

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**A RELEVÂNCIA DO CRITÉRIO MATERIAL NA APURAÇÃO DO FATO  
JURÍDICO TRIBUTÁRIO NAS ATIVIDADES DE BENEFICIAMENTO EM BENS  
DE TERCEIROS: IPI, ICMS, ISS**

ALEX SOTELO CODO

**São Paulo**

**2014**

ALEX SOTELO CODO  
**A RELEVÂNCIA DO CRITÉRIO MATERIAL NA APURAÇÃO DO FATO  
JURÍDICO TRIBUTÁRIO NAS ATIVIDADES DE BENEFICIAMENTO EM BENS  
DE TERCEIROS: IPI, ICMS, ISS**

Monografia de conclusão submetida ao crivo dos mestres do curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/SP - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – ministrados na capital deste Estado de São Paulo, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**São Paulo**  
**2014**

## RESUMO

Sotelo Codo, Alex. A relevância do critério material na apuração do fato jurídico tributário nas atividades de beneficiamento em bens de terceiros: IPI, ICMS, ISS. Monografia para a conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo, 2014.

O presente trabalho objetiva analisar os critérios de interpretação e subsunção dos fatos jurídicos à norma jurídica tributária com enfoque na alteração trazida pela Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003 que determina a incidência do Imposto Sobre Serviços na atividade de beneficiamento em bens de terceiros, a fim de melhor compreender os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industriais, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto Incidente sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Mais especificamente, pretende-se analisar, à luz da Constituição Federal da República Brasileira de 1988 e dos critérios de interpretação - com ênfase na aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária - o serviço descrito na lista anexa da Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003, item 14 e 14:05, que trata dos serviços relativos a bens de terceiros e as atividades tipicamente industriais, em detrimento do possível alargamento da hipótese de incidência no exercício de competência pelo legislador federal e municipal no momento da confecção do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Palavras-chave: A relevância do critério material na apuração do fato jurídico tributário nas atividades de beneficiamento em bens de terceiros: IPI, ICMS, ISS. Regra Matriz de Incidência Tributária, Regras de Interpretação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

## RÉSUMÉ

Sotelo Codo, Alex. L'importance du critère matériel dans l'enquête du fait juridique tributaire dans les activités de traitement sur les biens de tiers: IPI, ICMS, ISS. Monographie pour l'achèvement de la spécialisation en droit tributaire de l'Institut Brésilien d'Études Fiscales - IBET. São Paulo, 2014.

Cet article vise à analyser les critères d'interprétation et de subsumption des faits juridiques à la norme juridique tributaire en se concentrant sur les changements apportés pour la loi complémentaire 116, 31 de Juillet de 2003 qui a déterminé l'incidence de l'impôt sur les services dans l'activité de traitement dans les biens de tiers afin de mieux comprendre les Tributes suivantes: Impôt sur les Produits Industriels, Impôt sur la circulation de Marchandises et Services, Impôt perçu sur les Services de Toute Nature.

Plus précisément, l'objectif est d'examiner, à la lueur de la Constitution de la République Brésilienne de 1988 et aussi avec les critères d'interprétation - centré sur l'application de la règle matrice d'incidence fiscale - le service décrit dans la liste annexe à la loi complémentaire 116, 31 de Juillet de 2003, l'article 14 et 14: 05 qui traite des services liés à la propriété de tiers et des activités précisément industrielles, aux faces d'un possible agrandissement de l'hypothèse d'incidence dans l'exercice de la compétence pour le législateur fédéral et municipal dans le moment de la confection de la taxe sur les services de toute nature.

Mots-clés: la pertinence du critère matériel dans l'apuration du fait juridique tributaire dans les activités de traitement sur la propriété de tiers: IPI, ICMS, ISS. Règle Matrice d'Incidence Fiscale, des Règles d'interprétation, Impôt sur les Produits Industriels, Impôt sur la circulation de Marchandises et Services, Impôt perçu sur les services de Toute Nature.

## SUMÁRIO

<b>1 – INTRODUÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>2 - A CONSTRUÇÃO DA NORMA</b> .....	<b>7</b>
2.1 - O giro lingüístico .....	<b>8</b>
2.2 - Semiótica aplicada ao direito .....	<b>9</b>
2.3 - Processo comunicacional do direito .....	<b>10</b>
2.4 - Percurso gerador de sentido .....	<b>11</b>
<b>3 - A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA</b> .....	<b>12</b>
3.1 – Conceito .....	<b>12</b>
3.2 - A Regra Matriz de Incidência do Imposto Sobre Produto Industrializado ....	<b>14</b>
3.2.1 - Critério Material do Imposto Sobre Produto Industrializado: <i>Industrializar Produto</i> .....	<b>14</b>
3.3 - A Regra Matriz De Incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços .....	<b>17</b>
3.4 - A Regra Matriz De Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza .....	<b>18</b>
3.4.1 - Algumas questões controvertidas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza .....	<b>19</b>
<b>4 - SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>23</b>
<b>5 – PROBLEMÁTICA</b> .....	<b>25</b>
<b>6 – DISCUSSÃO</b> .....	<b>26</b>
<b>7 – CONCLUSÃO</b> .....	<b>33</b>
<b>8 – BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>36</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

Almeja-se empregar parte do conhecimento adquirido no curso de especialização em Direito Tributário a uma questão prática posta como dúvida em consulta a este subscritor, elevando-a ao nível acadêmico, a fim de afastar aquelas divagações que se distanciam da melhor exegese, realizadas para justificar a arrecadação, portanto, a ultrapassar os ditames legais e a sacrificar a pretendida perfeição sistêmica que deveria decorrer do emprego da técnica científica e jurídica.

Assim, busca-se o aperfeiçoamento e utilização do aprendizado teórico obtido para, a partir dessa melhor compreensão do sistema tributário, resolver aparente problema quanto à atividade de beneficiamento em bens de terceiros que, após a edição da Lei Complementar 116 de 31 de Julho de 2003, dispôs sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aparentemente lhe ampliou o espectro.

Todavia, faz-se a ressalva de que o trabalho não mira o estudo da técnica em si, mas a emprega e, então, não se deterá com a minúcia e extensão necessária na compreensão desses institutos que antecederão a discussão propriamente.

Isso, porque os referidos assuntos demandariam um trabalho à parte, o que não é, efetivamente, o objeto, dado que se perquire tão somente descrevê-los *en passant* para aplicá-los.

Para tal, necessário compreender a norma jurídica como o resultado dos signos que alcança o intérprete e, portanto, verificar o movimento denominado giro linguístico e o percurso gerador de sentido para, após, adentrar a questão, sob o enfoque da regra matriz de incidência tributária.

