

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Tributário e Finanças Públicas**

**Ana Paula D’Avila de Souza**

**O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO**  
**SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**  
**NA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO**

**Brasília - DF**

**2012**

Ana Paula D'Avila de Souza

**O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO  
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA  
NA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Esp. Kátia Cavalli

Brasília - DF

2012

Ana Paula D'Avila de Souza

**O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE  
QUALQUER NATUREZA NA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

Dedico este trabalho a Deus, que tanto tem feito por mim.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por guiar meus passos em todos os momentos.

Aos meus pais, Henrique e Maria Aparecida, que caminharam firmemente comigo, inculcando-me coragem e determinação na conquista dos meus objetivos com confiança e apoio incondicional.

Ao Flávio, pela colaboração na superação de todos os obstáculos enfrentados para concretização deste projeto. Sua ajuda e seu apoio foram incomensuráveis.

Aos professores, pela dedicação em transmitir seus conhecimentos durante o curso, especialmente a minha orientadora pela disposição, mesmo diante do exíguo tempo, em colaborar para a confecção deste trabalho.

Sem todos vocês, eu não teria conseguido.

A dúvida é o início da sabedoria.”  
(Aristóteles)

## RESUMO

O presente trabalho busca definir o âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza na atividade de beneficiamento. A abordagem do conflito de competência entre o Imposto sobre Serviços e o Imposto sobre Produtos Industrializados, a definição do conceito dos termos beneficiamento e industrialização e os aspectos materiais das hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Serviços apontam os parâmetros para determinar o âmbito de incidência do imposto municipal. A definição do regime de tributação na atividade de beneficiamento por encomenda é o norte para a solução da problemática abordada neste estudo. A análise do tema tem por base a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial realizada através do método dedutivo.

**Palavras-chave:** Beneficiamento. Industrialização. Conflito. Tributação.

## **ABSTRACT**

This study aims to define the scope of service tax of any kind on the activity of processing. The approach to the conflict of competence between the service tax and excise tax, the definition of the terms of processing and the industrial and material aspects of the assumptions of tax incidence tax services link parameters to determine the scope of the tax city. The definition of the tax on the activity of improvement per parcel is a key to the solution of the problem addressed in this study. The analysis of the theme is based on the literature and case law held by the deductive method.

**Keywords:** Improvement. Industrialization. Conflict. Taxation.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**CF** - Constituição Federal

**ICMS** - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados

**ISSQN** - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

**LC 116/03** - Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003

**RIPI** - Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados

**TIPI** - Tabela de Incidência dos Impostos de Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ISSQN E IPI NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b>	<b>11</b>
2.1	Do Sistema Tributário Nacional	12
2.2	Da Competência Tributária	13
2.3	Da Instauração do conflito de competência entre ISSQN e IPI na atividade de beneficiamento	16
<b>3</b>	<b>DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN</b>	<b>19</b>
3.1	Competência	19
3.2	Fato Gerador	20
3.3	Contribuinte	21
3.4	Base de Cálculo	21
3.5	Alíquota	22
<b>4</b>	<b>DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI</b>	<b>23</b>
4.1	Competência	23
4.2	Fato Gerador	23
4.3	Contribuinte	25
4.4	Base de Cálculo	26
4.5	Alíquota	26
<b>5</b>	<b>O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO</b>	<b>28</b>
5.1	Delimitação conceitual dos termos beneficiamento e industrialização	31
5.2	Aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISSQN e do IPI	34
5.3	ISSQN:Regime de tributação do beneficiamento por encomenda	38
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>45</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>47</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca definir o âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços na atividade de beneficiamento.

A análise do regime de tributação nos casos de atividade de beneficiamento é matéria de extrema relevância para o Direito Tributário por interferir na rotina da administração tributária e dos contribuintes, em específico, as empresas.

O objetivo desse trabalho é a análise do âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços e, conseqüentemente, do Imposto sobre Produtos Industrializados no intuito de determinar o regime de tributação da atividade de beneficiamento.

Este estudo tem embasamento teórico na legislação vigente, na doutrina e no posicionamento adotado pelos Tribunais através da utilização de técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial por meio do método dedutivo.

Inicialmente, aborda-se a questão da relevância do Sistema Tributário Nacional para a contextualização do conflito de competência entre Imposto sobre Serviços e Imposto sobre Produtos Industrializados. Após, trata-se da delimitação da área de competência tributária dos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para instituir e cobrar tributos. Em seguida, estuda-se a Lei Complementar nº 116/03 e o surgimento da controvérsia acerca da competência tributária entre ISSQN e IPI na atividade de beneficiamento.

No segundo momento, trata-se da competência, do fato gerador, do contribuinte, da base de cálculo e da alíquota do imposto municipal – o Imposto sobre Serviços.

No terceiro momento, trata-se da competência, do fato gerador, do contribuinte, da base de cálculo e da alíquota do imposto federal – o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Por fim, adentra-se na temática central buscando uma definição conceitual dos termos beneficiamento e industrialização, dos aspectos materiais das hipóteses de incidência tributária e da adoção de parâmetros para determinar o âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços na atividade de beneficiamento .

## 2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ISSQN E IPI NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Impende, neste primeiro momento, a contextualização do conflito de competência entre Imposto sobre Serviços e Imposto sobre Produtos Industrializados no Sistema Tributário Nacional. Trata-se, portanto, de interpretar e analisar o conflito levando em conta o contexto em que está inserido. Para tanto adverte Carvalho (2008, p.125):

[...] o *quantum* de significação obtido com o isolamento do arcabouço da norma jurídica não é suficiente para expressar a orientação da conduta, como algo definitivo. Sua completude, perante o sistema, continua parcial, representando, apenas o vencimento de um ciclo do processo exegético, que passa, a partir de então, a experimentar novo intervalo de indagações atinentes ao que poderíamos chamar de *esforço de contextualização*.

A problemática desenrola-se no intuito de determinar a hipótese de incidência tributária e o adequado regime de tributação dos referidos impostos. Logo, o presente estudo importa em uma análise pormenorizada da realidade fática no mundo jurídico fazendo imprescindível a compreensão da sistemática do ordenamento jurídico tributário. Oportuna a transcrição do apontamento de Diniz (1995, p.26-27):

O sistema não é uma realidade nem uma coisa objetiva; é o aparelho teórico mediante o qual se pode estudar a realidade. É, por outras palavras, o modo de ver, de ordenar, logicamente, a realidade, que, por sua vez, não é sistemática. Todo sistema é uma reunião de objetos e seus atributos (que constituem seu repertório) relacionados entre si, conforme certas regras. [...] o Direito não é um sistema jurídico, mas uma realidade que pode ser estudada de modo sistemático pela Ciência do Direito.

O Sistema Tributário Nacional abrange os princípios constitucionais, as limitações do poder de tributar, a competência tributária e a repartição das receitas tributárias, conforme estabelece o texto constitucional. No entanto, o presente estudo pretende, especificamente, apurar a importância da sistematização do Direito Tributário na determinação da competência tributária dos impostos em comento.

## 2.1 Do Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional foi responsável pela sistematização de um emaranhado de normas e regras legislativas esparsas através de um sistema de repartição de atribuições conferidas aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com a denominação constitucional de competência tributária.

Registre-se a lição de Bobbio (1997, p. 71):

Entendemos por 'sistema' uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem. Para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência ente si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação

Em síntese, o Sistema Tributário Nacional abrange a atribuição constitucional de competência tributária dos entes federativos para o exercício da atividade legislativa plena, ressalvadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

A regulamentação do Sistema Tributário Nacional está contida na Constituição Federal e na Lei nº 5.172 de 25.10.66 – Código Tributário Nacional – CTN. Dispõe o art. 1º do CTN:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. (BRASIL, CTN, 1966).

