

## PARECERES

### Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alveijamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes

*Alexandre Macedo Tavares*

*José Augusto Delgado*

#### 1. Consulta

1.1. Destacada empresa do segmento têxtil, sediada na cidade de Brusque, Estado de Santa Catarina, por intermédio de seu diretor, Sr. Jonas Hort, solicita-nos parecer sobre assunto jurídico que relata com os contornos fáticos e jurídicos que a seguir passamos a registrar.

1.2. A consultante informa que:

- No dia a dia de suas atividades, “recebe tecido de malha cru (*in natura*) acondicionado em rolo ou enfraldado, com peso aproximado de 10 a 20 quilos que, devido a pigmentos orgânicos (Co), contém todo o tipo de impurezas (gorduras, ceras, graxas, açúcares, queratina, substâncias peticas, piolhos, fibras mortas e etc.).”

- A seguir, “ao finalizar a etapa de industrialização (beneficiamento), a malha agora beneficiada e tingida está pronta para submeter-se a um novo processo de industrialização (transformação, confecção, corte, costura, estamparia, peças de vestuário de uso comum, artigos de cama, mesa, banho e decoração) ou mesmo para comercialização em rolo das malhas beneficiadas”.

- “Em resumo: a consultante recebe de outros estabelecimentos industriais a malha crua (*in natura*) em rolos, como se fossem matérias-primas, para fins de beneficiamento (alveijamento e tingimento), e passa a exercer a atividade tecnicamente denominada de industrialização intermediária (industrialização sob encomenda), e, após concluído o beneficiamento, devolvem as malhas beneficiadas aos estabelecimentos encomendantes, os quais darão a destinação final ao produto, transformando-os em peças de vestuário, cama, mesa e banho, ou mesmo comercializando-as em rolos. É exatamente sobre a destinação final dada ao produto, no qual já se encontra agregado o valor proveniente do beneficiamento a cargo da consultante, que incidirão os impostos competentes, quais sejam, ICMS e IPI. É o que se depreende das notas fiscais das empresas tomadoras dos serviços da embarcante, quando no corpo do documento fiscal referem-se a ‘ICMS diferido’ ou ‘IPI suspenso’.”



**Alexandre Macedo Tavares**

é Advogado, Mestre em Ciência Jurídica pelo CPCJ/Univali e Professor de Direito Tributário da Universidade do Vale do Itajaí/Univali.



**José Augusto Delgado**  
é Ministro Aposentado do Superior Tribunal de Justiça, Advogado, Parecerista e Consultor Jurídico.

## 2. Quesitos Apresentados pela Consulente

2.1. A consulente, com apoio nos fatos acima narrados, considerando a atividade econômica que explora, submete ao nosso exame os questionamentos seguintes:

1º) Qual o critério constitucional a ser adotado para extremar a repartição de competência do IPI (art. 153, IV), ICMS (art. 155) e ISS (art. 156, III)?

2º) A Lei Complementar (LC nº 116/2003) constitui instrumento apto à inserção ou exclusão de certa situação fática no campo de incidência do IPI, do ICMS ou do ISS?

3º) O fato de a LC nº 116/2003 (item 14.05) não utilizar expressamente o critério da destinação, como adotado *ad verbum* pelo revogado Decreto-lei nº 406/1968, para extremar as hipóteses de incidência do IPI, do ICMS e do ISS, implica a sua inaplicabilidade?

4º) A destinação do material que receber o serviço constitui elemento ínsito ao figurino constitucional do campo material de incidência do IPI, do ICMS e do ISS?

5º) A exploração da atividade de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos encomendantes, constitui um fazer subsumível ao conceito jurídico de serviço sujeito à incidência do ISS (item 14.05 da lista anexa à LC nº 116/2003) ou uma industrialização intermediária sob encomenda (beneficiamento) sujeita à incidência exclusiva do IPI (Ripi, art. 4º, II)?

6º) Os serviços listados no item 14.05 da LC nº 116/2003 podem cumulativamente serem alcançados pelo ISS quando destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos industriais/comerciais encomendantes, ou, contrariamente, restringem-se exclusivamente àqueles prestados ao usuário final do serviço?

7º) Encontra guarida constitucional a pretensão fazendária municipal de fazer incidir ISSQN em face da exploração, por parte de uma indústria de beneficiamento têxtil (tinturaria), das atividades de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos industriais/comerciais encomendantes? Caso negativo, o item 14.05 da LC nº 116/2003 desafia interpretação conforme a Constituição pelo Supremo Tribunal Federal?

## 3. Âmbitos Materiais Excludentes da Incidência do IPI e do ISSQN

3.1. A primeira e fundamental questão a ser investigada por um intérprete ou aplicador do Direito, quiçá pelo Poder Judiciário, quando da apreciação de uma questão de índole tributária, é se houve ou não usurpação de competência pela entidade tributante. É que o sistema rígido e exaustivo da partilha constitucional de competências tributárias impõe, logicamente, a introdução de diferentes zonas de atuação, cada qual outorgada, *em termos exclusivos*, a uma pessoa jurídica de direito público interno.

3.2. Eis que nos damos pressa em deixar consignado que, em nosso País, não cria tributos quem quer, mas somente quem recebeu explícita autorização para fazê-lo. Essa autorização, graças à rigidez e à exaustividade do Sistema Tributário Nacional, há de ser sacada do bojo da Lei das Leis, isto é, do texto constitucional.

3.3. Sobreleva-se, assim, uma peculiar característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, a Constituição não cria tributos (não é uma carta de incidência), ao revés, exsurge como uma típica *Carta de Competências*; como uma lei tributária fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada pessoa política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadoras da instituição dos tributos, como também as próprias amarras do sistema, mormente representadas pelas limitações ao poder de tributar.

3.4. Emerge das regras constitucionais de repartição e outorga de competências tributárias, como um de nós<sup>1</sup> já escreveu, três diretivas informadoras do Sistema Tributário Nacional:

*“Primeira diretiva:* a partilha constitucional de competências importa em reserva de ‘campo impositivo de atuação’ para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inadmitindo-se, por conseguinte, que os fatos ou situações descritas na Constituição sejam objeto de tributos criados por ente distinto do constitucionalmente contemplado.