## 2 - A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA

Norma é termo polissêmico que tanto poderá indicar o texto legal onde o intérprete encontra as prescrições de conduta e ou de sistema, portanto, suporte físico sobre o qual se debruça a fim de extrair as diversas significações<sup>1</sup>; como poderá indicar o resultado dessa análise minuciosa e, dessa forma, apontar juízo valorativo quanto àqueles enunciados prescritivos, portanto, se reportar à significação.

Neste último sentido **leciona Paulo de Barros Carvalho**, norma é o resultado/mensagem obtido através da leitura do texto positivo de lei que com este não se confunde. É, portanto, significação, que deverá, para se aperfeiçoar como norma, ser completa e, assim, possuir estrutura lógico-deôntica. Vale dizer, para que seja norma no sentido estrito, terá que trazer em seu bojo o sistema da dualidade onde preveja: para uma dada conduta, dada consequência.<sup>2</sup>

A doutrina ainda subdivide a norma em **primária**: capaz de determinar o nascimento da relação jurídica de direito material, que prescreve direitos, obrigações e deveres para aquelas partes que se inter-relacionam, como referir-se a estrutura ou organização que, de mesmo modo regulará condutas interpessoais, mas com o escopo de organizar seu processo produtivo e as relações destas normas entre si. E **secundária**: como resultado do desdobramento dessa norma inicial em outra sancionatória que, se prevista,

---

<sup>1</sup> Com efeito, a ambigüidade da expressão “normas jurídicas” para nominar indiscriminadamente as unidades do conjunto não demora a provocar dúvidas semânticas que o texto discursivo não consegue suplantar nos seus primeiros desdobramentos. E a clássica distinção entre “sentido amplo” e “sentido estrito”, conquanto favoreça a superação dos problemas introdutórios, passa a reclamar novos esforços de teor analítico. (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário – Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011, pág. 128)

<sup>2</sup> Fixemos aqui um marco importante: quando se proclama o cânone da “homogeneidade sintática” das regras do direito o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer, aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S’ e S”), mesmo que essa completude seja momentânea e relativa, querendo significar apenas, que a unidade dispõem do mínimo indispensável para transmitir uma comunicação de dever-ser. (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário – Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011, pág. 129)

decorrerá do descumprimento daquela, e que, assim, se constituirá numa segunda relação jurídica, agora de natureza processual.

Por último, a norma enquanto elemento componente do Direito, para que o íntegro, deverá apresentar características comuns. Então, reduzindo-lhe os atributos ao máximo, mas sem perder o sentido, chega-se ao que comumente denominam de mínimo irreduzível do deontico, ou seja, o conjunto mínimo de desígnios que, decompostos, não lhe subtrai o comando normativo.

## 2.1 - O Giro Linguístico

Giro linguístico ou neo-positivismo lógico é o nome dado ao movimento que pretende sanar o problema de linguagem enfrentado pelo positivismo lógico.

Diversos foram os pensadores e as áreas da ciência que contribuíram para a análise do problema linguístico a fim de criar um sistema coeso. Assim, a pretensão dos neo-positivistas foi resolver alguns vícios, a partir do suposto de que a base do conhecimento científico e sua propalação seria a linguagem e, portanto, necessário que sua utilização se desse da forma mais criteriosa, a reduzir-lhe impropriedades, subjetivismos e outras atecnias.

Neste diapasão, três foram as preocupações dos neo-positivistas ao destrinchar o processo comunicacional: a do **plano sintático**, quanto a relação dos signos entre si; a do **plano semântico** pela coordenação entre a significação dos signos, segundo o qual todas essas circunstâncias seriam coordenadas por regramentos criteriosos, a conferir linguagem própria e técnica àquele conhecimento científico; e a do **plano pragmático**, que analisa a relação entre o sujeito e o emprego dos signos com vistas àquilo que pretende.

**Aurora Tomazini De Carvalho** ilustra o tema com a seguinte assertiva:

*“(...) De acordo com este novo paradigma, a linguagem deixa de ser apenas instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa ser a condição de possibilidade para constituição do próprio*



*conhecimento enquanto tal. Este não é mais visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas sim entre linguagens*". (Curso de teoria geral do direito. O constructivismo lógico-semântico. Disponível em: [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=9427](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427), pág. 26 e 27).

Enquanto **Paulo de Barros Carvalho** arremata:

*“Espera-se do cientista do direito que escolha as premissas penetradas, é claro, pelos valores que compuserem sua ideologia, mantendo-se fiel aos pontos de partida, para elaborar um sistema descritivo consistente, dando a conhecer como se aproxima, vê e recolhe o objeto de investigação”* (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário – Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011, pág. 156 e 157)

Daí a concluir-se que o conhecimento quanto ao objeto de estudo não está adstrito apenas a ele, mas à linguagem científica que o distingue. Então, o emprego da técnica e a compreensão da linguagem não seriam o resultado final da sabedoria advinda dos estudos que lhes concernem, mas, igualmente, pré-requisito para seu conhecimento.

## **2.2 - Semiótica Aplicada ao Direito**

A Semiótica, como teoria geral dos signos que estuda a linguagem, quando aplicada ao Direito concede ao intérprete a possibilidade de conhecê-lo através de planos distintos, pois estabelece como premissa a especial circunstância de que a linguagem é o meio representativo que conduz do emissor ao receptor, signos capazes de apontar a diversidade, experiências sensoriais, sentimentos reais ou abstratos e etc.

No entanto, enquanto estudo da linguagem, lhe impõe a sistematização e o rigor necessários, a intencionar reduzir ou extinguir eventuais interpretações equivocadas.

O Direito é uma ciência que se manifesta através da linguagem, a exprimir sua pretensão/prescrição através desses signos, portanto, são os textos que representam a produção normativa. Logo, a construção de sentido pela interpretação decorrerá

necessariamente do conhecimento e das experiências vertidas em linguagem que possui o intérprete e, dessarte, a norma passa a ser fruto das experiências e nasce na consciência.

Veja-se que nem mesmo o fato escapa a tal análise, pois este, a que o intérprete supõe real, não deixa de ser um processo interpretativo e cognoscitivo impregnado de sensações e experiências lingüísticas, principalmente, quando de sua reprodução.

Ora, se o Direito se estrutura em textos, estes por óbvio estarão impregnados de subjetivismos e impropriedades, e, como corolário, a aplicação da semiótica à ciência do Direito se dará para aperfeiçoar o sentido e reduzir-lhe os equívocos, a sistematizar o processo interpretativo.

### **2.3 - Processo Comunicacional do Direito**

Como visto, o Direito se expressa precipuamente pela linguagem textual com o escopo de normatizar relações intersubjetivas no campo geral e abstrato para, a partir daí, fazer-se presente no plano individual e concreto.