Coelho (2002, p. 449) afirma que “Esta lei, com suas alterações, por determinação do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967 (DOU de 14.03.1967), passou a denominar-se CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”. (grifo no original). Para complementar, prevê o art. 2º do Código Tributário Nacional:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, CTN, 1966)

A sistematização do conjunto de regras de natureza tributária confere legitimidade aos entes políticos para instituição e cobrança dos tributos e delimita o âmbito de sua competência. Define Harada (2005, p. 322) o Sistema Tributário Nacional:

É o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Pontua Jorge Roberto da Silva (2004) em seu artigo intitulado *O Sistema Tributário Racionalista e Rígido*, de forma concisa, acerca da relevância da sistematização da legislação tributária:

No Brasil, antes da promulgação do *Sistema Tributário Nacional*, em 25 de outubro de 1966, não havia um sistema propriamente dito, mas apenas uma legislação esparsa. O emaranhado de atos normativos editados pela Administração Tributária, assim como, aqueles produzidos através de leis ordinárias, e pulverizados na legislação infraconstitucional, eram de tamanha complexidade que deixavam profundamente atônitos os próprios juristas da época, pois afastavam-se da precisão técnico-jurídica. Essa confusa conduta, ou '*Carnaval Tributário*' para o saudoso tributarista, professor Alfredo Augusto Becker, tornava difícil aos contribuintes de boa estirpe cumprirem com suas obrigações principais e acessórias, tamanha era a complexidade da legislação vigente.[...] Assim sendo, a grande saída foi a implementação do *Sistema Tributário Racionalista e Rígido*, em 25 de outubro de 1966.

A Constituição Federal trata do Sistema Tributário Nacional nos artigos 145 a 162 do Título VI, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional. Desta forma, extrai-se que a leitura sistemática da legislação tributária compreende, entre outros: os princípios gerais, a definição de tributo, a competência tributária e as limitações ao poder de tributar

## **2.2 Da Competência Tributária**

As normas constitucionais de competência tributária limitam o poder de tributar. Cumpre à Constituição Federal o mister de repartição da competência tributária entre os entes políticos - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - e de limitação ao poder de tributar por meio dos princípios constitucionais tributários.

Segundo Machado (2011, p. 305):

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto.

No mesmo sentido, Carazza (2008, p.489) preleciona:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias.

Cabe mencionar que a competência tributária para instituir tributo é indelegável, já que inadmissível no ordenamento jurídico a alteração do texto constitucional por norma infraconstitucional. Desta forma, dispõe o art. 7º do CTN:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra [...] (BRASIL, CTN, 1966)

Conforme o exposto, conclui-se que a atribuição constitucional de competência tributária não fica adstrita à determinação de competência para instituição de imposto, mas compreende a competência legislativa plena, conforme exposto no art. 6º do CTN:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei (BRASIL, CTN, 1966).

À lei, via de regra, ordinária, de cada ente federativo, incumbe a criação do tributo – art. 150 inciso I da CF:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – **exigir** (grifo nosso) ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, CF, 1988)

À lei complementar, cabe a edição de normas gerais de legislação tributária, conforme previsão expressa do texto constitucional, ou seja, estabelecer diretrizes gerais de forma a complementar os dispositivos constitucionais evitando conflitos de

competência diante da acepção vaga, por vezes, das normas constitucionais. Note-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária** (grifo nosso), especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, **a dos respectivos fatos geradores** (grifo nosso), bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (BRASIL, CF, 1988)

No caso do ISSQN, a competência tributária pertence ao Município. Informa Harada (2008, p.23):

[...] a lei complementar e, portanto, a lista a ela anexa, não é auto-aplicável. Nem a Constituição, nem a lei complementar cria o imposto, que é tarefa exclusiva do legislador ordinário da entidade política que recebeu a outorga de competência impositiva. À lei tributária material de cada município cabe definir o fato gerador do ISSQN, o que importa na elaboração completa da lista de serviços tributáveis, com a explicitação dos diversos serviços que entenda ser abrangidos pela expressão “congêneres”, que continua figurando na atual lista nacional de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Diante do exposto, far-se-á uma análise introdutória do conflito de competência entre IPI e ISSQN na atividade de beneficiamento mediante as novas disposições trazidas pela Lei Complementar nº 116/03.

## **2.3 Da instauração do conflito de competência entre ISSQN e IPI na atividade de beneficiamento**

O art. 156, inciso III, da Constituição Federal dispõe que “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Nessa senda, a Constituição Federal dispõe que compete aos Municípios a competência tributária de instituição do ISSQN, excetuando operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme previsto no art.155, II da Constituição Federal e no art.1º § 2º da LC nº 116/03.

O art. 156, inciso III, da Constituição Federal incumbe à lei complementar a definição dos serviços sobre os quais recairá o referido imposto. A lei complementar referida no artigo mencionado trata-se da LC nº 116 editada em 31 de julho de 2003 e “dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências” com a respectiva Lista de Serviços em anexo.

A LC nº 116/03 revogou a redação do Decreto Lei nº 406/68 e, conseqüentemente, o item 72 da Lista de Serviços (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987) e, justamente neste ponto, instaurou-se o conflito de competência entre IPI e ISSQN. Alerta Harada (2008, p.24):

A taxatividade da lista proclamada pelo STF não quer dizer sua imutabilidade. Quer por razões de política tributária, quer em decorrência do surgimento de novos serviços nesse mundo globalizado, o legislador complementar, que recebeu a incumbência constitucional de definir os serviços tributáveis, pode ampliar o rol de serviços tributáveis pelos municípios. Já a diminuição do rol, hipótese improvável, esbarraria nos preceitos constitucionais concernentes à autonomia municipal (arts. 18 e 30 da CF).

A Lista de Serviços anexa à LC 116/03 determina as hipóteses de incidência do ISSQN. Nas palavras de Sabbag (2011,p.671):

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe a concretude fática, definindo-se pela escolha do legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Já o fato gerador ou fato imponible, na conceituação do mestre Ataliba, *apud* Sabbag (2011,p.671) “é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe a abstração do paradigma legal que a antecede”. No presente trabalho, optar-se-á por fazer uso do termo “hipótese de incidência tributária”, exceto na titulação dos Capítulos 3 e 4.

Retomando, o subitem 14.05 da Lista de Serviços da LC nº 116/03 dispõe da seguinte forma:

**Art. 1.** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (grifo nosso)**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

**14. Serviços relativos a bens de terceiros.**

14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento (grifo nosso)**, lavagem,secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

O item 72 da Lista de Serviços do Decreto Lei 406/68 dispõe:

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

Diante do exposto, percebe-se que o subitem 14.05 da Lista de Serviços da LC nº 116/03 fala em beneficiamento, de forma ampla, sem restrições, ou seja, referente a quaisquer serviços. Em contrapartida o item 72 da Lista de Serviços do Decreto Lei nº 406/68 fala em beneficiamento de objetos não destinados à industrialização ou à comercialização. Percebe-se que o item 72 afasta a incidência do IPI/ICMS sobre objetos não destinados à industrialização ou à comercialização.

Conclui-se que , *ad argumentandum*, o ISSQN incidirá sobre a atividade de beneficiamento, de objetos quaisquer, independente da destinação final de industrialização ou de comercialização, já que não houve a renovação da ressalva do item 72 no subitem 14.05 da LC nº 116/03. A incidência do ISSQN no caso de beneficiamento destinado à atividade-fim de industrialização ou comercialização remete a uma interpretação gramatical do subitem 14.05 da LC nº 116/03.

Explica o professor Machado (2011, p.105) sobre interpretação gramatical:

Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica [...].O elemento literal, embora indispensável,, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos. [...] Daí a necessidade que sempre tem o intérprete das normas jurídicas de utilizar também outros métodos ou elementos de interpretação.

Complementa Sabbag (2011, p. 652) definindo a interpretação gramatical com os seguintes dizeres: “É um método restritivo, i.é, mecanismo que se limita aos dizeres contidos na norma para que não se alcancem situações extrínsecas”.

Por consequência, da interpretação gramatical do dispositivo legal, surge o conflito de competência entre a incidência do ISSQN ou do IPI.

No entanto, busca-se, introdutoriamente, apenas traçar linhas gerais referentes ao tema proposto para, posteriormente, aprofundar as questões específicas e estabelecer parâmetros para solução da controvérsia.

O próximo capítulo abordará a competência, o fato gerador, o contribuinte, a alíquota e a base de cálculo do imposto municipal (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e do imposto federal (Imposto sobre Produtos Industrializados), sem a intenção de esmiuçar os referidos pontos.

### **3 DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN**

Com a Reforma Tributária proveniente da Emenda Constitucional nº 18/1965, o Imposto de Indústrias e Profissões foi substituído pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Este antigo imposto constituía a principal fonte de receita tributária municipal. Atualmente, o referido imposto é denominado simplesmente de Imposto sobre Serviços, usualmente, denominado ISSQN.

#### **3.1 Competência**

Dispõe o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, que “compete aos municípios instituir impostos sobre serviços, não compreendidos os serviços previstos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, ou seja, excetuados os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Acerca da função do ISSQN ensina Machado (2011, p. 410) que “o ISSQN tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios”.