*Segunda diretiva:* deste enclausurado e rígido sistema de partilha de competências tributárias decorre, por via de consequência lógico-natural, o *direito subjetivo* de o contribuinte sujeitar-se a uma imposição tributária somente se tal exação vier a ser instituída pela Pessoa Política que recebera a respectiva outorga de competência, e, ainda, desde que a mesma tenha observado o figurino jurídico pressuposto constitucionalmente à espécie tributária. Vale ressaltar, *oportune tempore*, que umbilicalmente ligada a essa projeção negativa da partilha de competência tributária é que encontramos o mais valioso conjunto de direitos individuais dos contribuintes, naturalmente oponíveis ao poder de tributar.

*Terceira diretiva:* instituir ou majorar tributos, em conformidade com o ‘campo impositivo de atuação’ delimitado constitucionalmente, não significa, pura e simplesmente, a prerrogativa de eleição do fato ou situação delimitada pela Constituição como uma hipótese de incidência tributária (aspecto material), já que pressupõe, igualmente, o poder-dever de gravar a pessoa cujo fato tributável seja signo presuntivo de sua riqueza (aspecto pessoal), a possibilidade de somente gravar esse fato em momento concomitante ou posterior a sua ocorrência concreta (aspecto temporal) e, mesmo assim, quando aconteça em local abrangido pelo alcance eficaz da lei tributária (aspecto espacial). Mas não é só! A rígida subserviência à Constituição demanda que o *quantum* do tributo a ser pago seja decorrente da incidência de um percentual sobre uma grandeza econômica (base de cálculo) compatível e proporcional ao fato tributável, e, fechando as portas do sistema, que a alíquota aplicável importe em subtração apenas de uma parcela razoável da respectiva grandeza econômica (que o fato revela).”

3.5. Sem embargo, como uma decorrência lógica imediata do rígido e exaustivo sistema de partilha de competências tributárias traçada no plano constitucional, tem-se o conatural *direito subjetivo* de o contribuinte sujeitar-se a uma imposição tributária, a título de ISSQN, somente se a atividade ou negócio jurídico celebrado pela Consulente subsumir-se perfeita e rigorosamente ao figurino jurídico constitucional vinculado à respectiva espécie tributária.

3.6. Prescreve a Constituição competir à União instituir impostos sobre “produtos industrializados” (art. 153, IV); aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II); e, aos Municípios, instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III).

3.7. Em face do apontado e rígido sistema de partilha constitucional de competências tributárias, cabe registrar um elemento conclusivo que deve nortear toda a exegese assentada na questão de direito submetida à apreciação: a introdução de competências distintas, cada qual outorgada, *com exclusividade*, a uma pessoa constitucional expressamente indicada, *jámais patrocinará*, sob o ponto de vista lógico-jurídico, possível conflito de competência entre o IPI e o ISSQN.

3.8. Os conceitos de industrialização (campo material de incidência do IPI tributável pela União) e de prestação de serviços (campo material de incidência reservado ao ISSQN) excluem-se mutuamente, de sorte que, onde cabe o IPI não cabe o ISSQN, e vice-versa.

<sup>1</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 48-49.

#### 4. Juízos Categóricos Definidores da Partilha Constitucional de Competências Tributárias

4.1. Lançando crença em arguto ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no sentido de que a Constituição não apenas indica os tributos por seus nomes técnicos (por seus *nomena juris*), mas, sobretudo, põe ou pressupõe conceitos jurídicos que influenciarão decisivamente na demarcação do figurino constitucional de cada tributo, cabe ao intérprete e aplicador da lei fiscal desvendar o sentido e alcance dessas categorias jurídicas estratégicas.

4.2. Como se não bastasse, é preciso ter sempre em mente os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, no sentido de que toda ordem jurídica não contém apenas juízos hipotéticos, que são normas, proposições prescritivas, comandos. A ordem jurídica completa-se necessariamente com o que este renomado Professor chama de “juízos categóricos”, os quais são proposições qualificativas, atributivas.

4.3. Esta observação se faz necessária porque a solução de eventual e aparente conflito de competência entre o IPI e o ISSQN, a toda evidência, encontrará na delimitação dos juízos categóricos atrelados à regra-matriz constitucional de incidência desses dois impostos, sua pedra angular.

4.4. Cabe-nos então, por imposição metodológica, delimitar, à luz do Sistema Tributário Nacional, o que se deve entender por “produtos industrializados” e por “serviços de qualquer natureza”.

4.5. As dificuldades surgem, na maioria das vezes, porque tanto na hipótese do IPI quanto na hipótese do ISSQN existe um esforço humano que pode estar manipulando materiais e/ou estar usando equipamentos e instalações, tanto na produção de bens, produtos industrializados, como na prestação de serviços. O trabalho do intérprete, portanto, em situações desse jaez, consiste em buscar, no sistema, uma definição para esses dois juízos categóricos: o que seriam “produtos industrializados”, e, pois, exclusivamente afeto ao IPI, e o que seriam “serviços de qualquer natureza”, reservados à incidência residual do ISSQN.

##### 4.1. Delimitação do alcance e sentido do juízo categórico “prestação de serviços”

4.1.1. Como já advertia Paulo Barros de Carvalho<sup>3</sup>: “Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição o caráter de bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo.”

4.1.2. Aires Barreto<sup>4</sup>, por sua vez, doutrina no sentido de que:

“não é todo e qualquer ‘fazer’ que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um ‘fazer’. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado.”

4.1.3. Os serviços tributáveis pelo ISS estão definidos, de modo individualizado, no anexo que compõe a Lei Complementar nº 116, de 2003. Essa relação de serviços decorre de exigência constitucional contida no art. 156, II, da CRFB/1988. Este dispositivo determina que a definição de serviços de qualquer natureza cabe à Lei Complementar.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 54-56.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising)”. *Revista de estudos tributários* nº 56, julho/agosto de 2007, p. 65.

<sup>4</sup> BARRETO, Aires Bernardino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29.

4.1.4. Valiosa, para uma exata compreensão do que seja serviço tributável pelo ISS, mostra-se a lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>5</sup>, no sentido de que:

“Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de serviço, como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a prestação do ‘serviço’, porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários.