Então, como processo comunicacional que é, necessário a existência dos seguintes elementos: *i)* emissor e *ii)* receptor; *iii)* um código comum; *iv)* conteúdo/mensagem que é o conjunto de signos a que se pretende dar sentido; *v)* canal por onde seja transmitida a mensagem: sonoro, textual, gestual; *vi)* vínculo psicológico entre ambos que os una quanto à vontade de emanar e receber conteúdo pela comunicação; e, *vii)* por último um contexto, no qual todos os elementos anteriores devem estar inseridos.

Sob a perspectiva da fonte que o emana, o Direito se faz representar pelo sistema lingüístico, verbal e escrito, particular (pois próprio do legislador) que objetiva prescrever condutas intersubjetivas, cujos elementos são as normas.

À luz das lições do Ilustre Mestre de PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“o direito como sistema de comunicação - cujas unidades são ações comunicativas e, como tais e enquanto tais, devem ser observadas e*

*exploradas - impõe que qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emitente, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional”.* (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário – Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011, pág. 164)

## **2.4 - Percurso Gerador de Sentido**

A proposta que se faz é a da compreensão do sentido e alcance dos textos jurídicos positivados a partir de sua interpretação.

O percurso a que se denomina gerador de sentido é realizado pela decomposição do sistema já enumerado, dividindo-o e classificando-o em quatro subsistemas, roteiro pelo qual o conhecimento se aprofunda, se torna homogêneo e distante de vícios, na medida em que a interpretação evolui.

Eis os quatro planos do processo interpretativo:

- (S1) plano da literalidade;
- (S2) plano das significações dos signos nos textos normativos;
- (S3) da construção de sentido na estrutura normativa (hipótese e conseqüente);
- (S4) na organização dessas estruturas quanto às relações de subordinação e coordenação.

O processo de interpretação e construção de sentido parte do plano mais simples ao complexo, analisa o texto bruto de lei enquanto conjunto de signos desprovidos de qualquer estrutura normativa e, pouco a pouco, alcança organização e senso, a culminar na relação entre o intérprete e o texto bruto e a conformação da estrutura lógico-deôntica (norma).

Mais adiante, na organização destas normas em relação estruturada de subordinação e coordenação (plano S4), o altiplano do processo interpretativo.

Assim, no **plano S1** está a mera aferição do texto jurídico legislado, ou seja, está presente a compreensão de que ali estão os enunciados prescritivos do ordenamento jurídico, designado como suporte físico do direito positivo que se faz presente pelos textos de lei.

No **plano S2**, passam a ter sentido (conteúdo de significação) os termos prescritos pelo legislador, muito embora ainda não esteja estabelecida a necessária relação lógico-deôntica da norma de hipótese e consequência.

Avançando o traçado, alcança-se a norma, no domínio das significações normativas (**S3**) que é o produto da compreensão do conteúdo dos signos na mente do intérprete, a formar aquela relação condicional de hipótese e consequência.

Porquanto no plano mais alto e último do processo interpretativo (S4) a preocupação se dá com as relações entre as normas, coordenação e subordinação, a que se denomina sistema.

### **3 - A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

#### **3.1 – Conceito**

Dentre algumas revelações e conclusões, a que se chama atenção é que norma é o produto obtido através do processo interpretativo que implica na construção subjetiva do juízo hipotético condicional ou lógico-deôntica de hipótese e consequência.

Nessa esteira, a regra matriz de incidência tributária (RMIT) nada mais é que a norma pura ou nos dizeres do Mestre Paulo de Barros Carvalho o “mínimo irreduzível do deôntico”, todavia e a ressalva é necessária, completamente destrinchada e esquadrihada segundo os requisitos necessários para a construção da norma jurídica tributária.

A propósito, colaciona-se excerto:

*“A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão*

*da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico. É claro que nesse percurso vai um reposicionamento do agente do saber jurídico que assume um cosmo-visão situada, declaradamente, no âmbito do chamado "giro-linguístico". (Paulo de Barros Carvalho Direito Tributário linguagem e método, página. 146)."*

Nesta senda, para encontrar a norma jurídica tributária de modo rápido e eficaz, deverá o intérprete verificar no texto bruto de lei e nos conteúdos de significação, aqueles elementos que se subsumam ao padrão Regra Matriz de Incidência Tributária.

São elementos necessários à construção da Regra Matriz de Incidência Tributária:

**I) Antecedente (hipótese):**

- a) Critério Material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência, trata-se, pois, do núcleo, o verbo e seu complemento que delimitam qual ação ou estado que realizado dará ensejo à incidência tributária;*
- b) Critério Espacial: O critério espacial delimita o espaço físico/território em que poderá se dar o fato gerador para que haja a incidência da norma;*
- c) Critério Temporal: indica o exato momento em que o fato impositivo ocorre;*

**II) Conseqüente:**

- d) Critério Pessoal: pelos sujeitos, ativo e passivo;*
- e) Critério quantitativo, formado pela conjunção da base de cálculo e alíquota.*

Em linhas gerais, prevê-se na hipótese da regra-matriz de incidência um fato de conteúdo econômico que, após realizado e seguido do emprego da linguagem competente, estabelecerá o vínculo obrigacional entre uma pessoa física ou jurídica (Contribuinte) e o Estado (Fisco), tendo este o direito subjetivo público sobre o Contribuinte ou quem lhe equivalha, à realizar uma conduta, que comumente se reduz ao pagamento em pecúnia do tributo.

### **3.2 - A Regra Matriz de Incidência Do Imposto Sobre Produto Industrializado**

O Imposto sobre Produtos Industrializados, detalhado na Constituição Federal em seu Artigo 153, inciso IV, em que pese a nomenclatura, viu o legislador infraconstitucional<sup>3</sup> prescrever em seu antecedente a hipótese de três situações distintas e as vejamos:

#### **Antecedente da norma:**

*Critério material:* i) industrializar produtos; ii) importar produtos industrializados para o país; e iii) adquirir produtos industrializados em leilão judicial de bens, perdidos ou de busca e apreensão;

*Critério espacial:* i) qualquer parte do território nacional onde tenha ocorrido a operação de saída do produto industrializado; e ii) nas alfândegas; e iii) onde se realizem os aludidos leilões.

*Critério temporal:* i) ocorre no momento da saída (desde que vertida na linguagem competente) do produto industrializado do estabelecimento produtor; ii) no momento do desembarço aduaneiro (desde que empregada a linguagem competente) e; iii) no momento em que houver a documentação de venda do Leiloeiro ao arrematador.

#### **Conseqüente da norma:**

*Critério quantitativo:*

*Base de Cálculo:* determinada pelo valor da operação: i) valor pago na operação de saída do produto industrializado; ii) valor do produto, acrescidos de encargos oriundos das operações fiscais, cambiais e aduaneiras; e iii) o valor da arrematação;

*Alíquota:* Porquanto a alíquota será aquela fixada em tabela própria (TIPI), com alíquotas variadas que aqui não se pretende a discussão.