Para Martins (2010, p.12) o ISSQN, no atual Sistema Tributário Nacional, caracteriza-se pelos seguintes pontos consagrados na Constituição:

a) o imposto é de competência dos Municípios; b) o imposto, pela denominação econômica, é sobre a circulação de serviços, a prestação de serviços a terceiros. O fato gerador da respectiva obrigação tributária é a “prestação de serviços”; a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço”; e o contribuinte é o “prestador do serviço”; c) os serviços onerados pelo imposto municipal são os definidos em lei complementar, não podendo fazer parte da lista os serviços que ficaram na competência dos Estados: “de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (CF, art. 155, II). Há, portanto, uma dependência tributária relativa ao ISSQN, para que o legislador ordinário municipal institua o imposto, qual seja: a existência de lei complementar.

Prevê o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 que o Município competente para efetuar a cobrança do ISSQN é o do local do estabelecimento do prestador do serviço ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, com as exceções previstas nos incisos do referido artigo.

### 3.2 Fato Gerador

Nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal, o âmbito de incidência do ISSQN refere-se a prestação de serviços definidos em lei complementar, excetuadas as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme disposto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Prestação de serviço é a transferência onerosa de bem imaterial de uma pessoa à outra (FRANCO, 2002) e complementa em seu artigo *Aspectos e Estruturação do Imposto sobre Serviços* relatando:

Traduz-se pela venda de bens imateriais, de bens incorpóreos que se acham no circuito econômico produção–circulação. Tal prestação de serviços abrange tanto o fornecimento de trabalho como a locação de bens móveis, a locação de espaço em bens imóveis com determinado objetivo e a cessão de direitos. O fato de haver fornecimento de materiais não desnatura a espécie de circulação e, em consequência, o respectivo fato gerador.

Cabe à lei complementar definir as normas gerais do fato gerador dos impostos. Dispõe a Lei Complementar nº 116/03 em seu art. 1º e parágrafos:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Em relação à Lista de Serviços, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a mesma é taxativa, ou seja, só há incidência do ISSQN sobre os serviços expressamente elencados. Entende-se, portanto, preliminarmente, que basta constar da lista de serviços do ISSQN para incidência da tributação.

Aponta Machado (2011, p. 411):

A propósito da definição, pelo legislador do Município, da hipótese da incidência do ISSQN, séria polêmica surgiu entre os tributaristas mais eminentes, sustentando uns o caráter exemplificativo da prefalada lista de serviços, enquanto outros asseveravam o seu caráter taxativo.

Contudo, prevalece o posicionamento dos Tribunais Superiores acerca da taxatividade dos serviços relacionados na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Segue a transcrição da decisão proferida em Recurso Especial nº 107934/MG:

TRIBUTÁRIO - ISSQN - LISTA DE SERVIÇOS -TAXATIVA - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA -SERVIÇOS BANCÁRIOS - ENQUADRAMENTO -REEXAME FÁTICO - SÚMULA 7/STJ.71. A jurisprudência majoritária desta Corte firmou-se no sentido de que a lista anexa ao Decreto-lei n. 406/68 comporta interpretação extensiva, a fim de abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente.4062. O enquadramento das atividades prestadas pela recorrente, aos lindes da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/68, demanda a análise do contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal em vista do óbice da Súmula 07/STJ. Agravo regimental improvido.

Ou seja, é taxativa do ponto de vista vertical, mas comporta elasticidade dentro de cada item, portanto a interpretação é extensiva.

### 3.3 Contribuinte

O sujeito passivo é o contribuinte - pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador - ou o responsável.

Segundo a LC nº 116/03 em seu art. 5º “contribuinte é o prestador do serviço”. Cabe destacar que, não são considerados contribuintes, para fins de tributação do ISSQN, os prestadores elencados no art. 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

[...]

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

Ocorre a incidência do ISSQN na realização de qualquer serviço prestado por empresa ou trabalhador autônomo.

### 3.4 Base de Cálculo

Como sustenta Martins (2003, p. 292), “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço [...].No caso do ISSQN, o preço do serviço constitui-se no número de unidades monetárias que se paga para adquirir um bem incorpóreo”.

Segundo ensina Machado (2011, p. 413), o fisco municipal entende que:

Em se tratando de prestação de serviços sobre a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho... em se tratando de serviços prestados por empresa, o imposto, que nesse caso é proporcional tem como base de cálculo o preço de serviço. É a receita da empresa, relativa a atividade de prestação de serviços tributários.

Assim, a base de cálculo é o preço do serviço, excluído o valor das mercadorias fornecidas, que ficam sujeitas à incidência do imposto sobre circulação de mercadoria, de competência estadual.

### 3.5 Alíquota

No tocante as alíquotas do referido imposto, dispõe o art. 156, § 3º, I, que:

Art.156 Compete aos municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas. (BRASIL, CF, 1988)

A Lei Complementar nº 116/2003 em seu art. 8º, fixou a alíquota máxima do ISSQN em 5%, podendo os Municípios, por meio de lei, fixar alíquotas inferiores.

Cite-se o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

**Art. 88.** Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: **I** - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; **II** - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Em resumo, da falta de regulamentação, por meio de lei complementar, dos incisos I e III do §3º do art. 156 da Constituição Federal a alíquota mínima fica estabelecida em 2% e não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

## 4 DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados, também denominado IPI, criado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, veio substituir o antigo Imposto de Consumo.

### 4.1 Competência

A competência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é da União, conforme art. 153, inciso IV da CF e art. 46 do CTN. Discorre Machado (2011, p. 333) acerca da função extrafiscal do IPI:

Embora utilizado como instrumento de função extrafiscal, sendo, como é, por força de dispositivo constitucional, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto (CF, art. 153,§2º,IV), o IPI tem papel da maior relevância no orçamento da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Foi, até pouco tempo, o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada atualmente pelo imposto de renda [...].

Entende-se por função extrafiscal restritiva a alta tributação de certos produtos - artigos de luxo, supérfluos, bebidas e cigarros – para desestimular o consumo.

### 4.2 Fato Gerador

O art. 46 do Código Tributário Nacional dispõe acerca dos fatos geradores do IPI:

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 art. 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado elevado 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. (BRASIL, CTN, 1966).

Esclarece Machado (2011, p.334):

É sabido, porém que o Código Tributário Nacional, como lei complementar que estabelece normas gerais, não define o fato gerador dos tributos. Em outras palavras, ele não veicula as hipóteses de incidência tributária. Isto é atribuição do legislador ordinário da pessoa jurídica titular da competência tributária.

É fundamental, para o entendimento do art. 46 do CTN, a análise das definições de industrialização, produto industrializado e estabelecimento.

O Decreto nº 7212 de 15 de junho de 2010, também designado como Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e traz o conceito de industrialização no seu art.4º:

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.(BRASIL, RIPI, 2010)

Produto industrializado é o resultado de qualquer operação, definida no Regulamento do IPI - RIPI, como industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária.

Considera-se estabelecimento industrial o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, conforme art. 8º da RIPI/2010.

Dispõe o art.9º da RIPI/2010 acerca do estabelecimento industrial equiparado. Esclarece Martins (2003, p. 259) que “em certos casos, a lei equipara o estabelecimento do comerciante ao do industrial”.

Nesta seara, ensina Machado (2011, p. 336) que “quando a industrialização se der no próprio local do consumo ou da utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial”.

### 4.3 Contribuinte

Dispõe o art. 153, inciso IV, da Constituição Federal que compete à União instituir Impostos sobre Produtos Industrializados (BRASIL, CF, 1988).

Os contribuintes do IPI estão elencados no art. 51 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:  
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;  
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;  
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definido no inciso anterior;  
IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão;  
Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. (BRASIL, CTN, 1966).

O RIPI/2010 também define o sujeito passivo do IPI no seu art. 21:

Art. 21. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, e diz-se (Lei nº 5.172, de 1966, art. 121):  
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

Relata Machado (2011, p. 332) que “a competência para instituir e cobrar o imposto sobre produtos industrializados constitui significativa parcela de poder político que se concentra em mãos do Governo Federal [...]”.

Machado (2011, p. 340) esclarece que “embora o estabelecimento seja na realidade apenas um objeto e não um sujeito de direitos, para fins de IPI [...], assim não é. Por ficção legal, cada estabelecimento se considera um contribuinte autônomo”.

