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 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03, quando aquela configurar etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria

Da contextualização histórica

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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, se estipulou 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, se estabeleceu 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), se previu, 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 (…).
>
> (...)
>
> 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".

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

No tocante à mudança da competência dos municípios para instituírem o ISS, e não mais o IIP, a comissão aduziu que a expressão a qual 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, entretanto, 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 previstos na Emenda B", isto é, no anteprojeto que resultou na EC nº 16/85.

Seguindo, 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com **mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização** " (grifo nosso).

Em 1968, adveio o DL nº 406/68, consignando ter 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, se previu a possibilidade de o tributo municipal incidir sobre "Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, **de objetos não destinados à comercialização ou industrialização** " (item 47, grifo nosso) e, também, sobre "Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) **de objetos 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 bem como 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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

e com efeito cumulativo, reservou-se sua tributação ao ICM ." (grifo nosso).

O item 72 da lista anexa ao DL nº 406/86, com redação dada por essa última lei complementar (LC nº 56/87), previu as seguintes atividades como sujeitas ao ISS: "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, 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 "Restauração, 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 no art. 155, inciso II, os quais estão sujeitos ao ICMS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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

Nessa toada, 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, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 26/4/17); c) contratos de franquia empresarial (RE nº 603.136/RJ, Tema nº 300, Relator o Ministro **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, Relator o Ministro **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 essas situações integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne 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.

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 apenas esse tributo incidir, 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, IX, b, da Constituição Federal).

Nesse sentido, menciono os seguintes julgados: RE nº 168.262/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , DJ de 20/4/01; RE nº 144.795/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro **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, a teor 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 mesma espécie normativa definir serviços de qualquer natureza (desde que não compreendidos na competência tributária do ICMS). Sobre esse tema, vide lições de Leandro Paulsen.

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, se constata ter a lei complementar ampliado, indevidamente, a competência tributária dos municípios, ofendendo o texto constitucional.

Sobre esse assunto, cito os seguintes precedentes: ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **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, poder-se-ia dizer que a pretensão da recorrente não encontraria, a princípio, amparo, em razão da a LC nº 116/03 ter previsto ser a atividade por ela desenvolvida tributável pelo ISS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

Contudo, tenho, para mim, 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

Tenho, para mim, 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, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa** , DJe de 25/5/11.

No exame dessa medida cautelar, a Corte concluiu que "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 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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, Relator o Ministro **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 perpassa 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 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 dessas embalagens pelo executor da encomenda, ainda que essas sejam personalizadas, constitui etapa do processo produtivo, cujo objetivo final é a produção e circulação dos bens e mercadorias embalados .

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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 trechos 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, 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

Recorde-se que, nas discussões para a elaboração de nova lista de serviços a que se referiu LC nº 56/87, se aduziu 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 4.398/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** , igualmente se aplica em discussões como a presente.

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

Nesse contexto, julgo que, ao não serem ressalvados, no subitem 14.05, os objetos destinados à industrialização ou à comercialização, o que existe é, em especial quanto 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" (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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

questão, no tocante a industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, os quais, após serem a esse 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 contratante, sendo o produto a essa 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, mas sim ao IPI e ao ICMS, em razão do papel que essa 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 mesma Turma chegou à idêntica conclusão no julgamento do ARE nº 839.976/RS-AgR, DJe de 12/3/15, no qual um município defendia a aplicação do subitem 14.05 em referência em contexto de industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, embora essa atividade configurasse, no caso concreto, etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 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, Relator o Ministro **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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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.

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". 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 multa e sem notificação para defesa". No Tema nº 816 de repercussão geral, se discutem 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". No Tema nº 1.195, Relator o Ministro **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". Enquadram-se no conceito de multa qualificada aquela por meio da qual se combate **a sonegação, a fraude ou o**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

conluio . **Os limites dessa multa serão apreciados no Tema nº 863 de 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". No RE nº 640.452/RO, Tema nº 487, Relator o Ministro **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 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, se utilizam critérios variados, misturando 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 um 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

Inicialmente, ressalto que essa limitação pode, observada a razoabilidade e a proporcionalidade, ser estabelecida pelo legislador complementar, consoante o art. 146, 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** :

> "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 1075-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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 alcançar os 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 importa, propriamente, efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Afora isso, o patamar muito alto poderia, por exemplo, estimular a assanha 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, se percebe 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 "As 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 de 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 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".

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

Não obstante isso, é certo que o Supremo Tribunal Federal, mesmo em momentos posteriores à CF/1934, mas anteriores ao advento da atual 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. 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, como: a vedação à 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, 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, 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. Nesse, 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".

Esse mesmo patamar foi utilizado em outros julgados. Nessa direção: RE nº 91.707/MG, a Segunda Turma, Relator o Ministro **Moreira Alves** , DJ de 29/2/80; e RE nº 98.393/RJ, Segunda Turma, Relator o Ministro **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).

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

Naquele mesmo sentido, registre-se, ainda, a apreciação do RE nº 220.284 /SP, Relator o Ministro **Moreira Alves** , DJ de 10/8/2000, 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 de 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 nº 1075-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 no importe de 20%.

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 [**sic**] 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 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: "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 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, Relator o Ministro **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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 dimensionamento da multa de mora guardar razoável proporção com a própria passagem do tempo de mora. Afinal, a razão de ser a 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%.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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.

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, nos quais reconheceu a validade de multas moratórias fixadas em patamares superiores.

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

Certamente 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 supere 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 4/04/2023 00:00

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

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, 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.

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** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 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-se a impossibilidade de incidência do ISS no tocante às industrializações por encomenda discutidas nos autos de objetos destinados à comercialização ou 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/11/2013 00:00

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 município 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, por meio do IPI (o que releva, a meu sentir, bitributação). 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, que a União cobre o IPI em relação aos mesmos fatos geradores;

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00

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 discutam 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, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até esse marco. No caso de não recolhimento do ISS ou do IPI, incide o IPI em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00