O tributo não incide unicamente sobre utilidade, comodidade, coisa, bem material, etc. A circunstância de no âmbito estadual a CF haver estipulado ‘prestações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação’ (art. 155, II - ICMS); e no âmbito municipal haver omitido o referido vocábulo (prestações) - só mencionando ‘serviços de qualquer natureza’ (art. 156, II - ISS) - não significa que também não estaria cogitando de necessidade de efetiva prestação.”

4.1.5. Esclarece, no particular, Aires Barreto<sup>6</sup>:

“Deflui da genérica descrição constitucional que só é tributável a prestação de serviço, e não o seu consumo, a sua fruição, a utilidade ou a sua utilidade toda vez que o legislador constituinte descreve um fato - ao distribuir competência - está fazendo referência à pessoa produtiva do fato, ou de alguma maneira a ele ligada por um tipo de conexão constitucionalmente qualificada para produzir não só o efeito de fazer nascer a obrigação tributária, como, ainda, o especial efeito de fazê-la nascer tendo por sujeito passivo uma determinada pessoa. Sendo a síntese do critério material do ISS representada pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço, o correto é que o tributo atinja o produtor da ação ‘prestar serviço’, o agente dessa ação que inexoravelmente é o prestador de serviço.”

4.1.6. As observações doutrinárias acima citadas inclinam-se para definir como hipótese de incidência do ISS o denominado serviço-fim, isto é, o que incide sobre determinado bem a ser utilizado pelo encomendante como *consumidor final*.

4.1.7. O legislador não descreve como tributável pelo ISS o serviço decorrente de atividades-meio, isto é, aquelas realizadas pelo prestador em determinado bem para que o encomendante alcance outra finalidade diferente daquela proporcionada pela coisa em si.

4.1.8. Depreende-se da vontade do legislador contida no art. 156, II, da Constituição Federal, que o seu objetivo é fazer incidir o ISS sobre o esforço humano que alguém presta a terceiro como um fim a ser alcançado pelo bem que recebeu o serviço. Não há, na norma constitucional, espaço para se entender como tributável a atividade-meio do prestador de serviço, isto é, o esforço humano que é realizado, a pedido de terceiros, como sendo ação intermediária para algo ser feito. A consecução desse “fazer” não é sujeita ao ISS, por a tanto não exigir a Constituição Federal.

4.1.9. O exemplo maior a ser dado para se considerar a interpretação acima como correta está no campo das atividades de um advogado. O que é tributado pelo ISS é a sua atividade-fim, não as atividades intermediárias para realizar os seus serviços, como digitação, impressão etc.

4.1.10. A compreensão acima assinalada decorre do fato de ser impossível a decomposição do serviço em várias etapas para fins de tributação. Só há incidência de ISS, portanto, na atividade-fim considerada serviço específico constante na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

4.1.11. As atividades-meio no campo da prestação de um serviço são acessórias. O legislador tributa a atividade principal, não a atividade-meio.

4.1.12. A respeito do tema, quando no exercício da magistratura, um de nós relatou o acórdão do Recurso Especial nº 883.254/MG, Primeira Turma, DJU de 28.2.2008, cuja ementa segue citada:

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos teóricos e práticos: atualizada com a LC 116*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 34.

<sup>6</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 20-31.

“Ementa: Tributário. ISS. Serviços. Atividade-meio. Não-incidência. 1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em ‘ISS - Do Texto à Norma’, editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: ‘A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS.’ 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para a edição e publicidade das listas telefônicas. 5. Seguimento da orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso especial provido.”

4.1.13. Em conclusão: os serviços-meio destinados a atingir a execução dos serviços-fim não estão sujeitos à incidência do ISS. São serviços de intermediação, portanto, elementos constitutivos dos principais.

#### 4.2. Delimitação do alcance e sentido do juízo categórico “produto industrializado”

4.2.1. Nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN, para os efeitos do IPI, “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”.

4.2.2. Em regulamentação da matéria, em 15 de junho de 2010 fora editado o Decreto nº 7.212/2010 (Ripi), cujo art. 4º expressamente 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*);

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*).”

4.2.3. Desta forma, a legislação vigente determina que estas são as formas pelas quais o processo de industrialização pode ser realizado, o qual, grife-se, poderá ser efetuado por terceiros, uma vez que inúmeras são as empresas que necessitam submeter seus produtos a um processo de industrialização levado a efeito por outras empresas, para que assim seja possível executar o aperfeiçoamento dos bens e concretizar a produção da empresa encomendante.

4.2.4. O professor Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> conceitua produto industrializado da seguinte forma:

“Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, 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.”

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 284.

4.2.5. Ao comentar o Código Tributário Nacional, na Seção referente ao IPI, Paulo Roberto Tavares Paes<sup>8</sup> define os fatos geradores do aludido imposto, esclarecendo que “beneficiamento - importa na modificação, aperfeiçoamento, ou, de qualquer forma, na alteração do funcionamento, utilização, acabamento ou aparência do produto”.

4.2.6. Marçal Justen Filho<sup>9</sup> professa que no processo de industrialização compreendem-se:

“as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma ‘série intensivamente produzida’ (ou produtível ‘denotando homogeneidade não-personificada nem personificável de produtos’), sendo certo que industrializar em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais seja: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação”.

4.2.7. Eis que a industrialização por conta de terceiros ou industrialização sob encomenda ocorrerá quando o estabelecimento autor do pedido de industrialização remete a outro estabelecimento matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, isto é, insumos em geral, para que o produto se sujeite a um processo de transformação, beneficiamento, montagem etc.

4.2.8. Compreendem-se, assim, por *industrialização*, seguindo a melhor doutrina, as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente. Em face de uma operação de industrialização, os bens surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida, configurando homogeneidade não personificada e nem personificável de produtos. O verbo *industrializar* pressupõe a ocorrência de dois requisitos essenciais e indispensáveis, a saber: (a) modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade de um bem material, ou seu aperfeiçoamento para o consumo; e (b) padronização e massificação.

