado, não é possível considerar a existência isolada de um serviço e a consequente tributação do ISSQN ante a evidente compartimentalização de mão de obra produtora do aço, desde a fundição em altos fornos, passando pelo lingotamento (produtos semiacabados) e alcançando as mais variadas indústrias para a transformação do metal em produto final para consumo.

(...)

Esse é o quadro descrito nos autos. O recorrente alude à circunstância de prestar trabalhos pontuais, que à primeira vista podem ser confundidos com serviços para os fins da imposição tributária, mas se vistos panoramicamente, e é esse o indicativo constitucional, já que privilegia a industrialização e a produção com impostos específicos, realizam uma mera etapa na fabricação de um produto específico.

De fato, a atividade prestada pela recorrente caracteriza-se por ser uma industrialização de produto alheio por encomenda de terceiro, em que o aspecto preponderante a ser analisado é a manipulação da matéria-prima frente ao caráter residual do conceito de serviços, tal como se denota da locução exclusiva (“não compreendidos no art. 155, II”) juntamente com a definição estrita dos serviços categorizados em lei complementar, todas características encontradas no art. 156, III, da Constituição Federal.

(...)

A despeito de uma corrente jurisprudencial da Suprema Corte contrária à incidência da exação estadual, amparada na literalidade da Lei Complementar 116/2003 e na inexistência de ressalva à incidência do subitem 14.05, a jurisprudência atual da Suprema Corte, no reexame da matéria, estrutura-se no sentido da inaplicabilidade do ISSQN aos fatos geradores integrados em processo produtivo típicos da indústria:

(...)

(Manifestação da Procuradoria Geral da República nos autos do RE 882461 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 21/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 11-06-2015 PUBLIC 12-06-2015)

Nesse desiderato, ainda que se entenda não ter o Supremo Tribunal Federal se manifestado diretamente a respeito da hipótese de beneficiamento de

materiais fornecidos pelo próprio contratante, os precedentes já exarados, notadamente os aqui citados, **indicam que, acertadamente, a incidência tributária em questão é do ICMS e não do ISSQn.**

Novamente cumpre esclarecer que a hipótese aqui discutida, diverge das operações em que a contratação da atividade de industrialização por encomenda, é realizada pelos próprios consumidores finais. Nessa hipótese, em que o próprio cliente contrata o industrializador para adaptar o aço adquirido às necessidades específicas de cada obra, por meio do processo de corte, dobra e armação do aço etc, a incidência tributária é do ISSQn, eis que destinada a consumidor final.

Partindo destas premissas, cumpre destacar que o novo códex processual estimula a uniformização de jurisprudência no âmbito dos Tribunais de segunda instância, e lhes confere força normativa superior à verificada nos dias atuais, seja por meio do incidente de resolução de demandas repetitivas (art. 976, do NCPC/15) ou por via do incidente de assunção de competência (art. 947, do NCPC/15).

As novas formas de uniformização de jurisprudência, frise-se, substituíram o hodierno “incidente de uniformização de jurisprudência”. Nesse desiderato, na lógica do Código de Processo Civil de 2015, “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e **mantê-la estável, íntegra e coerente**” (art. 926).

Sobre o assunto, vale citar as lições do Prof. Dierle:

Para utilizarmos a expressão de Lenio Streck, o art. 926 do CPC/2015 constitui a chave de leitura do direito jurisprudencial no Brasil. O citado dispositivo estabelece que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. Até o substitutivo da Câmara dos Deputados, a redação do dispositivo contemplava apenas a estabilidade da jurisprudência (tal como o CPC/1973 já o fazia), não mencionando a integridade e a coerência. (...)

Decidir à luz da integridade e coerência representa muito mais do que garantir a estabilidade. Jurisprudência meramente estável é uma jurisprudência que se basta e, embora se decida de acordo com o que já se decidiu, não há preocupação em se decidir conforme a Constituição, seus princípios, a legalidade, ou mesmo em harmonia com o que os outros juízes e tribunais vêm decidindo.

Assim, a fim de garantir, além da mera “estabilidade”, os valores da integralidade e coerência para com o ordenamento, sobreveio, na ótica do novo Código, o art. 927, senão vejamos:

*Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; (...)*

Ora, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a incidência tributária na atividade de industrialização por encomenda ocorrida em etapa intermediária do ciclo produto, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389. **Como se sabe, a decisão proferida pelo STF deu-se em controle concentrado de constitucionalidade.**

⁷ NUNES, Dierle. APLICAÇÃO DE PRECEDENTES E DISTINGUISHING NO CPC/2015: Uma breve introdução.

Assim, não restam dúvidas de que o comando prescrito no novo códex (art. 927, inciso I, do NCPC/15) recomenda que os Tribunais Estaduais, bem como o próprio Superior Tribunal de Justiça, passem a observar o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da incidência do imposto estadual na atividade de industrialização por encomenda ocorrida em etapa intermediária do ciclo industrial, bem como nas hipóteses em que a atividade é realizada em materiais fornecidos pelo próprio contratante, aspecto este, de todo irrelevante.

Trata-se de recomendação que vai ao encontro da almejada segurança jurídica e que poderá eliminar o cenário atual de incerteza, responsável por prejudicar a realização de investimentos no país, fator agravado em decorrência da complexidade do Sistema Tributário Nacional.