*Critério pessoal:* será sujeito *ativo* a Fazenda Nacional (União) e o sujeito *passivo*: i) empresário, ii) o importador e iii) o arrematante.

#### **3.2.1 - Critério Material do Imposto Sobre Produto Industrializado: *Industrializar Produto***

---

<sup>3</sup> O Imposto sobre Produtos Industrializados é previsto igualmente no Código Tributário Nacional e legislação esparsa, que se destaca os artigos 46 e seguintes do CTN, Decreto Lei 7212/2010 e a tabela TIPI

Como é de especial importância para o desfecho do problema proposto, analisa-se com mais minúcia o critério material no que tange a industrializar produto.

**Eduardo Domingo Bottallo**, em sua Obra: **IPI – PRINCÍPIOS E ESTRUTURA**<sup>4</sup>, cria um tópico à parte que, “com a data máxima concessa vênua”, será transcrito em nota de rodapé a quase totalidade, dado ao grau de precisão e importância ao tema.

---

<sup>4</sup> “2.2. *Noção de produto industrializado, para fins de tributação por meio de IPI.*

*A Constituição Federal não fornece definição de “produto industrializado”.*

*A expressão, porém, não pode ser considerada simples ‘rótulo’, ou campo cuja ocupação fica por conta do legislador ordinário, do intérprete ou do aplicador.*

*Pelo contrário, ao empregar a expressão “produto industrializado”, a Lei Maior (art. 153, IV) atribuiu-lhe significação técnica, que o Direito Tributário deve acolher.*

*Trata-se, de resto, de mero reconhecimento da natureza de “direito de sobreposição” que o Direito Tributário tem, a qual, destacada de longa data pela doutrina (Gian Antonio Micheli), foi consagrada, em nosso direito positivo, pelo art. 110 do CTN.*

*O conteúdo técnico-jurídico da expressão em estudo foi bem captado pelo parágrafo único, do art. 46, do mesmo diploma, cujo teor é o seguinte:*

*‘Art. 46. (...)*

*(...)*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo’.*

*Esse conceito não encontra óbices na jurisprudência, sendo, ademais, bem acolhido pela doutrina. Tanto que alguns autores entendem que a própria Constituição Federal de 1988 o levou em conta, cabendo a propósito trazer, mais uma vez, à colação o sempre respeitado magistério de Geraldo Ataliba:*

*‘Aceito de modo geral pela maior parte da doutrina e amplamente sufragado por nossos tribunais, presume-se que o legislador constitucional tomou como referencial este conceito, ao elaborar o texto de 1988. Nada indica deliberação de alterar tal conceituação’.*

*De fato, a expressão constitucional produtos industrializados incorporou idéias consagradas em nosso direito, quer pela lei, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência. Portanto, um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica, técnica, etc., adquira utilidade nova para o consumo.*

*Haverá pois, produto industrializado, na acepção do art. 153, IV, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único, do CTN, quando um bem in natura passa por qualquer tipo de ação, **que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana.***

*Por oposição, não se estará diante de produto industrializado, quando a eventual ação a que um bem venha a ser submetido, não altera sua natureza ou finalidade, nem atende ao propósito de satisfação desta necessidade.*

Contudo, sucintamente, o citado Mestre leciona que a Constituição Federal não trouxe em seu bojo a definição para “produto industrializado” e que não caberia ao intérprete e nem mesmo ao legislador se ocupar de integrar a norma dando-lhe definição distinta daquela que não fosse técnica.

E muito embora o assinalado parece que o legislador agiu com acerto quando captou a atividade em sua acepção técnica e, portanto, não inovou quando prescreveu as atividades que implicariam na realização da industrialização.

Vale dizer, considera-se industrialização para fins do imposto, sempre que a atividade recair em um bem, *in natura* que “*lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana*”<sup>5</sup>.

*“Trata-se de mero reconhecimento do direito de sobreposição”.*

---

*Vale dizer, para fins de tributação por meio de IPI, não é qualquer modificação que se imprima a um bem, que pode ser havida como processo de industrialização, mas, apenas a que lhe agrega qualidades que facilitarão a satisfação de uma necessidade de consumo.*

*(...)*

*Desse preceito extrai-se que, para fins de incidência tributária, nem toda a operação exercida sobre matéria-prima tipifica processo de industrialização. A caracterização deste processo exige a obtenção de uma “espécie nova”, ou seja, de um novo produto, apto, de per se, a atender uma necessidade de consumo. Ausente tal aptidão, não há falar em tributação por meio de IPI.*

*Trata-se, como se vê, de conceito de industrialização diverso do vulgar ou, mesmo, do técnico ou do meramente econômico.*

*É que inexistente espaço jurídico à incidência do IPI, quando o bem é apenas submetido a um processo, que poderíamos denominar “intermediário”, ou seja, que não lhe atribui as condições necessárias para ser havido como “produto industrializado”, na acepção do artigo. 153, IV, da Constituição Federal e do art. 46, parágrafo único, do CTN.” (Bottallo, Eduardo Domingos, in IPI: princípios e estrutura / Eduardo Domingos Bottallo. – São Paulo : Dialética, 2009, págs. 27, 28, 29 e 30 ). (Destques deste Autor)*

<sup>5</sup> Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

*I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;*

*III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto **que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.** (Destques deste Autor)*



### **3.3 - A Regra Matriz de Incidência Do Imposto Sobre Circulação De Mercadoria e Serviços**

Na mesma senda do Imposto sobre Produtos Industrializados, porém por determinação Constitucional (Art. 155, II, da Constituição Federal de 1988) o incidente sobre Circulação de Mercadorias e Serviços prevê circunstâncias variadas para que se estabeleça a relação obrigacional tributária. Portanto, distintas Regras-Matrizes de Incidência Tributária de Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviço que se pode obter a partir da prestação de serviços de comunicação, de transporte e sobre a transferência, transmissão de titularidade das mercadorias.

#### **Antecedente da norma:**

*Critério material:* Conforme a prescrição legal, Art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, há mais de um critério material para a conformação da obrigação tributária, pois: **i)** poderá se dar com a realização de atos ou negócios jurídicos relativos à circulação de mercadorias, desde que importem em transferência de titularidade do bem; **ii)** na prestação de serviço de transporte intermunicipal e ou interestadual de passageiros, de cargas, de valores, realizado por via terrestre, aérea ou hidroviária; **iii)** e ainda se dar com o ato ou negócio jurídico que tenha por objeto específico um serviço de comunicação, entendendo-se esta na atividade em que um sujeito, por força de remuneração, forneça condições materiais a outro, a fim de que este se comunique com terceira pessoa, funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional.

*Critério espacial:* território do ente federado Estado.