4.2.9. Assim, quando tal atividade é executada por uma empresa por contratação de outra, no intuito de beneficiar o produto que, após, destinar-se-á a posterior etapa de industrialização ou comercialização, estar-se-á diante de um processo de industrialização, rigorosamente subsumível ao conceito de operação de industrialização constitucionalmente pressuposto e expressamente definido no art. 46 do CTN, *sujeitando-se, exclusivamente*, à hipótese de incidência do IPI.

4.2.10. A questão central subjacente a resolutividade de eventual conflito de competência entre o IPI e o ISS, sempre bom ressaltar, é a de que o IPI só pode recair sobre operações (negócios jurídicos) relativas a circulações (também jurídicas) de bens materiais inseridos no ciclo econômico (cadeia produtiva).

## 5. Critério Adotado para extremar o Âmbito de Incidência do IPI e do ISS

5.1. Decorrencia imediata da característica da privatividade da competência tributária, é que o Direito Tributário Brasileiro, com a ressalva da hipótese contemplada no art. 154, II, da CF, não pode patrocinar ou tolerar que se pratique, mormente pela via exclusivamente interpretativa ou integrativa da norma tributária, a bitributação. Assim, caso haja duas normas jurídicas, de entes políticos diferentes, elegendo a mesma situação fática ou jurídica como elemento nuclear da hipótese de incidência de um imposto, uma delas será inconstitucional por invasão da esfera privativa de tributação do outro ente político.

5.2. Como revela o caso em apreço, a insegurança jurídica na identificação das materialidades de incidência do IPI e ISS reside, na maioria dos casos, na falta da busca do sen-

<sup>8</sup> PAES, Paulo Roberto Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1995, p. 108.

<sup>9</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 115.

tido e alcance dos juízos categóricos “prestação de serviços” e “produto industrializado”, decisivos a extremar a competência tributária dos Municípios e da União, respectivamente, haja vista que, constitucionalmente, referidos conceitos se opõem e se excluem.

5.3. Destarte, como no caso em análise (atividade de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis destinados a posterior industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos encomendantes), não se pode cometer o erro de se interpretar a norma (LC nº 116/2003, item 14.05 da lista de serviços anexa) e depois o fato (atividade desempenhada pela consulente) isoladamente, *a contrario sensu*, deve-se interpretar o fato de acordo com a norma e a norma de acordo com outras normas cardeais do Sistema Tributário Nacional e de acordo com o fato, simultaneamente.

5.4. No campo do ISS, ainda hoje, perpetua-se a confusão entre prestação de serviço enquanto obrigação principal, e prestação de serviço enquanto atividade-meio. Já houve, por exemplo, tentativas de Municípios em tributar isoladamente os diversos serviços interligados, prestados por exploradoras de rodovia pedagiada, tais como os serviços de guincho, de arrecadação do pedágio, de manutenção da rodovia, dentre outros, implicando inadmissível cisão do fato gerador complexo.

5.5. Ao seu passo, força convirmos que assim como a fronteira entre o ICMS e o ISS, a delimitação entre o IPI e o ISS não é clara. O simples esforço humano aplicado sobre bens móveis de qualquer natureza, resultando no acréscimo ou modificação de sua utilidade pela alteração de algumas de suas características, não basta para afirmar que houve industrialização a legitimar a incidência do IPI ou do ISS.

5.6. Relativamente aos serviços em questão - *de beneficiamento* de produtos têxteis -, a LC nº 116/2003 suprimiu o termo originariamente previsto no item 47 do Decreto-lei nº 406/1968, “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”. Contudo, tal supressão na legislação não legitima a interpretação do item 14.05 (beneficiamento) da LC nº 116/2003 no sentido de que esta atividade é genericamente tributável pelo ISS.

5.7. Isso porque, como um de nós<sup>10</sup> já teve a oportunidade de ressaltar, “a lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Fixando a menção constitucional rígidos limites, o poder de listar serviço, mesmo se existente, só atua onde houver serviço, nunca para sujeitar ao ISSQN as várias ações-meio que a possibilitam, isoladamente.”

5.8. Com efeito, na natureza material de “serviço” encontra-se, pois, a essência da interpretação mais pertinente às prestações elencadas pela lista da LC nº 116/2003. É serviço o que substancialmente subsumir-se a este “juízo categórico”, como analisado no item 4.1 deste parecer, e não o que se rotular como serviço, ainda que tal rótulo derive de fonte legal, caso substancialmente não o seja.

5.9. Desta forma, o ISS *apenas* incidirá sobre os serviços prestados pela Consulente, ou seja, sobre as atividades de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, quando as mercadorias beneficiadas destinarem-se ao uso e consumo diretamente pelos terceiros encomendantes, sem o intuito de revenda, ou seja, quando não destinadas à posterior processo de industrialização ou comercialização pelos mesmos.

5.10. É que a competência dos Municípios, desde a CF/1967, sempre foi residual (interpretação histórica e lógico-sistemática). Sob a égide da Constituição pretérita, já teve a oportunidade de assinalar o festejado jurista *Ives Gandra da Silva Martins*<sup>11</sup>, que “o exame

<sup>10</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. “O STJ e o genérico enquadramento da atividade de industrialização por encomenda como um fazer subsumível à hipótese de incidência do ISSQN: uma análise crítico-reflexiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187. São Paulo: Dialética, abril de 2011, pp. 29 e ss.

<sup>11</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “IPI, ICM e ISS nas operações de recondição e renovação”. *Revista de Direito Tributário* nº 36. São Paulo: RT, abril/junho de 1986, p. 165.

mais particularizado da lei permite vislumbrar apenas competência residual dos municípios para tributar serviços”.

5.11. Vale ressaltar que tal critério não se proclama residual em relação ao poder de listar serviços, mas, sim, quanto ao figurino constitucional de cada espécie tributária. A Constituição delimita o poder e as materialidades tributárias de cada pessoa política, não sendo possível à lei complementar, ainda que no intuito de editar normas gerais de Direito Tributário, definir os serviços sobre os quais recai a incidência do ISS. É função da própria Constituição realizar tais definições.