## 4.4 Base de Cálculo

A base de cálculo do IPI é diferenciada e depende da hipótese de incidência tributária. Dispõe o Código Tributário Nacional sobre a base de cálculo:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

(BRASIL, CTN, 1966).

Martins (2003, p. 260) explica que “o imposto será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, constante da Tabela, sobre o respectivo valor tributável”.

## 4.5 Alíquota

A Constituição Federal dispõe, no art. 153, § 3º, I, que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto.

Martins (2003, p. 260), ao tratar deste tema, vem ensinar que “o imposto em questão é seletivo e afirma que os produtos de primeira necessidade terão alíquotas menores, enquanto os produtos supérfluos, como cigarros e bebidas, terão alíquotas maiores”.

Machado (2011, p. 335) diz que “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada tabela de incidência do imposto sobre produto industrializado, geralmente conhecida pela sigla TIPI”.

Analisando-se a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), observa-se que as alíquotas do IPI variam de 0 (zero) a 330.

Machado (2011, p. 335), ao tratar das alíquotas reforça a seletividade do imposto, esclarecendo que:

Essa alíquota mais elevada incide sobre cigarros. A grande maioria das alíquotas estão abaixo de 20%, e também existem na TIPI alíquotas fixas, estabelecidas em razão da quantidade e não do valor do produto, como é o caso das que se prestam para o cálculo do imposto incidente sobre águas minerais, cervejas, e refrigerantes, entre outros produtos.

Cabe ressaltar que a isenção do IPI somente será concedida por lei, conforme dispõe o art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Logo, a alíquota 0%, representa um efeito prático da exclusão do ônus sem isentar o tributo.

Conforme dispõe o art. 153, § 1º, da Constituição Federal, é facultado ao Poder Executivo alterar a alíquota do IPI. No entanto, a base de cálculo não pode ser alterada por ato do Poder Executivo

## 5 O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO

Inicialmente, faz-se necessário contextualizar o conflito de competência do ISSQN e do IPI, a fim de pormenorizar os aspectos fundamentais da alteração legal que patrocinou posicionamentos divergentes acerca da matéria. Embasa Barreto (2005, p. 155):

No nosso sistema constitucional, a tributação de serviços é teoricamente problemática, e sobretudo enseja, pelas suas proximidades ontológicas com outras figuras, inúmeros conflitos de competência tributária entre Municípios e as demais entidades tributantes.

Em seguida, cabe delimitar conceitualmente os termos beneficiamento e industrialização de forma a parametrizar as bases do conflito e abordar a respeito do aspecto material da hipótese de incidência tributária do IPI e do ISSQN com o objetivo de facilitar a distinção entre o âmbito de incidência dos respectivos impostos e o seu regime de tributação.

Por fim, determinar-se-á o regime de tributação decorrente das atividades de beneficiamento e far-se-á uma análise jurisprudencial.

A LC 116/03 revogou a redação do Decreto Lei nº 406/68, item 72 da Lista de Serviços (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987) e, justamente neste ponto, instalou-se o conflito de competência entre IPI e ISSQN. Frise-se que, o subitem 14.05 da LC 116/03 não renovou a ressalva do item 72 do Decreto Lei nº 406/68 revogado.

Como visto anteriormente, o item 14.05 da LC 116/03 dispõe da seguinte forma:

**Art. 1.** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa** (grifo nosso), ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

**Item 14. Serviços relativos a bens de terceiros** (grifo nosso)

**Subitem 14.05.** Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento** (grifo nosso), lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

O item 72 da Lista de Serviço do Decreto Lei 406/68 dispõe:

Item 72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento** (grifo nosso), lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos **não destinados à industrialização ou comercialização** (grifo nosso);

Com base nos dispositivos, depreende-se que a incidência do ISSQN, em relação a bens de terceiros, na atividade beneficiamento, recairá sobre quaisquer objetos, independente de sua destinação final para industrialização ou para comercialização. Note-se que foi dado ao subitem 14.05 da LC nº 116/03 uma interpretação gramatical, ou seja, restrita ao texto legal. Explana Bastos (1992,p.183-184):

[...] a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis. Mas aqui há a observar-se o seguinte: a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar.

Importa dizer que não parece acertado o uso do método gramatical como meio de interpretação do referido dispositivo legal. A utilização, por exemplo, do método sistemático parece mais adequada por contextualizar a lei interpretada no ordenamento jurídico na busca do conteúdo significativo da norma. No entanto, cumpre transcrever os ensinamentos de Machado (2011,p.104):

A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado *possível*, mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas fornecer suas possíveis significações.

O subitem 14.05 da LC nº 116/03 deverá ser interpretado sistematicamente em observância às regras do Sistema Tributário Nacional. Contudo, fica a lição do já citado Machado (2011,p.104):

A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a *interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico* e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.

De início, impede mencionar o posicionamento da Receita Federal na Solução de Consulta n.º 350 de 19 de outubro de 2004 da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, *in verbis*:

EMENTA: CAMPO DE INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITO AO ISSQN. IRRELEVÂNCIA. As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RIPI/2002, somente escapando ao campo de incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento. **O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência do ISSQN, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI (grifo nosso).**

Quer-se afirmar que uma idêntica operação possa vir a ser enquadrada no mesmo âmbito de incidência de impostos distintos, no caso concreto, do ISSQN e do IPI. O fisco pretende exigir o recolhimento de ambos os tributos: IPI e ISSQN sobre um mesmo fato gerador onerando o contribuinte. Observa-se que o acima exposto trata-se de bitributação, não admitida, neste particular, pela Constituição Federal de 1988.

A respeito da Solução de Consulta nº 350 de 19 de outubro de 2004, Barreto (2005,p.154) afirma que “Tem-se na espécie erro crasso. De fato, ou se tem operação com produto industrializado, sujeita ao IPI, ou se tem prestação de serviços, submetida ao ISSQN. Ou um ou outro; nunca ambos”.

Na Decisão nº 8 de 11 de janeiro de 1999 da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal posicionou-se a Receita Federal afirmando que o beneficiamento por encomenda, no caso concreto, refere-se à industrialização e, portanto, cabível a cobrança de IPI.

EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO POR ENCOMENDA. Constitui industrialização, na modalidade **beneficiamento**, a instalação de acessórios como protetores de caçamba para utilitários, baterias, frisos, protetores de carters, toca fitas, retrovisores e outros equipamentos, em automóveis novos, importados por terceiros que encomendam a operação, a ser realizada na ocasião da nacionalização dos veículos, junto a estabelecimento especificamente criado para este fim. O estabelecimento executor da encomenda é considerado industrial, submetendo-se a todas as obrigações principais e acessórias previstas na legislação do imposto.

Com base no exposto, sintetiza Barreto (2005, p.154-155) de forma singular, com as seguintes palavras:

As genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente, com as de prestações de serviços.[...] Só é possível, em cada caso, discernir uma de outra figura, caso se analise conjuntamente as condições de seu desempenho, bem como o tipo de relacionamento que se estabelece entre o praticante da operação e as demais pessoas envolvidas.

Desse modo faz-se imperioso delimitar conceitualmente o termo beneficiamento e industrialização.

## 5.1 Delimitação conceitual dos termos beneficiamento e industrialização

O beneficiamento é a modificação ou melhoramento de determinado bem, sem alteração de sua natureza. Neste sentido, define Borges (2003, p. 62):

Trata-se, assim, de uma operação destinada a dar ao produto as peculiaridades técnicas necessárias aos fins a que se destina (funcionamento e utilização), ou, por outro lado, os requisitos para a qualidade almejada (acabamento e aparência).

O CTN no parágrafo único do art.46 define produto industrializado:

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.

O Decreto nº. 7212, de 15 de junho de 2010, denominado RIPI/2010, regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dispõe em seu art. 4º, inciso II:

Art. 4º Caracteriza **industrialização** qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); [...].

No parecer normativo CST n. 398/71 item 04, a Receita Federal emitiu o seguinte entendimento:

A diferença mais marcante entre essas duas operações encontra-se na própria definição fiscal. E essa diferença está em que na "transformação", que "importa na obtenção de espécie nova", há um deslocamento do produto primitivo (matéria-prima ou produto intermediário) para nova classificação fiscal (posição ou inciso diferente); no "beneficiamento", o produto sofre apenas um "melhoramento" sem que a sua classificação se altere.