*Critério temporal:* se dá no momento da prestação do serviço, desde que vertido na linguagem competente.

#### **Consequente da norma:**

*Critério Pessoal:* será *sujeito ativo* o Estado ou Distrito Federal, onde o serviço é prestado e *sujeito passivo:* o prestador dos serviços descritos.

### **Critério Quantitativo:**

*Base de cálculo:* é o preço dos serviços de comunicação, que se resume na quantia total paga pelo usuário ao prestador dos serviços.

*Alíquota:* Consoante regramentos próprios as alíquotas são variadas que neste trabalho não é de relevância trazer à colação.

### **3.4 - A Regra Matriz De Incidência Do Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza**

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, previsto na Constituição Federal, no Artigo 156, inciso III, tem sua regra matriz de incidência composta da seguinte forma:

#### **Antecedente da norma:**

*Critério material:* a Constituição Federal prescreve que o Imposto deverá incidir sobre a **prestação de serviço de qualquer natureza**, não compreendidos no ICMS (Art. 155, II) e, desde que, definidos em Lei Complementar, *in verbis*:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*Critério espacial:* Trata-se tributo de âmbito municipal, e, portanto, sua instituição (em que pese a existência da Lei Complementar) como incidência se restringem ao ente federativo. Ressalva-se que a observância a tal critério não se figura tão pacífico no caso de haver prestação de serviços em municípios diversos ou mesmo quando haja desdobramentos da pessoa jurídica (filial e sucursal)<sup>6</sup>.

*Critério temporal:* A conformação completa da obrigação tributária apta a surgir o crédito

---

<sup>6</sup> A controvérsia tem sido julgada pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o local a ser paga a exação deverá ser aquele em que ocorreu efetivamente a prestação de serviços. *Vide:* EREsp nº 130.792/CE, Rel.p/ac. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 12/6/2000; AgRg no AgRg no Ag nº 587.918/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 1/7/2005; e AgRg no Ag nº 595.028/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 29/11/2004

ao sujeito ativo e, daí, o dever de pagar para o sujeito passivo, se dá no momento da prestação do serviço e, desde que, seja vertido em linguagem competente.

**No conseqüente da norma:**

*Critério Pessoal:* O *sujeito ativo* é o Município onde o serviço foi prestado e o *sujeito passivo* o prestador dos serviços descritos.

*Critério quantitativo:*

*Base de cálculo:* é definida no Art. 7º da Lei Complementar 116/03 que corresponde ao serviço prestado.

*Alíquota:* Porquanto a alíquota tem o teto máximo fixado pela mesma legislação em seu Art. 8º, em 5 (cinco) pontos percentuais.

### **3.4.1 - Algumas Questões Controvertidas Relativas Ao Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza**

O Imposto Sobre A Prestação De Serviços de Qualquer Natureza, consoante a Regra Matriz De Incidência, não contempla alguns pontos controvertidos e crucias relativos ao debate.

Eis as indagações de maior relevo: todo e qualquer serviço pode ser tributado pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza? A lista de serviços, anexa à Lei Complementar 116/03 é taxativa, exemplificativa ou pode ser extensiva? E o que é prestar serviço?

Na realidade estas questões foram muito bem abordadas no curso de especialização e, inclusive, foram postas e discutidas em um dos muitos seminários.

Quanto às duas indagações iniciais, convém denotar que o Superior Tribunal de Justiça, com relativo acerto, indicou que o rol anexo da Lei Complementar 116/03 é

**taxativo** que, todavia, admite-se a interpretação extensiva<sup>7</sup>.

A relatividade no acerto se credita ao fato de que, além de o posicionamento se situar contrário à Constituição Federal, não é possível modular o alcance da interpretação, mesmo que se pretenda fazer o ajuste fino com a afirmativa de que o serviço deve estar descrito na citada Lei Complementar, como de fato fez o Egrégio Superior Tribunal.

Isso, porque não parece que a Constituição Federal (Art. 156, III) quando prescreve que incidirá o tributo em espécie aos “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*” permita que atividades outras que não estejam “definidas” na Lei Complementar, ainda que correlatas, sejam tributadas com aludido imposto, pois se assim fosse não traria em seu texto ordem clara e precisa como a negritada e sublinhada.

Ora, aquilo que é definido não aceita interpretação extensiva e, tampouco, restritiva, sequer aceita interpretação, até porque a palavra **definição**, do latim “*definio, -ire*”, significa, enquanto verbo transitivo:

*“1. Dar a significação, o sentido, a definição de; 2. Explicar; revelar; 3. Determinar, fixar ; 4. Decidir; 5. Decretar (em matéria religiosa); verbo pronominal; 6. Ser definido; depreender-se<sup>8</sup>.”*

Ou seja, a Constituição Federal determina que somente, leia-se exclusivamente, a Lei Complementar traria o sentido, definição, significação, determinação, fixação e decisão de quais os serviços seriam tributados pelo “ISS”, e, portanto, inviável admitir-se que outros meios (interpretação extensiva) possam trazer outros serviços, ampliando o rol das

---

<sup>7</sup> Vide: STJ, Resp. 1.111.234/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe08/10/2009.

<sup>8</sup> “definir”, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008-2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/definir> [consultado em 16-10-2014].

atividades que lá não estão descritas, ainda que sejam correlatas.

E se o leitor se indignar porque a “interpretação” foi meramente gramatical/literal, por primeiro, tenha-se que somente é cabível falar em interpretação naquilo que é obscuro, o que não parece o caso, tamanho a clareza do dispositivo. Por segundo, basta verificar a minúcia e o detalhamento que tanto o constituinte originário quanto o legislador federal (Lei Complementar) empregaram na confecção do referido tributo, mormente quando da discriminação das atividades na lista anexa, e inferir que, se realmente se pretendesse dar a possibilidade de interpretação extensiva, totalmente desnecessária e inútil a pormenorização das atividades tal qual foi realizada, pois os títulos seriam meramente exemplificativos e as atividades poderiam ser tributadas a partir da interpretação.

Portanto, leia-se que a Constituição Federal impôs que somente Lei Complementar poderia apontar quais serviços seriam tributados pelo “ISS” e, assim, a interpretação não poderá majorar o rol de atividades, pois estará a agregar atividades sem que o faça por lei complementar.

Já o último questionamento refere-se à definição do que seria “prestar serviço”.

Pois bem, o verbo “prestar” pode ser entendido como propiciar algo, dar, conceder, dispensar, empregar, fazer, se ativar, ou seja, práticas que, como se verá, poderão ser compreendidas como a obrigação de fazer.

E “serviços” é definido de forma indireta quanto ao conteúdo semântico e pragmático, tendo em vista o ordenamento jurídico.

O código de defesa do consumidor define serviço como *“qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”*.