5.12. Não por outra razão, pedindo licença para nos apropriarmos dos ensinamentos do saudoso mestre *Cléber Giardino*<sup>12</sup>, forçoso convirmos que:

“se houver uma operação industrial relativa à circulação de mercadoria, nós não estaremos na área de incidência do ISS, não haverá prestação de serviços. Os conceitos se opõem e se excluem. Não há possibilidade de coexistência de uma atuação industrial e de uma prestação de serviço. Ou estamos na presença da atuação de uma indústria (portanto da fabricação de um bem, que vai ser vendido como mercadoria) ou na verdade estamos na presença de uma prestação de serviço. É um critério radical. Mas parece ser o critério posto pela Constituição, ao qual devemos obedientemente nos ater”.

5.13. Como é sabido, quanto à hipótese material do ISS, o Decreto-lei nº 406/1968 detinha redação semelhante àquela hoje prevista na LC nº 116/2003. Porém, a lista de serviços anexa ao Decreto-lei adotava de forma expressa o critério da destinação para delimitar as materialidades do ICMS, do IPI e do ISS.

5.14. Ocorre que a lista anexa à LC nº 116/2003 não utilizou expressamente o critério da destinação para definir o âmbito de incidência do ISS, do ICMS e do IPI, já que houve supressão da expressão “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, na parte final do item 14.05.

5.15. Justamente esse silêncio normativo passou a ser interpretado pelos Municípios como uma franca e implícita autorização de fazer incidir ISS sobre as operações de beneficiamento, ainda que realizadas nas etapas que integram o ciclo industrial, ou seja, mesmo quando os produtos se destinarem à industrialização e ou comercialização pelos estabelecimentos encomendantes.

5.16. Não se deve prestigiar canhestro raciocínio jurídico, pois, a toda evidência, afigura-se incompatível com o critério residual pressuposto constitucionalmente para se extremar os campos materiais de incidência do IPI e do ISS, à medida que a Lei Complementar (LC nº 116/2003) não se revela a via legislativa apta à inserção ou exclusão de certa situação fática no figurino constitucional de incidência do ISS, do ICMS, do IPI ou de qualquer outro imposto.

5.17. Em outros termos, inexistente impedimento para que conste abstratamente na lista de serviços tributáveis pelo ISS, atividades que, objetivamente consideradas, tenham as mesmas características daquelas que configuram industrialização, nos moldes das regras disciplinadoras do IPI (v.g., lavagem, beneficiamento, tingimento). Mas, obviamente, por imperativo constitucional, tais atividades jamais poderão sujeitar-se ao imposto municipal se realizadas numa das etapas do ciclo de industrialização (= industrialização intermediária).

5.18. Conforme arguta lição do saudoso mestre *Geraldo Ataliba*<sup>13</sup>:

“Onde cabe ISS, não cabe ICM; onde cabe ICM não cabe ISS; onde cabe ISS, não cabe IPI; onde cabe IPI, não cabe ISS. Isto é radical na Constituição. Nós podemos ter deficiências para aplicar esse radicalíssimo critério aos casos concretos. Mas não podemos dizer que a Constituição

<sup>12</sup> GIARDINO, Cléber. “Conflito entre ICMS, ISS e IPI”. *Revista de Direito Tributário* nº 7/8. São Paulo: RT, janeiro/junho de 1979, p. 119.

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. “Conflito entre ICMS, ISS e IPI”. *Revista de Direito Tributário* nº 7/8. São Paulo: RT, janeiro/junho de 1979, p. 119.

está errada, e nem que é imprecisa. Imprecisos somos nós. Nosso instrumental não a está alcançando. Nós, a nossa metodologia, a nossa ciência, pode não chegar a ver a verdade constitucional, mas isto não quer dizer que a Constituição seja menos precisa no delimitar os campos de competência tributária.”

5.19. Logo, só haverá incidência do imposto municipal se não incidir o IPI, prevalência que, no caso em estudo, salta aos olhos. A incidência do IPI é tão prioritária que a vetusta jurisprudência do STF (*RE nº 69.828*, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; *RE nº 71.073*, Rel. Min. Antonio Neder) já assentou entendimento de que a exação é devida na madeira serrada, no peixe vivo acondicionado, nos camarões cozidos e congelados, na carne congelada etc., em sinalização incontestada quanto ao rigor do conceito de mercadoria industrializada.

5.20. Daí que, fiel à rigidez do sistema de partilha de competências tributárias, tem-se que a Constituição, ao confiar à União a instituição do imposto sobre “produtos industrializados” e aos Municípios a faculdade de instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, estes dois juízos categóricos mutuamente se opõem e se excluem, de modo que, subsumindo-se o conceito do fato (tingimento e alveijamento de produtos têxteis) ao conceito de industrialização (beneficiamento) contido na norma impositiva tributária do IPI (CTN, art. 46, parágrafo único *c/c* o art. 4º, inciso II, do Ripi), *incidirá exclusivamente o imposto federal*.

5.21. Colhe-se da lição de Antônio Maurício da Cruz<sup>14</sup>:

“Tendo em vista a rigidez do sistema tributário contido na Constituição, entendemos que, atribuindo, o Texto Maior, competência à União para instituir imposto sobre ‘produtos industrializados’ e, por outro lado, conferindo aos Municípios competência para instituir imposto sobre ‘serviços de qualquer natureza’, estes dois juízos categóricos são mutuamente excludentes. Ou temos uma atividade sobre a qual apenas pode incidir o imposto federal, ou temos outra atividade (no caso, ‘serviços’) sobre a qual apenas pode incidir o tributo municipal.”

5.22. Propugnando que a destinação do material que receber o serviço constitui critério constitucional pressuposto à delimitação do campo material de incidência do IPI e ISS, consignamos as lições de *Bernardo Ribeiro de Moraes*, dispostas em sua obra *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*<sup>15</sup>:

“Devemos observar que o beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, para constituir fato gerador do imposto sobre serviços, deve ser, sempre, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização. O ISS não incide sobre serviços que constituem etapa do ciclo de industrialização ou comercialização do produto. Se o acondicionamento ou recondicionamento for feito em produtos que serão vendidos, haverá incidência do IPI. Assim, o beneficiamento de cereais, *v.g.*, somente será alcançado pelo ISS na hipótese de tais cereais não se destinarem a comércio, nem industrialização e sim, a uso ou consumo do próprio estabelecimento encomendante. O ISS abrange os serviços arrolados acima, desde que executados em objetos usados por encomenda direta de terceiros, não estabelecidos com o comércio de tais produtos, sem o intuito de revenda.”