A advogada tributarista Fabiana Fragnani Barbosa (2006) expõe em seu artigo intitulado *Atividade de Beneficiamento: Conflito de Competência entre IPI e ISSQN* que “o beneficiamento pressupõe a preexistência de um produto que tem aperfeiçoado o seu funcionamento, utilização, acabamento, mas permanece com sua identidade original”. Reduz-se a atividade de beneficiamento ao mero melhoramento do produto, sem obtenção de espécie nova (transformação).

Note-se, o RIPI/2010 classifica a atividade de beneficiamento como espécie de industrialização e daí conclui-se que o beneficiamento importa em industrialização. Na industrialização haverá a obtenção de espécie nova; enquanto que, no caso de beneficiamento, haverá mero melhoramento do produto sem alteração da classificação fiscal. No entanto, percebe-se da análise do RIPI/2010 que transformação e beneficiamento são espécie do gênero industrialização e, portanto, ambos seriam sinônimos de industrialização.

Registre-se, portanto, que a industrialização é considerada uma operação que pode demandar tanto beneficiamento (mero melhoramento) quanto transformação (obtenção de espécie nova), ou seja, ambas são espécies do gênero industrialização.

Conclui-se do exposto que os termos beneficiamento e industrialização são sinônimos, pois todo beneficiamento decorre de um processo de industrialização.

Neste contexto, poderia se aferir ainda pela generalização do termo industrialização. No entanto, alerta Barreto (2005, p. 154) que “não pode mais a lei federal ser ampliativa, nem lassa, ao conceituar industrialização. Não pode mais fazê-lo abrangendo qualquer prestação de serviços, sob pena de inconstitucionalidade”.

O Imposto sobre Serviços recai sobre uma obrigação de fazer (prestação de serviços); já, o Imposto sobre Produtos Industrializados recai sobre uma obrigação

de dar (dar produto industrializado). A LC nº 116/03 determina que incidirá ISSQN sobre atividades relativas a terceiros por beneficiamento. Conclui-se que, sob a égide legal, beneficiamento e industrialização são termos sinônimos. Logo, estaria admitindo-se, no caso de industrialização, a incidência do ISSQN.

Nesse passo, a LC nº 116/03 excluiu a ressalva de destinação à industrialização e à comercialização no caso de beneficiamento deixando a temática um tanto quanto nebulosa. Questiona-se qual a real “intenção” da Lei Complementar nº 116/03. Percebe-se que a atividade de beneficiamento permeia entre o conceito de industrialização (RIPI 2010) e de prestação de serviço (LC nº 116/03).

Observe-se que, o Projeto de Lei Complementar – PLP nº 289/2005, de autoria do Deputado Nelson Proença, apresentado em 10 de agosto de 2005 com o objetivo de alterar o subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e incluir a expressão “de bens não destinados à industrialização ou comercialização” restou arquivado nos termos do artigo 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Das lições acima, compreende-se a dificuldade da definição de determinadas atividades e sua adequada tributação. Não há dúvida que tal mister exige uma análise um tanto quanto criteriosa, que vai além da simples definição conceitual de beneficiamento e industrialização, passando pelo seu aspecto material e pela análise minuciosa, através de critérios pré-estabelecidos, dos fatores que denunciam o correto campo de incidência tributária dos impostos em comento. O mestre Luiz Alberto Warat citado por Barreto (2005, p.117) ensina:

Indagar sobre o uso linguístico ou modo de significar é realizar uma análise das alterações significativas que as palavras sofrem no processo de comunicação. Os significados socialmente padronizados possuem sentidos incompletos; são expressões em aberto, que apenas se tornam relativamente plenas em um contexto determinado. Assim, é impossível analisar o significado de um termo sem considerar o contexto no qual se insere, ou seja seu significado contextual.

Percebe-se, na tentativa de diferenciação dos termos de beneficiamento e industrialização, a ambiguidade gerada pela interpretação literal dos dispositivos legais e, conseqüentemente, a dificuldade de identificação do regime de tributação dos impostos. Para tanto, é necessário abordar o aspecto material da hipótese de incidência tributária do IPI e do ISSQN.

## 5.2 Aspecto material de hipótese de incidência tributária do ISSQN e do IPI

Rememorando, a competência tributária é definida pela Constituição Federal. Cada ente tem a prerrogativa de instituir determinados tributos, conforme definido na Carta Magna. À União compete instituir o IPI, sendo que, aos Municípios, compete instituir o ISSQN, ambos com hipóteses de incidência tributária distintas.

Considerando o que foi exposto nos capítulos anteriores, nos quais se analisou as hipóteses de incidência tributária de ambas as exações, não há que se falar em prevalência de um tributo sobre o outro, já que os âmbitos de incidência são ou ao menos deveriam se mostrar claramente distintos, o que nem sempre é possível. No entanto, cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, sem ofensa à Constituição.

Afigura-se inadmissível a possibilidade de idêntica hipótese de incidência tributária dar margem a tributações diversas. Do contrário, ter-se-ia o caso de entes diferentes instituindo tributos sobre o mesmo fato gerador, configurando bitributação, constitucionalmente inaceitável, neste particular.

No entanto, não se pode realizar uma análise de conflito de competência para identificação da hipótese de incidência tributária de um imposto, sem antes analisar o aspecto material dos impostos tributários em questão. A análise da regra - matriz da hipótese de incidência, sob o aspecto material, compõe-se da soma entre verbo e complemento. Ensina Carvalho (2008, p. 286):

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento.

Embora a LC nº 116/03 não renove a ressalva do item 72 da Lista de Serviços do Decreto Lei nº 406/68 excluindo a destinação à comercialização ou industrialização, faz-se suficiente, de início, a análise do âmbito de incidência dos respectivos tributos, sob o aspecto material, para a solução da controvérsia.

Descartada a interpretação gramatical do subitem 14.05 da LC nº 116/03, o dispositivo legal será interpretado com base no aspecto material de hipótese de

incidência tributária do ISSQN e do IPI e na determinação da atividade-meio e da atividade-fim.

A LC nº 116/03 trata da incidência do ISSQN sobre atividade de beneficiamento sobre quaisquer objetos relativos a terceiros. Verificou-se anteriormente a dificuldade de delimitação conceitual do termo beneficiamento. Cumpre agora, definir a regra-matriz da hipótese de incidência tributária do imposto municipal – ISSQN.

O aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN resume-se na conjugação do verbo e seu complemento resultando na atividade de prestar (verbo) serviço (complemento). Logo, traça-se um norte para a delimitação conceitual da atividade de beneficiamento, ou seja, se a atividade de beneficiamento consistir na prestação de serviço, pode-se considerar o primeiro passo para incidência do ISSQN.

Segundo o Professor Eduardo Domingos Botelho citado por Benício (2005, p.607):

[...] não é a simples circunstância de uma pessoa prestar serviço, que pode fazer nascer a obrigação de pagar ISSQN, mas, sim, o fato de alguém prestar a terceiro, remuneradamente, um serviço definido em lei complementar. Convém sublinhar, ainda, que simples atos intermediários ou paralelos à aludida prestação, não implementam o fato gerador do ISSQN, que só ocorrerá se estiverem atendidas as demais condicionantes aqui destacadas. Vale dizer, o tributo incide sobre a prestação de serviço descrito na lista aprovada por lei complementar como atividade-fim: não sobre os atos que, tão-só, podem levar à mesma prestação, ou seja, atividade-meio, nem sobre os que sejam apenas simétricos ou análogos aos tributáveis.

O aspecto material de incidência tributária do ISSQN na atividade de beneficiamento refere-se a uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de serviço, conforme dispõe a LC 116/03, sobre quaisquer objetos, excetuadas as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme previsto no art.155, II da Constituição Federal e no art.1º § 2º da LC 116/03.

Já o aspecto material de incidência tributária do IPI refere-se a uma obrigação de dar. Assevera o mestre Ataliba (1986,p.147-151) :

O IPI é um imposto que tem três características principais: a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico.

Depreende-se que, se da atividade de beneficiamento decorrer uma prestação de serviço (obrigação de fazer) excluir-se-á, obrigatoriamente, a denominação de industrialização, posto que esta decorre de uma obrigação de dar produto industrializado. O IPI envolve uma obrigação de dar, enquanto a incidência do ISSQN refere-se a uma obrigação de fazer.

Harada (2008) em artigo intitulado *Tributário – Industrialização por encomenda IPI/ICMS ou ISSQN?* delimita:

O ISSQN só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendida, o produto de esforço humano que se apresenta sob a forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade;[...] O IPI, apesar de a industrialização envolver um 'fazer', só pode ter por fundamento uma obrigação de dar, porque, por expressa definição legal, é um imposto que incide sobre a venda, importação ou arrematação de produto industrializado.