Sob o aspecto da análise pragmática, há duas posições distintas, quanto aos conceitos econômico e jurídico.

Ambos os enfoques detém fortes defensores, mas aqui se transcreve apenas o atual prevalente, qual seja, o jurídico, onde o termo serviço corresponde semanticamente à **obrigação de fazer**.

Neste tocante, após algumas discussões acerca de dadas municipalidades pretenderem instituir o Imposto Sobre Serviço, considerando a atividade de locação de bem móvel, elaborou-se a súmula vinculante 31, onde: *“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”*

No entanto, é interessante notar a discussão que lhe originou, pois:

"Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços **revela o objeto da tributação**. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. **Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis**, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." **RE 116.121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001.**"

Prossegue-se com as discussões originárias:

Ementa: Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - **Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer)** - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110) -

Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), **eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.** Precedentes (STF). Doutrina." RE 446.003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006.

Portanto, a evolução caminhou para a obrigação de fazer.

Frise-se que para incidir o imposto sobre serviços, este não poderá se tratar de qualquer serviço, mas somente aquele consistente em atividade humana, que perfaça uma obrigação de fazer, previamente ajustada e com viés obrigacional/contratual, de cunho econômico, que não se refira à relação empregatícia (mediante subordinação, habitualidade, onerosidade e inexistente a alteridade), não previsto em quaisquer das hipóteses de ICMS e descrito no rol taxativo da LC 116/2003.

#### **4 - SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

Aliado à totalidade das explanações, necessário compreender minimamente o sistema constitucional tributário brasileiro, que aqui se delimita o alcance como o conjunto de enunciados prescritivos de âmbito constitucional que compõem o arcabouço de normas fundamentais e gerais de direito tributário.

Isso, pois se empregar maior atenção à Constituição Federal verificará o intérprete que o legislador originário dedicou especial atenção no tratamento dos tributos, fazendo-o de forma bastante pormenorizada e exaustiva. Ou seja, sem pretender ou possibilitar notáveis inovações jurídicas, senão aquelas já previstas e nos moldes detalhados, pois esse tratamento amplo e minucioso encartado numa Constituição que já é rígida confere ao sistema tributário a mesma característica.

Criou-se, portanto, um sistema completo, fechado e harmônico que limita e ordena estritamente não só cada poder tributante, mas também toda a atividade tributária e o próprio tributo, tratando-os quanto aos seguintes pontos: regras matrizes de incidência tributária; classificação dos tributos; repartição de competência; e limitações ao poder de tributar.

Dessarte, toda interpretação concernente às questões tributárias que pretenda ser jurídica e minimamente científica, deverá ter como princípio, meio e fim, o próprio texto constitucional (sem prejuízo das normas infraconstitucionais pertinentes que com aquelas normas não colidam), inclusive, a partir daquelas explanações acerca da linguagem, do percurso gerador de sentido e etc. Pois, o papel do intérprete passa a ser alcançar/obter sentido normativo a partir do texto positivado Constitucional.

E o relevo é salutar, pois, muito embora o notado esforço empregado pelo Constituinte originário para bem delimitar o poder de tributar (quem é competente, sua forma, conteúdo e procedimento), não raro se observa esses temas serem novamente tratados por normas infraconstitucionais, ou seja, fazendo-o por veículos normativos secundários quanto à matéria que lhe é desafeta, portanto, afastado dos estritos limites que aqueles veículos normativos primários lhes conferiu<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Com a devida ressalva, dado haver significativa divergência na compreensão da norma, vale a crítica realizada pelo Mestre Ives Gandra Martins, que em sua obra bem expôs o problema do Contribuinte brasileiro: Curso de Direito Tributário, a orientar o modo como o intérprete deverá analisar o sistema constitucional tributário, veja-se:

*“Estou convencido de que o atual sistema, como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil, único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios.*

*Tendo o constituinte plena consciência de que a carga tributária é excessiva, optou, como já o fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido, pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga ao contribuinte se em lei não estiver.*

*A falta de legislação não beneficia o Fisco, mas exclusivamente o contribuinte. Tem o Fisco o direito de brandir a espada da imposição, mas tem o contribuinte o direito de se defender com o escudo da lei.*

*É, portanto, o Sistema plasmado mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante, nada obstante hospedar considerável aumento da carga tributária, que já não era pequena, à luz do velho sistema.*

*Tenho para mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna a comunidade em nível de serviços públicos, e para sustentar os desperdícios, as*



Como conseqüência, institui-se obrigações tributárias (principais e acessórias) fundadas em instruções normativas, portarias, leis ordinárias e complementares dentre outros instrumentos completamente distantes da Constituição Federal ou, como se demonstrará, por interpretação equivocada da norma.

## 5 - PROBLEMÁTICA

Então, a partir de todos esses delineamentos que, não poucos, foram apresentados de forma sucinta, crê-se que o intérprete está ligeiramente preparado para realizar análise relativa ao problema que enfrenta o Contribuinte que realiza fato jurídico tributário de beneficiar dado bem de terceiros em atividade tipicamente industrial a que denominam como beneficiamento em bens de terceiros ou industrialização por encomenda.

A propósito, essa foi a consulta: dado cliente indagou este Autor se sua atividade de beneficiamento em composto termoplástico - *que se resume no emprego de materiais denominado “carga” , tais como: fibras de vidro, micro esferas de vidro, fibras de carbono, talco, caulim, “pó de serra”, pó de metal, corantes, a fim de alterar as qualidades e características dos plásticos* - em processo exclusivamente industrial e realizado mediante solicitação de terceiros, lhe importaria o dever de pagar o tributo em espécie Imposto Sobre Serviços segundo a Lei Complementar 116/03, pois ao que a Prefeitura Municipal estaria a lhe indicar, a referida Pessoa Jurídica seria autuada por não recolher o tributo devido, haja vista não se tratar de Imposto sobre Produtos Industrializados. E o temor era ainda maior devido ao fato de empresas vizinhas, que realizavam a mesma atividade, terem sido autuadas pelo Fisco Municipal.

---

*mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos.*

*Por esta razão sempre entendi que para a norma de rejeição social Kelsen tinha razão em considerar a sanção norma primária, pois assecuratória do cumprimento da norma de comportamento, como Cossio razão tinha em considerar, para as normas de aceitação social, as sanções normas secundárias, pois apenas aplicáveis aos casos patológicos de desobediência.*

*O tributo pela densidade superior de sua carga, sempre exigido a mais do que as reais necessidades do Estado, é uma norma de rejeição social.” (Curso de direito tributário / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador – 13. Ed – São Paulo : Saraiva, 2011, págs. 27 e 28).*

Atualmente, aquele consulente/Industrial que realiza a atividade de beneficiamento, discute no Poder Judiciário a exação e multa que lhe foram impostas, supostamente por não declarar e contribuir com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, posto compreender o Município que sua atividade é tipicamente de prestação de serviços.