5.23. Sinalizando no mesmo sentido do entendimento esposado nesse parecer, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Medida Cautelar na ADIn nº 4.389 (13.4.2011), assim decidiu:

“Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

<sup>14</sup> CRUZ, Antônio Maurício da. “IPI e ISS – Âmbitos de incidência”. *Revista de Direito Tributário* nº 29/30. São Paulo: RT, julho/dezembro de 1984, p. 175.

<sup>15</sup> São Paulo: RT, 1984, p. 360.

5.24. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) igualmente corrobora do entendimento de que o IPI deverá incidir na *industrialização por encomenda* quando a atividade, materialmente considerada, constituir-se etapa da industrialização ou comercialização dos produtos, incidindo o ISS, em contrapartida, *somente* na hipótese da atividade exercida pela empresa prestadora do serviço destinar-se ao uso e consumo do próprio estabelecimento encomendante (consumidor final), conforme se extrai das ementas das seguintes soluções de consulta da interpretação da legislação tributária federal:

“*Ementa*: A industrialização por encomenda efetuada pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional que tenham por atividade a composição gráfica será considerada atividade industrial sempre que constituir etapa relativa à industrialização ou comercialização, sujeitando-se, em consequência, à incidência do IPI. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma do Anexo II (Indústria), da Lei Complementar nº 123, de 2006. A atividade de composição gráfica, para as pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, será considerada prestação de serviços quando resultar em impressos personalizados, tais como folders, notas fiscais, cartões de visitas, e folhas e envelopes timbrados, elaborados mediante encomenda e destinados ao uso ou consumo do próprio encomendante. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma do Anexo III (Prestação de Serviços), da Lei Complementar nº 123, de 2006.” (Solução de Consulta nº 97, de 12.8.2008, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal)

“*Ementa*: Industrialização por Encomenda. Suspensão do IPI. A operação de industrialização de beneficiamento têxtil (lavagem industrial) efetuada sob encomenda da pessoa jurídica cliente, com a remessa da mercadoria com suspensão de imposto, foi mantida no atual Regulamento do IPI.” (Solução de Consulta nº 84, de 7.3.2006, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal)

5.25. *Condorcet Rezende e Gustavo Brigagão* na obra coletiva *ISS. LC 116/03*, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto<sup>16</sup>, bem vislumbram as notas peculiares que gravitam sobre a necessária interpretação conforme à Constituição, do item 14.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003:

“As atividades de condicionamento, acondicionamento, montagem e beneficiamento, quando isoladamente consideradas, podem considerar industrialização ou prestação de serviços.

Nos termos em que atribuída constitucionalmente a competência tributária à União e aos Municípios, essas atividades serão tributadas pelo IPI quando configurarem industrialização, e pelo ISS, quando configurarem prestação de serviços.

Mas, tais atividades em si consideradas, não apresentam características próprias que permitam identificar quando se está diante de uma situação ou de outra. O que permite essa definição é a constatação de tais atividades estarem sendo exercidas no ciclo de industrialização do produto. Se for esse caso, o tributo incidente será o IPI, em razão da expressa atribuição de competência à União para tributar os produtos decorrentes daquele ciclo. Nas demais hipóteses, em que aquelas atividades estejam sendo exercidas por encomenda de um usuário final, o imposto incidente será o ISS.”

5.26. Não menos autorizado se revela o magistério de José Eduardo Soares de Melo<sup>17</sup>, acerca do alcance sistematicamente limitado do item 14.05 da lista anexa à LC nº 116/2003, *in verbis*:

“Havendo disposto que o ISS incide sobre a prestação dos serviços previstos nos referidos itens, independente da sua destinação (usuário final, industrialização, ou comercialização), a LC 116/2003 invadiu a esfera de competência da União (IPI), e dos Estados e DF (ICMS).

Realmente, a tributação somente poderia ocorrer após o término do ciclo de produção/comercialização, ou quando a prestação do serviço fosse realizada por encomenda definitiva do usuário final.

<sup>16</sup> Curitiba: Juruá, 2006, p. 121.

<sup>17</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI - Teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97.

Sucede que a Constituição Federal conforma um modelo tributário plasmado em natural ciclo operacional (produção, circulação, consumo), impondo-se a harmonização das regras tributárias na forma seguinte: na fase inicial (elaboração do produto, decorrente de atividades industriais), tem cabimento o IPI, e também o ICMS, tratando-se de etapa de distribuição (circulação); somente se cogitando do ISS na fase posterior da feitura dos bens; ou seja, no exercício de atividades pertinentes aos esforços humanos (compreendendo um *fazer*), em que podem (ou não) ser aplicados ou utilizados bens materiais.

Da mesma forma que o legislador federal/estadual tem limitado âmbito de tributação (industrialização - comercialização), não podendo atuar na fase de serviços; o legislador municipal somente tem competência adstrita à tributação dos serviços, estando vedada sua intromissão nas etapas anteriores mencionadas, acarretando a nefasta bitributação.”

5.27. Vale ressaltar que tal modo de pensar alinha-se à exegese do Superior Tribunal de Justiça que, pontual e reiteradamente (REsp nº 541.867/BA, Rel. Min. Fernando Gonçalves; REsp nº 218.505/MG, Rel. Min. Barros Monteiro; REsp nº 264.126/RS, Rel. Min. Barros Monteiro), com esteio na interpretação finalista (subjéctiva) do conceito jurídico de consumidor, à luz da legislação consumerista (CDC), assentou o entendimento de que “a aquisição de bens ou a utilização de serviços, por pessoa natural ou jurídica, com o escopo de implementar ou incrementar a sua atividade negocial, não se reputa como relação de consumo e, sim, como uma atividade de consumo intermediária”, logo, não albergada pela legislação protecionista.