Tauil (2008) ensina que “o ISSQN alcança os serviços quando forem prestados em um bem do tomador do serviço” através do seu artigo *Os Conflitos entre ISSQN e o IPI* e esclarece que:

Não importaria ao caso as características operacionais do prestador, podendo até ser uma indústria com objetivos de fabricação e venda de seus produtos. Porém, se esta indústria resolve utilizar seus meios, para executar qualquer tarefa encomendada por eventual cliente, cuja estrutura operacional que possui lhe permita realizar, e sendo tal tarefa executada em um bem do cliente, o imposto da operação seria o ISSQN, não o IPI.

No que tange ao aspecto material, para configuração da hipótese de incidência tributária do ISSQN na atividade beneficiamento imprescindível a prestação de serviço relativo a terceiros.

Como se tratou anteriormente, não há dúvidas de que o beneficiamento altera e aperfeiçoa o produto. Todavia, para efeito de incidência de ISSQN, considerar-se-á como prestação de serviço os casos de modificação de bens de terceiros, sob encomenda, por meio de beneficiamento.

Alerta Barbosa (2006):

Se a atividade de beneficiamento estiver inserida em processo industrial, dela resultando um produto industrializado a ser posteriormente comercializado, esta será considerada uma operação industrial, sujeita ao IPI. Se, do contrário, o beneficiamento for realizado sob encomenda, a fim de atender as necessidades do consumidor final, será, portanto, considerado com prestação de serviço, sujeito ao ISSQN. [...] **Somente o exame de cada caso concreto, envolvendo a análise de todos os aspectos da operação e em confronto com os itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 será capaz de apontar, com segurança, a incidência do IPI ou do ISSQN** (grifo nosso).

Anote-se o julgado na Apelação Cível nº 70026357699 da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do RS - Relator: Roque Joaquim Volkwess de 11/03/2009:

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇOS PREVISTOS NO SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03: A INCIDÊNCIA DO ISSQN OCORRERÁ SOMENTE SE OS SERVIÇOS FOREM PRESTADOS A CONSUMIDOR OU USUÁRIO FINAL, EM BENS POR ELE FORNECIDOS PARA ESSE FIM. Os serviços de beneficiamento previstos no subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/2003 (restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer) somente se sujeitam ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), da competência municipal, se prestados a consumidor ou usuário final, em bens deste. Se, ao contrário, os referidos serviços forem prestados a indústrias, em produtos destas e sujeitos a IPI e a ICMS, serão eles alcançados por esses impostos, mesmo que haja suspensão ou diferimento do seu pagamento, que é clara forma de incidência, ainda que em etapa posterior. Ademais, nos termos do inciso III do art. 156 da Constituição Federal os Municípios somente podem instituir imposto sobre serviços não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, ou seja, quando não incidente o ICMS. DECISÃO: Recurso provido. Unânime.

O ponto de distinção entre beneficiamento/prestação de serviço e beneficiamento/industrialização é o interesse envolvido. Se realizado pela indústria, na intenção de obter lucro com o produto pronto, tratar-se-á de IPI. Contudo, se realizado como tarefa, encomendada por terceiro, sob orientação deste e com fornecimento do material, tratar-se-á de ISSQN. De um lado, respectivamente, uma empresa que compra uma caminhonete, efetua alterações no veículo, e ela mesma vende este bem beneficiado, para adquirente que possui interesse no bem pronto e acabado. De outro, aquela empresa que é contratada por um terceiro, em um bem pertencente a este, simplesmente para efetuar as alterações, conforme orientação.

Conclui-se que o beneficiamento altera e aperfeiçoa quaisquer objetos, desde que não destinados à industrialização e comercialização.

Desta forma, para efeito de incidência de ISSQN, considerar-se-á, *a priori*, a prestação de serviço nos casos de modificação de bens de terceiros por beneficiamento encomendado. Explica Harada (2008, p.157) que “na industrialização por encomenda, o tomador é o usuário final. O que é feito por encomenda resulta em produto personalizado, não destinado ao mercado em geral”.

Nessa linha, a incidência de ISSQN dar-se-á no caso de prestação de serviço através da atividade de beneficiamento, sob encomenda, em bem de terceiro usuário final caracterizada como atividade-fim.

Desse modo, pede-se ainda uma análise pormenorizada dos referidos critérios extraídos da doutrina por meio de precedentes jurisprudenciais para determinação do âmbito de incidência do ISSQN na atividade de beneficiamento.

### **5.3 ISSQN: Regime de tributação do beneficiamento por encomenda**

A falta de consenso entre o fisco federal e o municipal na aplicação do regime de tributação faculta ao contribuinte provocar o Poder Judiciário evitando eventual bitributação relativa aos impostos em conflito e ofensa ao princípio constitucional de discriminação das rendas tributárias.

A complexidade encontra-se na adequação do caso concreto, quando a lei dá margem à incidência de tributos diversos a mesma hipótese fática. O contraditório normativo deriva da complexidade do mundo dos fatos, já que o Direito não pode prever todas as situações fáticas possíveis diante do emaranhado decorrente da diversidade das relações humanas. Portanto, justifica abordar os critérios diferenciadores dos regimes de tributação no caso concreto, respeitado o princípio da legalidade. Passa-se, neste momento, a análise de alguns julgados.

Afere-se que, a Lei Complementar nº 116/03 incluiu na lista de serviços do Imposto sobre Serviços a atividade de industrialização por encomenda na forma de beneficiamento diferindo-se da denominação industrialização por encomenda na forma de transformação. Nesta, incidirá o IPI e naquela incidirá o ISSQN. Logo, não pode o fisco municipal generalizar o termo beneficiamento, de forma a sobrecarregar as empresas, com o aumento excessivo da carga tributária.

Acerca dos equívocos do âmbito de tributação do IPI e do ISSQN, esclarece Paulsen (2005, p.846-847):

IPIXISSQN. A compreensão de que a base econômica do IPI são as “operações com produtos industrializados”, por força da combinação do art. 153, IV, com o §3º, inciso II, da CF, conforme visto anteriormente, mostra-se fundamental para que não se confundam os âmbitos de tributação do IPI e do ISSQN e não se prossiga incorrendo em equívocos. **O beneficiamento realizado em bem do cliente, por exemplo, não constitui “operação com produto industrializado, mas industrialização por força de um negócio jurídico implicando na prestação de serviço sujeita ao ISSQN e não ao IPI. Também no caso de produção mediante encomenda não configura fato gerador de IPI”** (grifo nosso).

Assevera Paulsen em julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região do RS:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IPI. TRANSFORMAÇÃO DE CABINE. BENEFICIAMENTO. A transformação de camionetas de cabine simples para dupla, importa em beneficiamento do produto, que efetivamente, modifica e altera o funcionamento do mesmo, bem como a sua utilização, na forma do disposto no art. 3º do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, vigente à época dos fatos geradores, hoje, art. 4º, inciso II do Decreto 4.544/02, bem como do art. 46, § único do CTN. A alteração de cabine simples para cabine dupla implica beneficiamento. **O beneficiamento pode implicar tanto a incidência do IPI, quando realizado pela indústria no seu interesse próprio e resultar na posterior saída do produto beneficiado, como a incidência do ISSQN, quanto realizado por prestador de serviço a pedido de pessoa física ou da indústria. No caso, tendo sido realizado beneficiamento em favor dos proprietários para seu uso pessoal, não há que se falar em incidência e cobrança do IPI** (grifo nosso). (PORTO ALEGRE, 2003).

A título de exemplo, a decisão do Desembargador Nicanor Calirio da Silveira, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, esclarece que o beneficiamento, quando destinado à industrialização ou comercialização, não está sujeito à incidência do ISSQN, cabendo ao caso à incidência do IPI ou ICMS:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - ISSQN - ATIVIDADE DE PRODUÇÃO E BENEFICIAMENTO DE MÓVEIS PARA TERCEIROS, MEDIANTE INDUSTRIALIZAÇÃO - ATIVIDADE-MEIO QUE NÃO SE CONFUNDE COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - CONCESSÃO DA ORDEM - SEM CUSTAS NEM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - SENTENÇA MANTIDA - REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA. Beneficiamento é a operação que importa modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto [...]. O produto em si continua sendo o mesmo, mantém sua individualidade, apenas são aperfeiçoados seu funcionamento, sua utilização, aparência ou acabamento, sem que sua classificação seja alterada, daí se distinguindo da transformação, em que se obtém produto novo. É congênere aos itens

mencionados a transformação. Transformação é a operação feita sobre a matéria-prima ou produto intermediário com objetivo de obter espécie nova. **Se os objetos são destinados à industrialização ou comercialização, não há a incidência do ISSQN, mas de IPI ou ICMS. O beneficiamento, pintura, anodização etc., devem ser feitos ao usuário final do serviço, que o encomenda. Se o serviço é prestado pelo próprio comerciante ou industrial que vende ou explora o objeto beneficiado, pintado, anodizado etc., haverá a incidência do IPI ou do ICMS (grifo nosso).** (SANTA CATARINA, 2006).