## 6 - DISCUSSÃO

Em situações análogas, viu-se a Superintendência Regional da Receita Federal Brasileira insinuar que sobre o mesmo fato poderiam coexistir e incidir os tributos de Imposto sobre Produtos Industrializados e o que incide Sobre Serviços de Qualquer Natureza<sup>10</sup>.

Às fartas evidências que se rechaça de plano a coexistência desses dois tributos para o mesmo fato.

Todavia, não parece que o asseverado em consulta está de todo equivocado, afinal, o exegeta deve ter em conta que a solução apresentada encontra severas restrições, mormente porque a autoridade que a proferiu não é a competente para dirimir o conflito, dado não ter poder em relação à validade e pertinência da norma para asseverar que a legislação infraconstitucional não poderia usurpar a competência conferida à União pela

---

10

Eis a solução apresentada pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6.<sup>a</sup> Região, na consulta de número 27 que lhe foi dirigida em 26 de Fevereiro de 2013:

*"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO FATO DE A OPERAÇÃO SE IDENTIFICAR COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. A reunião de produtos, partes ou peças de que resultem novos produtos (luminárias ou quadros elétricos completos), com classificação fiscal própria, caracteriza industrialização, na modalidade montagem. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. O estabelecimento comercial de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por terceiros, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias-primas e produtos intermediários, equipara-se a industrial e, nessa condição, é contribuinte do IPI, em relação aos fatos geradores decorrentes da saída dos produtos tributados que industrializar por encomenda, sujeitando-se às obrigações principais e acessórias previstas na legislação de regência."*

Constituição Federal e criar tributo sobre matéria que lhe é desafeta e que, portanto, aquela Lei Complementar seria inconstitucional ou mesmo, fazer os ajustes criteriosos para que coexistam ambas as normas.

Mas o deslize que pode e deve ser destacado se deu ao assinalar que:

*“O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações”.*

Na realidade impede, pois, no caso em tela, um tributo não convive com o outro sobre o mesmo fato imponible!

O que deveria assinalar é que o fato de *aparentemente* se identificarem não impede a exação e que eventual conflito deveria ser dirimido pelas regras de hermenêutica e em última hipótese pelo Poder Judiciário.

Afinal para este Autor é totalmente cabível e exequível o convívio dos tributos em espécie à atividade de beneficiamento, cada qual com sua distinta hipótese de incidência, mas desde que haja maior clareza e que, assim, um não invada a competência do outro, bem como que, se houver dúvida, que esta seja em favor do Contribuinte.

Veja-se que os Municípios prosseguem na fiscalização e aplicação do entendimento de que “toda atividade” (ou algo muito próximo a isso) de beneficiamento em bens de terceiros concerne à Lei Complementar 116/03, item 14.05, e que a norma é plenamente válida e eficaz.

Assim, até que haja pronunciamento no sentido de que uma das normas (IPI ou ISS) é inconstitucional ou, o que parece mais salutar, até que o Judiciário efetivamente esclareça a discussão assinalando exatamente em que momento uma dada atividade deixa de ser

prestação de serviço solicitado e passa a ser industrialização por encomenda, a legislação deverá operar plenos efeitos e a confusão prosseguirá, até pela força normativa da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000, Art. 11 e parágrafo<sup>11</sup> que compele à fiscalização e o exercício da competência tributária.

E se a somatória dos fatores já seria suficiente para uma boa celeuma, temperou-se o preparo com uma boa dose de pimenta, pois chamado à resolução do aparente conflito de normas, o Superior Tribunal de Justiça deu ganho de causa aos Municípios quanto à questão que lhe foi posta, a decidir pela incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza na atividade de industrialização por encomenda e, por conseguinte afastar a incidência do IPI/ICMS<sup>12</sup>.

No entanto, o fez sem ter explicado de forma clara e objetiva, enfim, pormenorizadamente, os critérios balizadores para que o Fisco da União, Estados e Municípios, nos tributos que lhes competem, não venham a prosseguir na imposição equivocada da exação e multas.

Por ocasião da discussão, afigura-se suficiente a Ementa transcrita no Recurso Especial de n.º: 888.852/RS, relatada pelo Ministro Luiz Fux, onde:

*"TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.*

*1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete*

---

<sup>11</sup> "Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos."

<sup>12</sup> Julgamentos análogos proferidos no REsp. 888.852/ES, de 04.11.2008, REsp. 1097249/ES, de 03.11.2009, AgRg nos EDcl no REsp. 1.279.303/RS, de 06.05.2010, AgRg no Ag 1.362.310/RS, 01.09.2011, AgRg no REsp. 1.280.329/MG, 27.03.2012, EDcl no AgRg no AREsp. 103.409/RS, AgRg no AResp. 207.589/RS, de 06.11.2012.

aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. ***Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente*** (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS -Teoria e Prática", 8ªEd., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa *ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: ***conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).***

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS ***é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto.*** Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico

da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS."

(Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos /Momento de do Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. QuartierLatin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor:

"14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.05- Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer."

9. A "industrialização por encomenda constitui" atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para "industrialização por encomenda", a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

14. Recurso especial provido."

Foram pequenos, mas existentes os deslizes e estes decorreram da falta do merecido cuidado com os signos, tal qual o giro linguístico propõe e, por tal motivo, o relatório - apesar de tratar dos critérios materiais das regras matrizes de incidência dos respectivos tributos com acerto e, igualmente, a impor àquele caso o tributo correto, em nada esclareceu os demais operadores do direito que não tenham contato profundo com o dogma jurídico tributário e boa vontade.

E cabe uma primeira crítica que, apesar da bestialidade, expõe da maneira simplória, mas objetiva o equívoco, afinal, se realmente deve incidir o Imposto Sobre

Serviços naquela atividade, é errôneo designá-la como industrialização por encomenda, e sim como prestação de serviço por encomenda.

E o apontamento, como propositadamente assinalado, em que se sopesa a objetividade e simplicidade, traz em seu bojo, por vezes, a realidade, porque não raro o desígnio vulgar corresponderá à atividade propriamente e é esta quem definirá qual o tributo incidirá no caso em espécie.

Repisa-se, segundo a concepção deste Autor, o Superior Tribunal de Justiça tratou de forma correta os critérios materiais dos tributos respectivos, mas permitiu a confusão quando da explanação de motivos, e, principalmente nas ponderações acerca de se tratar de atividade meio e ou fim, posto que, o que efetivamente importa são os préstimos faticamente analisados segundo a completa relação obrigacional havida entre o tomador e o prestador/industrial, porquanto, concluiu corretamente acerca do tributo aplicado ao caso que lhe foi submetido.