Ademais, não se trata apenas de respeitar a materialidade dos impostos traçados pela Constituição Federal. O princípio da não-cumulatividade, consagrado no Texto Constitucional, é instrumento de desoneração da produção e atende aos objetivos de desenvolvimento socioeconômico de nossa sociedade.

4. CONCLUSÃO.

A Constituição da República possui uma rígida separação de competências tributárias, de modo que resta ao legislador infraconstitucional, situar-se no campo da matriz constitucional de cada tributo, sob pena de invasão de competência. No tocante ao ICMS e ao ISSQn, há situações em que a incidência tributária não é claramente identificável, especialmente na chamada “industrialização por encomenda”.

Ao estabelecer os marcos rígidos da divisão de 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.

Atento a essa realidade, o Supremo Tribunal Federal, nos autos da medida cautelar na ADI nº 4.389, declarou a incidência de ICMS sobre operações de industrialização por encomenda, desde que o produto da atividade seja utilizado diretamente em processo subsequente de industrialização.

Os fundamentos empregados na decisão do STF revelam que as atividades-meio, por mais que, teoricamente, se enquadrem em algum dos itens da LC 116/03, estariam absorvidas pelo objeto final da operação. Em vista disso, o “dar” preponderaria sobre o “fazer”. E não há que se falar que, no julgamento da ADI Nº 4.389, o STF se ateve, particularmente, ao subitem 13.05 da LC 116/03 (serviços de composição gráfica). A fundamentação empregada pelo Tribunal Superior, é dizer, transcende às demais hipóteses que guardam similitude fática, sendo irrelevante qual “item” da lista anexa foi analisado.

Dessa forma, a solução para o problema atinente à incidência tributária na industrialização por encomenda **estaria ligada ao papel que a atividade teria no ciclo produtivo**, e não propriamente à atividade fim desempenhada pela indústria contratada, analisada de maneira isolada. Nas hipóteses em que o bem retorna à circulação após a industrialização por encomenda, tal processo industrial representaria apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, de modo que a atividade não ficaria sujeita ao ISSQn.

Diversamente, porém, ocorreria na hipótese em que o próprio cliente contrata o industrializador, eis que a incidência tributária em questão é do ISSQn, por ser a atividade desempenhada para o consumidor final, não ocorrendo em etapa intermediária do ciclo de industrialização.

O Superior Tribunal de Justiça, seguindo a autoridade do Supremo Tribunal Federal na interpretação do modelo constitucional de repartição das competências tributárias, tem acolhido o *distinguishing*, para então afirmar que, quando as atividades são instrumentais às etapas de produção e circulação de mercadorias, sobre elas incide o ICMS.

Fato é que a pacificação da questão ainda está em curso, inclinando-se, majoritariamente, pela incidência do ICMS nas hipóteses de industrialização por encomenda ocorrida em etapa intermediária do ciclo industrial.

A propósito, recentemente, em abril de 2015, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral da matéria suscitada nos autos do RE 882461, que diz respeito à incidência tributária nas atividades de industrialização por encomenda (beneficiamento) realizadas em materiais fornecidos pelo próprio contratante.

Decerto, levando em consideração as decisões que perfilhadas pelo Supremo Tribunal Federal, tudo indica que será reafirmada a incidência do imposto estadual, também quando a atividade de industrialização, ocorrida em etapa intermediária, é realizada em materiais fornecidos pelo próprio contratante, eis que este aspecto é irrelevante para o perfil traçado pela Constituição Federal de 1988, no tocante à materialidade do ICMS e do ISSQn.

Levando em consideração que o STF já se pronunciou sobre a incidência tributária na atividade de industrialização por encomenda ocorrida em etapa intermediária do ciclo produto **em sede de controle concentrado de constitucionalidade** (ADI nº 4.389), não restam dúvidas de que o comando prescrito no novo códex (art. 927, inciso I, do NCP/15) recomenda que os Tribunais Estaduais, bem como o próprio Superior Tribunal de Justiça, passem a observar o entendimento exarado, estendendo o entendimento também para as hipóteses em que a atividade for realizada em materiais fornecidos pelo próprio contratante.

Trata-se de recomendação que vai ao encontro da almejada segurança jurídica e que poderá eliminar o cenário atual de incerteza, responsável por prejudicar a realização de investimentos no país, fator agravado em decorrência da

complexidade do Sistema Tributário Nacional.

Ademais, não se trata apenas de respeitar a materialidade dos impostos traçados pela Constituição Federal. O princípio da não-cumulatividade, consagrado no Texto Constitucional, é instrumento de desoneração da produção e atende aos objetivos de desenvolvimento socioeconômico de nossa sociedade.

O aumento da cumulatividade residual do ICMS em desrespeito à Constituição Federal significa, pois, a redução de investimentos, redução de atividade econômica, concorrência desleal do mercado externo, desestímulo empresarial, enfraquecimento do ICMS, fortalecimento do Governo Federal, em detrimento dos Estados, em detrimento do Federalismo.

Como competir com produtos de outros países? A celeuma que fica é: o Texto Constitucional e o Legislador Ordinário desejaram criar um Sistema Constitucional que crie empregos e desenvolva as atividades do país ou, ainda, outro diverso, que crie empregos em outros países?

É preciso reiterar os votos de confiança depositados no Supremo Tribunal Federal e que bem caminha na resolução da polêmica posta, guardião máximo da Constituição, apto a resguardar o respeito à legalidade, bem como a retirar o país de uma realidade de estrangulamento fiscal, que impede o seu crescimento econômico - única via para a melhoria das suas condições sociais.