A Primeira Turma do STJ, ao apreciar o Recurso Especial n. 888.852-ES de relatoria do Ministro Luiz Fux, firmou orientação no sentido de que a industrialização por encomenda elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 caracteriza prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (obrigação de fazer) e, conseqüentemente, do IPI (obrigação de fazer). Oportuna faz-se a transcrição, na íntegra:

**EMENTA: 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 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 ISSQN 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", 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISSQN, 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 ISSQN 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 ISSQN "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 ISSQN, 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 ISSQN."*

(Aires Barreto, no artigo intitulado "ISSQN: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro Paulsen, 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 "ISSQN: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, 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, 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).

O referido julgado estabelece o enquadramento legal do Imposto sobre Serviços e define a competência tributária do fisco municipal para sua instituição através de lei complementar (LC nº 116/03), excetuando as prestações de serviços

de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, conforme ressalva do art. 153, inciso III, da Constituição Federal.

Cita o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISSQN inconfundível com a materialidade do IPI e do ICMS. O aspecto material do IPI consiste em “dar produto industrializado”, desde que não decorra de encomenda específica do adquirente. Já o ISSQN consiste na prestação de serviço – obrigação de fazer, que não se confunde com a materialidade da hipótese de incidência tributária do IPI – obrigação de dar.

*In casu*, trata-se de atividade de beneficiamento por encomenda (corte, recorte e polimento de objetos quaisquer relativo a bens de terceiro), conforme disposto na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 subitem 14.05. No processo de industrialização a “industrialização por encomenda” trata-se de atividade-fim do prestador do serviço ensejando a incidência do ISSQN.

Por fim, define-se a hipótese de incidência do ISSQN e do IPI através da verificação da atividade-fim no processo de industrialização (beneficiamento), excluídas as atividades-meio.

O processo de industrialização desenvolve-se dentro de uma cadeia produtiva envolvendo a realização de diversas atividades-meio para a consecução de uma ou mais atividades-fim. Ensina Mielke (2002):

Cadeia produtiva é um conjunto de etapas consecutivas, ao longo das quais os diversos insumos sofrem algum tipo de transformação, até a constituição de um produto final (bem ou serviço) e sua colocação no mercado. Trata-se, portanto, de uma sucessão de operações (ou de estágios técnicos de produção e de distribuição) integradas, realizadas por diversas unidades interligadas como uma corrente, desde a extração e manuseio da matéria-prima até a distribuição do produto. Compreende, portanto, os setores de fornecimento de serviços e insumos, máquinas e equipamentos, bem como os setores de produção, processamento, armazenamento, distribuição e comercialização (atacado e varejo), serviços de apoio (assistência técnica, crédito, etc.), além de todo o aparato tecnológico e institucional legal, normativo e regulatório - até os consumidores finais de produtos e subprodutos da cadeia. Assim, envolve o conjunto de agentes econômicos ligados à produção, distribuição e consumo de determinado bem ou serviço, e as relações que se estabelecem entre eles.

No caso de encomenda realizada por terceiro para beneficiamento de produto destinado a posterior etapa de industrialização, ou seja, nos casos em que a industrialização (beneficiamento) configura-se atividade-meio de uma etapa da cadeia de produção, conclui-se pela incidência do IPI.

Expõe Harada (2008, p. 157):

[...] como o subitem 14.05 está acima pelo item 14, concernente a “serviços relativos a bens de terceiros”, apenas os serviços prestados a usuários finais são passíveis de tributação pelo ISSQN. Quando prestada a fabricantes ou a comerciantes desses “objetos quaisquer”, a execução desses serviços constitui-se em etapa intermediária da industrialização e da comercialização, respectivamente, o que afasta a incidência do ISSQN.

Para Martins (2010, p.19) o ISSQN é bem imaterial na etapa de circulação econômica, ou seja, recai sobre a circulação de serviços. As etapas econômicas abrangem a produção, a circulação e o consumo. Oportuna faz-se a transcrição da conceituação das etapas de produção e de circulação:

**a) Etapa de produção.** Produzir, em Economia, tem o significado de criação de uma utilidade econômica (Seligman, 1927:348), de “fazer aparecer valor” (Nogueira, 1913:123), de pôr à frente, de oferecer, de expor à utilidade. Para a existência da produção econômica mister se faz a criação de um bem (utilidade criada ou aumentada) ou submissão de um bem a qualquer operação que modifique sua natureza ou sua finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. A operação de industrialização, conseqüentemente, abrange: a transformação, a transformação de bens, criação de utilidades, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou a renovação (grifo nosso); **b) Etapa de circulação.** Circulação, em Economia, tem o significado de movimentação do bem, mediante uma ou mais trocas, em direção ao consumo (Moraes, 1984b:78). A circulação implica processo de permuta, de passagem de uma riqueza da propriedade de uma pessoa para a propriedade de outra. Se com a produção cria-se ou aumenta-se a utilidade, com a circulação apenas permuta-se ou transmite-se a utilidade, sem qualquer transformação, no estado em que o bem estiver (grifo nosso). De se notar que o bem, em seu caminho para o consumo, deve circular economicamente, isto é, deve ser transferido de um proprietário para o outro, mesmo inexistindo o deslocamento do referido bem.

As etapas da cadeia econômica não são estanques, na medida em que, por vezes, acabam por desencadear outras relações que as interligam dificultando uma diferenciação mais apropriada. Desta forma, é preciso utilizar-se dos parâmetros já mencionados para definir a atividade-meio e a atividade-fim e a incidência do regime de tributação adequado.

Para a incidência do ISSQN será necessária a prestação de serviço (aspecto material), sob encomenda, destinada ao usuário final.

A título de complementação, segue a transcrição do Recurso Extraordinário – STF da Relatora Ministra Carmen Lúcia publicado em 10 de outubro de 2010:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA SOBRE O TIPO DE ATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República contra julgado do Tribunal de Justiça do Espírito Santo que, em agravo interno, manteve a seguinte decisão monocrática: "**Da análise que faço dos autos, rogando vênias ao ilustre procurador do município apelante, não vislumbro razões para modificar a sentença recorrida e penso assim porque a conduta material descrita nestes autos -corte, recorte e polimento de blocos e chapas de mármore e granitos -só constitui uma prestação de serviços e como tal suporte fático para deflagrar o surgimento do indigitado imposto municipal com fulcro no item 14.05 da lista anexa à LC 116/2003, quando realizadas sob encomenda e destinados a usuário final. Quando tais atividades, como na hipótese dos autos, são realizadas por encomenda de terceiros no intuito de beneficiar o produto que então será destinado a posterior etapa de industrialização ou comercialização, subsumem elas ao conceito de industrialização, pois segundo regra o parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional: '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' (grifo nosso).**" No mesmo sentido dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto n. 4.544/2002) que: "Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);" (...) Com efeito, sendo da União Federal a competência privativa para, entre nós, tributar o fato jurídico 'industrialização de produtos' (CF, art. 153, IV), adversa nossa Constituição a instituição por ente tributante diverso de imposto que, não obstante a denominação, onere tal atividade. [...] (grifo nosso) Analisados os elementos havidos nos autos, DECIDO. 3. Razão jurídica não assiste ao Recorrente. [...] (grifo nosso). Nada há, pois, a prover quanto às alegações do Recorrente. 7. Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Logo, para configuração do âmbito de incidência do ISSQN na atividade de beneficiamento não basta a previsão dos serviços na lista anexa da LC nº 116/03 e, da mesma forma, não basta a verificação do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Impende-se a identificação da destinação final do produto: se ao consumidor final ou não. A definição do âmbito de incidência do ISSQN compreende a construção do seguinte paradigma: prestação de serviço na modalidade de beneficiamento (industrialização por encomenda), sob encomenda, identificada como atividade-fim na cadeia produtiva destinada ao consumidor final.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo importou na definição do âmbito de incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza na atividade de beneficiamento. Introdutoriamente, optou-se por contextualizar o conflito de competência entre o ISSQN e o IPI no Sistema Tributário Nacional definindo a competência tributária de ambos os tributos – municipal e federal.