5.28. Não há que se falar em “consumo final”, mas em *consumo intermediário*, quando uma pessoa natural ou jurídica adquire produto ou usufrui de serviço com o fim de, direta ou indiretamente, *dinamizar* ou *instrumentalizar etapa do ciclo produtivo* atrelada ao seu próprio negócio lucrativo.

5.29. A diferença entre “consumo final” e “consumo intermediário” não representa singela questão terminológica sem reflexos práticos, pois, como prestigiado pela jurisprudência dos tribunais superiores, a Lei Consumerista (Lei nº 8.078/1990) “não veio contemplar o comerciante ou industrial que, no seu campo de atuação profissional, adquire bens ou contrata serviços com a finalidade de implementar a sua atividade negocial” (REsp nº 541.867/BA).

5.30. Justamente esta situação é a que se afigura na denominada “industrialização por encomenda” (industrialização intermediária), em que o estabelecimento encomendante não contrata os serviços de beneficiamento (alveamento e tingimento) dos produtos têxteis que remete à tinturaria na qualidade de destinatário final fático - àquele que age com vistas ao atendimento de uma necessidade própria -, mas com o específico propósito de *dinamizar* ou *instrumentalizar* sua própria atividade negocial.

5.31. Revela-se como *destinatário final fático*, ou simplesmente *consumidor final*, a pessoa (física ou jurídica) que retira o bem do mercado ao adquiri-lo ou simplesmente utilizá-lo. Atua como tal aquele que põe um fim na cadeia de produção (destinatário final econômico) e não aquele que utiliza o bem para continuar a produzir, pois ele não é o consumidor final, ele está transformando o bem, utilizando o bem, incluindo o serviço contratado no seu, para oferecê-lo, por sua vez, ao seu cliente, seu consumidor, utilizando-o no preço final de seu produto, como insumo da sua produção. Fundamental à espécie, portanto, é a ausência de finalidade de intermediação ou revenda.

5.32. As ponderações feitas até este ponto levam à conclusão de que, se os produtos adquiridos passarem a integrar - direta (revenda) ou indiretamente (por transformação ou novo beneficiamento) - o produto a ser finalmente inserido no mercado pelo estabelecimento encomendante (caso da lavagem e tingimento industrial), estar-se-á diante de um consumo intermediário, logo, não obrigado pela legislação consumerista, e, por via de consequência lógico-natural (CTN, art. 110), constituirá uma atividade não tributável pelo ISS, à luz do alcance sistematicamente limitado e residual dos serviços elencados no item 14.05 da lista anexa à LC nº 116/2003.

5.33. Em síntese conclusiva, não se está afirmando que as atividades de beneficiamento, lavagem ou tingimento de produtos têxteis que, objetiva e isoladamente consideradas, possuam as mesmas características daquelas que configuram industrialização, não possam figurar na lista de serviços tributáveis pelo ISS, contida na LC nº 116/2003. Não é isso! Apenas se faz necessário interpretá-las à luz do figurino constitucional delineado a cada campo material exclusivo de competência tributária, fiel à premissa da competência residual dos Municípios para fazer incidir ISS. A LC nº 116/2003 supre a Constituição, mas não a substitui. Não tem o condão de transformar em serviço o que serviço não é. *A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço constitui um fim em si mesmo, na acepção de haver em cada oportunidade uma identidade inconfundível e irrepetível, ao passo que cada produto industrializado é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente. Os juízos categóricos “produtos industrializados” e “prestação de serviços” mutuamente se opõem e se excluem. Onde incide IPI não pode incidir ISS, e vice-versa.*

5.34. Daí resulta, evidentemente, que as atividades de alvejamento e tingimento de produtos têxteis, quando produzirem bens que servirão de insumos à cadeia de produção ou à comercialização pelos estabelecimentos encomendantes, não são serviços, e sim representativas de uma atividade operacional denominada *industrialização intermediária* (beneficiamento), sujeita exclusivamente à incidência do IPI, *ex vi* do art. 46, parágrafo único do CTN *c/c* os arts. 3º e 4º, II, do Ripi. O ISS, sob pena de manifesta afronta ao texto constitucional e odioso patrocínio de bitributação, não pode incidir autonomamente em quaisquer das etapas do ciclo de industrialização.

5.35. Estranhamente, na linha de contramão da percuciente exegese diferenciadora entre “consumidor final” e “consumidor intermediário” (REsp nº 541.867/BA), o mesmo Superior Tribunal de Justiça vinha genérica e contraditoriamente posicionando-se no sentido de que qualquer operação de “industrialização por encomenda”, elencada na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, caracteriza prestação de serviços, fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS (REsp nº 888.852/ES, RESp nº 1.097.249/ES, AgRg no Ag nº 1.279.303/RS e AgRg no Ag nº 1.362.310/RS).

5.36. Por fim, calha consignar que propositadamente adotamos o verbo no passado (“vinha”), vez que, recentemente, por obra do julgamento dos EDcl no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 103.409/RS (Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* de 18.6.2012), a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça sinaliza para uma possível e oportuna mudança de hermenêutica, na linha adotada neste parecer, vez que na própria ementa fez referência à decisão proferida (13.4.2011) pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 4.389-MC (Rel. Min. Joaquim Barbosa) que, até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concedeu a “medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar nº 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviço anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”.

## 6. Respostas aos Quesitos

À vista das considerações expostas - que devem ser tomadas como parâmetros do sentido das respostas dadas a seguir - passamos a responder aos quesitos formulados pela consulente:

*1º) Qual o critério constitucional a ser adotado para extremar a repartição de competência do IPI (art. 153, IV) e ISS (art. 156, III)?*

Desde a CF/1967, a competência impositiva municipal para tributar os serviços é residual; tal critério não se proclama residual em relação ao poder de listar serviços, mas, sim,

quanto ao figurino constitucional de cada espécie tributária. Deflui daí que a Constituição de 1988, ao confiar à União a instituição do imposto sobre “produtos industrializados” e aos Municípios a faculdade de instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, pressupõe que estes dois juízos categóricos mutuamente se oponham e se excluam. Onde couber IPI, não caberá ISS. Isto é radical na Constituição.