Ou seja, o lapso maior se deve à circunstância de não ter sido suficientemente esclarecedor ao ponto de delimitar qual imposto deve incidir e como a Administração Pública irá realizar essa análise.

O Contribuinte não pode restar à mercê da boa vontade do Estado e dos agentes da administração pública e quando o Judiciário é invocado, principalmente nas instâncias superiores, deve esclarecer e sanar o problema.

Veja-se que pouco ou nada importa à definição do tributo, ter sido este encomendado ou não. Somente haverá razão de ser se tiver havido transferência de titularidade, hipótese em que poderá incidir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ou quando se tiver em mira a arrecadação em detrimento da confusão que se estabelece.

Destaca-se que a análise dos institutos tratados, que acabou por culminar na



compreensão da regra matriz de incidência, permite afirmar **à discussão em pauta**, que será a análise pormenorizada do fato em confronto com o critério material que definirão, no ato de subsunção dos fatos à norma, qual o tributo em espécie deverá recair e qual a relação obrigacional estabelecida.

Isso impende significar que quaisquer dos tributos debatidos (IPI, ISS, ICMS) poderá se subsumir à atividade de beneficiamento por encomenda, desde que o fato realizado se conforme com as aludidas regras matrizes dos respectivos tributos.

Portanto, haverá de ser visto o préstimo, verificá-lo consoante a melhor definição das obrigações: de dar um bem industrializado / obrigação de industrializar (IPI) nos termos do Art. 46 do CTN; se houve conjuntamente a obrigação de dar (ICMS) consubstanciada na transferência de titularidade; ou se não ocorreu a efetiva obrigação de fazer (ISS) – a rememorar que só pode cumprir a obrigação de fazer o homem, enquanto na realização de seus afazeres, físico ou intelectualmente observado - para, daí, determinar se o tributo é um ou outro.

Isto posto, no caso consultado a este Autor e que ensejou o presente trabalho, ainda que se trate de atividade de beneficiamento em bens de terceiros, essa se operou de modo totalmente industrial. Não houve um único serviço prestado que decorresse da atividade humana e, principalmente, o ato de beneficiamento realizado gerou ao bem as conseqüências previstas no Art. 46 do Código Tributário Nacional, onde: *considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*, e, portanto, o imposto que deveria incidir é o que recai sobre produtos industrializados.

## **7 – CONCLUSÃO**

Segundo a convicção do Autor, a problemática existe, porque no momento de confecção da Constituição Federal de 1988 o constituinte originário não foi suficientemente sagaz na elaboração dos processos e procedimentos aptos à manutenção do sistema

constitucional de freios e contrapesos, com vistas à instituição e arrecadação dos tributos, a objetivar o retorno / emprego do produto arrecadado aos fins públicos e, principalmente, preservar o bolso do Contribuinte.

Vale dizer, permitiu que somente ao Estado fosse dado o poder de instituição, controle e cobrança dos tributos e, sobretudo, autorizou que a ele fosse possível criar-se e aproveitar-se de sua própria torpeza, a gerar dúvidas, interpretações e extensões que somente lhe favorece.

É o Estado quem cria o regramento para impor o tributo e arrecadar, é esta mesma pessoa jurídica que, por meio do Poder Judiciário, determina as formas e a própria interpretação, assim como diz quais os regramentos são válidos perante o sistema Constitucional. E é esse mesmo Estado quem necessita cada vez mais do produto arrecadado, porque não controla seus gastos.

Às fartas evidências que com o decurso do tempo, no modelo previsto e, principalmente, quando favorável ao Contribuinte, a Constituição Federal se tornará um mero detalhe é, daí que se conclui que as confusões oriundas de omissão, obscuridade legal ou conflitos aparente de normas e questões de interpretação decorrentes de manifestação jurisdicional, não podem, em hipótese alguma, aproveitar o Fisco, mas, ao revés, o Contribuinte.

Ademais, àqueles que têm o compromisso com a ciência jurídica enquanto no emprego da linguagem descritiva, estes deverão se empenhar significativamente para não permitir que esses abusos se consagrem, porque fiéis aos princípios, ao método e, por conseqüência, ao fim a que se destina o Ordenamento Jurídico, Sistema Constitucional Tributário, os demais institutos aqui debatidos e, principalmente, à finalidade social da arrecadação tributária.

Ao cientista do Direito não é dado o direito de errar por primeiro e nem mesmo por último, pois a linguagem descritiva, enquanto fruto da ciência, não pode conviver com

vícios de tal monta que atinjam um sem número de normas.

Dessarte, conclui-se que a partir da compreensão da norma jurídica - *fruto da experiência do intérprete e que nasce em sua consciência* - se instrumentalizada e procedimentalizada, segundo o padrão da Regra Matriz de Incidência Tributária, fará com que o exegeta tenha mecanismos seguros para verificar a norma jurídica tributária, bem como o nascimento da obrigação tributária em todos os seus contornos. Com isso, conseguirá afastar ou se precaver daquelas interpretações imprecisas e desprovidas de técnica, de modo a não permitir que prevaleçam as elucubrações que objetivam justificar a atividade meramente arrecadatória.

E o método foi aplicado em um caso prático, como se viu na construção da regra matriz de incidência, e análise especial ao critério material, para elucidar problema aparente de norma e ou de sua interpretação no que se refere à atividade de industrialização por encomenda ou beneficiamento em bens de terceiros.

## 8 – BIBLIOGRAFIA

- CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário – Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

- CARVALHO, Aurora Tomazine, Curso de teoria geral do direito. O constructivismo lógico-semântico. Disponível em:  
[http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=9427](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427).

- MARTINS, Ives Gandra, Curso de direito tributário / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador – 13. Ed – São Paulo : Saraiva, 2011.

- BOTTALLO, Eduardo Domingos, *in* IPI: princípios e estrutura / Eduardo Domingos Bottallo. – São Paulo : Dialética, 2009.

- CARRAZA, Roque Antônio, *in* Curso de Direito Constitucional Tributária 27ª Edição, revista ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n.º: 67/2010 – Malheiros Editores.

- SOUZA, Cecília Priscila, *in* Âmbito Jurídico: url: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10704](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10704),

- JÚNIOR, Antônio Mendes Feitosa, *in* Artigos Fiscosoft - url: <http://www.fiscosoft.com.br/a/64xh/industrializacao-por-encomenda-hipotese-de-incidencia-tributaria-de-iss-icms-ou-ipi-antonio-mendes-feitosa-junior-galderise-fernandes-teles>

## SÍTIOS

- MONOGRAFIAS IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
<http://www.ibet.com.br/monografias/monografias-2011/>

PALÁCIO DO PLANALTO

- CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Url: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)

- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Url: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)

- DICIONÁRIO PRIBERAM DA LÍNGUA PORTUGUESA

Url: <http://www.priberam.pt/>

- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>

- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>