A celeuma tributária originou-se da edição da Lei Complementar nº 116/03 subitem 14.05 da Lista de Serviços, a qual não renovou a ressalva constante no item 72 do Decreto Lei nº 406/68. Da não renovação da ressalva do item 72 e a partir de uma interpretação gramatical do subitem 14.05 da Lei Complementar nº 116/03 concluiu-se, para fins de argumentação, pela incidência do ISSQN nos casos de prestação de serviço na atividade de beneficiamento referente a quaisquer objetos independente da caracterização da industrialização (ou comercialização) como atividade(s)-fim.

Suspendendo, momentaneamente, a tratativa da problemática em si, partiu-se para uma análise das características fundamentais do imposto municipal – ISSQN e do imposto federal – IPI: a competência, o fato gerador, o contribuinte ou sujeito passivo, a alíquota e a base de cálculo.

Retomando, verificou-se, na origem do conflito de competência tributária, o equívoco de lançar uma interpretação gramatical ao subitem 14.05 da LC nº 116/03 incluindo no âmbito de incidência do ISSQN uma hipótese de incidência tributária implicitamente eivada de ambiguidade. Utilizou-se o método sistemático, não definitivo, para uma interpretação axiológica do referido dispositivo legal.

Diante das inúmeras divergências entre o fisco municipal e federal acerca da matéria iniciou-se uma análise bibliográfica e, principalmente, jurisprudencial em busca dos parâmetros para solucionar o conflito de competência.

Coube, primeiramente, definir os termos beneficiamento e industrialização. Aferiu-se por beneficiamento, a operação destinada a dar ao produto as peculiaridades técnicas necessárias aos fins a que se destina, podendo ser tanto para o funcionamento quanto para utilização do produto, desde que não alterada a sua classificação fiscal.

A industrialização comporta a atividade de beneficiamento e o ponto diferencial entre os termos situa-se na obtenção de espécie nova no caso de industrialização por transformação. No entanto, a delimitação conceitual dos referidos termos não é suficiente para determinar o âmbito de incidência do ISSQN e do IPI.

Em seguida, viu-se oportuno abordar o aspecto material das hipóteses de incidência tributária dos impostos mencionados e alocá-las como atividade-meio ou atividade-fim. Verificou-se, contudo, que o beneficiamento está previsto tanto campo de incidência do IPI quanto do ISSQN. No entanto, buscou-se estabelecer critérios para determinação do regime de tributação de determinadas hipóteses de incidência tributária.

O beneficiamento, quando destinado à industrialização ou comercialização, não está sujeito à incidência do ISSQN. Sujeito está ao IPI quando decorrente de processo industrial para comercialização posterior – obrigação de dar produto industrializado. Sujeito está ao ISSQN quando realizado sob encomenda em bem de terceiro – obrigação de fazer . A atividade-fim é a prestação de serviço ao usuário final.

Com fundamento no exposto, aponta-se o Imposto sobre Serviços como regime de tributação a incidir na hipótese de beneficiamento sob encomenda (atividade fim), em que haja prestação de serviço, em bens de terceiros (consumidor final), mesmo nos casos em que prestador fornece os materiais, pois o que prepondera é a prestação de serviço.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência do IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n.37, p.147-151, jul./set.1986.

BARBOSA, Fabiana Gragnani. *Atividade de Beneficiamento: Conflito de Competência entre IPI e ISSQN*. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1142, 17 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8813>>. Acesso em:22 fev. 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISSQN na Constituição e na Lei*. 2 ed.São Paulo:Dialética,2005.

BASTOS, Celso Ribeiro.*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*.2 ed.São Paulo:Saraiva,1992.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.ed. Brasília: Editora Unb, 1997.

BORGES, Humberto Bonavides. *Curso de Especialização de Analistas Tributários: IPI, ICMS e ISSQN*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 15. ed. São Paulo: RT, 2010.

BRASIL. *Código Tributário, Constituição Federal*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Decreto n. 4.544, de 26 de dezembro de 2002*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4544.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm). Acesso em 23 mai. 2008.

BRASIL. *Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em 23 jan. 2012.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 23 mai. 2008.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 613837- DF*. Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA SOBRE O TIPO DE ATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJe-147 10 ago. 2010.

CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINIZ, Maria Helena. *As Lacunas no Direito*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ESPÍRITO SANTO. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *Recurso Especial nº 888.852- ES*. Ementa: 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. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ:01 dez. 2008.

FRANCO, Carlos Henrique de Matos. *Aspectos e estruturação do Imposto sobre Serviços*. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquede mattosfranco/aspectoISSQN.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2008.

HARADA, Kiyochi. *ISSQN, Doutrina e Prática*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. *Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. *Tributário – Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISSQN?* Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRJ.jsp?arquivo=/detalhesNoticia.jsp&cod=37440#>>. Acesso em: 07 jun. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. *O ISSQN e alguns aspectos polêmicos da Lei Complementar 116/03*. In: MARTINS, Ives Granda; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *ISSQN. Lei Complementar 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2005, p.602-617.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIELKE, Eduardo Jorge Costa. *Análise da Cadeia Produtiva*. Disponível em: <<http://www.cocoverderj.com.br/tesecadeiaproductiva.htm>>. Acesso em 11 set. 2011.

MINAS GERAIS. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *Recurso Especial nº 1079341 – MG*. Ementa: TRIBUTÁRIO -ISSQN -LISTA DE SERVIÇOS -TAXATIVA - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA -SERVIÇOS BANCÁRIOS -ENQUADRAMENTO - REEXAME FÁTICO -SÚMULA 7/STJ.71.Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 04/12/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/12/2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p.846-7.

PORTO ALEGRE. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível nº 70026357699 da Segunda Câmara Cível*. Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇOS PREVISTOS NO SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03: A INCIDÊNCIA DO ISSQN OCORRERÁ SOMENTE SE OS SERVIÇOS FOREM PRESTADOS A CONSUMIDOR OU USUÁRIO FINAL, EM BENS POR ELE FORNECIDOS PARA ESSE FIM. Relator: Roque Joaquim Volkwess. Disponível em: <<http://br.vlex.com/vid/-55847581>>. Acesso em 11 mar. 2009.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível em Mandado de Segurança*. Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IPI. TRANSFORMAÇÃO DE CABINE. BENEFICIAMENTO. Relator: Leandro Paulsen; Porto Alegre. 05 de novembro de 2003. Disponível em: <[http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado\\_pesquisa.php](http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php)>. Acesso em: 11 jun. 2008.

RECEITA FEDERAL. *Solução de Consulta n.º 350 de 19 de outubro de 2004*. Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal. Ementa: CAMPO DE INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITO AO ISSQN. IRRELEVÂNCIA. DOU n. 1 de 23 nov. 2004.

RECEITA FEDERAL. *Decisão n.º 8 de 11 de janeiro de 1999*. Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal. Ementa: INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO POR ENCOMENDA. Disponível em: <[http://www.bbcconsultoria.com.br/home/impressao.asp?id\\_secao=38](http://www.bbcconsultoria.com.br/home/impressao.asp?id_secao=38)>. Acesso em: 22 de janeiro de 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *Apelação Cível em Mandado de Segurança*. Ementa: APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - ISSQN - ATIVIDADE DE PRODUÇÃO E BENEFICIAMENTO DE MÓVEIS PARA TERCEIROS, MEDIANTE INDUSTRIALIZAÇÃO - ATIVIDADE-MEIO QUE NÃO SE CONFUNDE COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - CONCESSÃO DA ORDEM - SEM CUSTAS NEM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - SENTENÇA MANTIDA - REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA. Relator: Des. Nicanor Calirio da Silveira; Florianópolis. 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://tjsc6.tj.sc.gov.br/jurisprudencia/VerIntegraAvancada.do>>. Acesso em: 11 jun. 2008.

SILVA, Jorge Roberto da. *O Sistema Tributário Racionalista e Rígido*. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/2476>>. Acesso em 03 jan. 2012.

TAUIL, Roberto. *Os conflitos entre o ISSQN e o IPI*. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/noco/trimun/ISSQN/0043.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2008.