*2º) A Lei Complementar (LC nº 116/2003) constitui instrumento apto à inserção ou exclusão de certa situação fática no campo de incidência do IPI, do ICMS ou do ISS?*

A Constituição delimita o poder e as materialidades tributárias de cada pessoa política, não sendo possível à lei complementar, ainda que no intuito de editar normas gerais de Direito Tributário, definir os serviços sobre os quais possa recair a incidência do ISS. A LC nº 116/2003 supre a Constituição, mas não a substitui. Não tem o condão de transformar em serviço o que serviço não é. A *nota característica do serviço* é a sua individualidade, onde cada serviço constitui um fim em si mesmo, na acepção de haver em cada oportunidade uma identidade inconfundível e irrepetível, ao passo que cada produto industrializado é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.

*3º) O fato de a LC nº 116/2003 (item 14.05) não utilizar expressamente o critério da destinação, como adotado ad verbum pelo revogado Decreto-lei nº 406/1968 para extremar as hipóteses de incidência do IPI, do ICMS e do ISS, implica na sua sistêmica inaplicabilidade?*

Entendemos que não, pois, à minguada de expressa previsão legal, o mesmo se mostra sistematicamente aplicável. Embora não exista impedimento para se incluir na lista de serviços tributáveis pelo ISS atividades que, objetiva e isoladamente consideradas, tenham as mesmas características daquelas que configuram industrialização, nos moldes das regras disciplinadoras do IPI (v.g., lavagem, beneficiamento, tingimento), fiel ao rígido sistema de partilha de competências tributárias e ao critério residual adotado para extremar os campos materiais de incidência do IPI e do ISS, caso a atividade desenvolvida se ajuste à concepção jurídica de “industrialização” (beneficiamento), tal como prevista na norma impositiva tributária do IPI (CTN, art. 46, parágrafo único c/c o art. 4º, inciso II, do Ripi), e seja exercida no ciclo de industrialização do produto, *o tributo incidente será exclusivamente o IPI*, em razão da expressa atribuição de competência à União para tributar os produtos decorrentes daquele ciclo. Nas demais hipóteses, em que as mesmas atividades estejam sendo exercidas por encomenda para uso ou consumo do próprio encomendante, na qualidade de consumidor final, o imposto incidente será residualmente o ISS.

*4º) A destinação do material que receber o serviço constitui elemento constitucional insito ao figurino e à própria delimitação do campo material de incidência do IPI e do ISS?*

Entendemos que sim. No caso em análise, o beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, para constituir fato gerador do imposto sobre serviços, deve ser, sempre, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização. O ISS não incide sobre serviços que constituem etapa do ciclo de industrialização ou comercialização do produto. Se a lavagem ou tingimento for feita em produtos que servirem de insumos para um novo processo industrial ou para comercialização pelo estabelecimento encomendante, sujeitar-se-á exclusivamente ao IPI. O ISS abrangerá os serviços arrolados acima, desde que executados em objetos destinados ao uso e consumo do próprio encomendante, isto é, desde que não destinados à industrialização ou comercialização na etapa subsequente.

5º) *A exploração da atividade de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos encomendantes, constitui um fazer subsumível ao conceito jurídico de serviço sujeito à incidência do ISS (item 14.05 da lista anexa à LC nº 116/2003) ou uma industrialização intermediária sob encomenda (beneficiamento) sujeita à incidência exclusiva do IPI (Ripi, art. 4º, II)?*

Os juízos categóricos “produtos industrializados” e “prestação de serviços” mutuamente se opõem e se excluem. Onde incide IPI não pode incidir ISS, e vice-versa. Assim, as atividades de alvejamento e tingimento de produtos têxteis, quando produzirem bens que servirão de insumos à cadeia de produção ou à comercialização pelos estabelecimentos encomendantes, não são serviços, mas, genuinamente, uma atividade operacional denominada *industrialização intermediária* (beneficiamento), sujeita exclusivamente à incidência do IPI, *ex vi* do art. 46, parágrafo único, do CTN *c/c* o art. 4º, II, do Ripi.

6º) *Os serviços listados no item 14.05 da LC nº 116/2003 podem cumulativamente serem alcançados pelo ISS quando destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos industriais/comerciais encomendantes, ou, contrariamente, restringem-se exclusivamente àqueles prestados ao usuário final do serviço?*

A introdução de competências distintas, cada qual outorgada, *com exclusividade*, a uma pessoa constitucional expressamente indicada, jamais patrocinará, sob o ponto de vista lógico-jurídico, possível conflito de competência entre o IPI e o ISSQN, ou mesmo odiosa bitributação (sobreposição de tributos sobre um mesmo âmbito material de incidência).

Os conceitos de industrialização (campo material de incidência do IPI) e de prestação de serviços (campo material de incidência reservado ao ISS) *se excluem mutuamente*, de sorte que *onde cabe o IPI não cabe o ISSQN, e vice-versa*. O ISS, em face de sua incidência residual, não pode incidir sobre serviços que constituam etapa do ciclo de industrialização ou comercialização do produto, tributável pelo IPI. O ISS abrangerá os serviços arrolados no item 14.05 da LC nº 116/2003, por conseguinte, *tão somente* quando executados em objetos destinados ao uso e consumo do próprio encomendante (consumidor final).

7º) *Encontra guarida constitucional a pretensão fazendária municipal de fazer incidir ISSQN em face da exploração, por parte de uma indústria de beneficiamento têxtil (tinturaria), das atividades de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos industriais/comerciais encomendantes? Caso negativo, o item 14.05 da LC nº 116/2003 desafia interpretação conforme a Constituição pelo Supremo Tribunal Federal?*

Mostra-se flagrantemente inconstitucional toda e qualquer investida jurídica realizada pelo Fisco Municipal, no sentido de fazer incidir ISS em face da exploração, por parte da Consulente, das atividades de alvejamento e tingimento de tecidos e artigos têxteis, destinados à industrialização ou comercialização pelos estabelecimentos encomendantes, razão pela qual entendemos desafiar o item 14.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 competente interpretação conforme a Constituição pela Suprema Corte, a fim de se restaurar a segurança jurídica dos contribuintes que se encontram nessa situação, evitando-se com isso o patrocínio de odiosa bitributação.

É o parecer, *s. m. j.*