



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS  
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA  
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTE

ACÓRDÃO 004/2016

**Recurso Voluntário nº 67.504/2016-1**

Vinculação: Processo de Reclamação nº 44119/2016-1

Recorrente: Felipe Johannpeter

Objeto: Notificação de Lançamento nº 016/2016

Conselheiro Relator: Marcelo Luiz Scariot

**EMENTA: Tributário. ISS. Construção Civil. Nulidade do Lançamento. Inocorrência. Responsabilidade Tributária. Subitem 7.02 da lista de serviços do anexo I da Lei Municipal 4818/03. Impugnação parcial. Preclusão. Incidência do tributo.**

RELATÓRIO

O presente processo administrativo tem sua origem na Notificação de Lançamento nº 016/2016 (instaurada através da Ordem de Serviço nº 2016021247), mediante a qual o contribuinte foi intimado a recolher, na condição de responsável tributário, os valores de ISS incidentes sobre os serviços de construção civil realizados no imóvel de sua propriedade.

O contribuinte, regularmente notificado, apresentou Reclamação ao Secretário Municipal da Fazenda, aduzindo, em síntese: (i) a nulidade da notificação e (ii) a impossibilidade de responsabilização da pessoa física pelo tributo lançado. Após a análise do pleito pela autoridade fiscal, foi mantida na íntegra a autuação atacada.

Da decisão do órgão julgador *a quo*, sobreveio o presente Recurso Voluntário, sendo postulada a reforma da decisão recorrida, a fim de desconstituir a Notificação de Lançamento objeto do processo em análise. Além das irresignações apontadas na Reclamação apresentada previamente, o contribuinte recorrente aduz em suas razões recursais a ocorrência da decadência do direito de lançar por parte da autoridade fiscal, em relação ao lançamento atacado.

O representante da Fazenda Pública Municipal manifestou-se pelo desprovemento do recurso interposto, amparando as suas razões no julgamento de primeira instância.

Por se tratar de manifestação tempestiva, nos termos do artigo 83 da Lei 1.783/77 (Código Tributário Municipal), o presente Recurso Voluntário merece ser recebido, passando a ser analisado o seu mérito.

É o relatório.

Realizada a defesa oral pelo representante do recorrente, a matéria foi debatida entre os demais conselheiros, após o que passo a decidir.

Senhora Presidente

Demais Conselheiros

As infrações apuradas pela autoridade fiscal se referem à ausência de recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS) incidente sobre construção realizada no imóvel de propriedade do recorrente, localizado à Rua Monte Castelo, nº 2007, casa 39, nesta cidade.

Em decorrência da conduta verificada pela autoridade fiscal, foi lavrada a Notificação de Lançamento nº 016/2016, no valor de R\$ 13.936,71, correspondente à integralidade do tributo incidente sobre os serviços de construção civil apurados, sendo a notificação fundamentada no subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei 4.818/2003, no artigo 6º da Lei 4.818/2003 e no artigo 42 da Lei Municipal 1.943/1979.

#### I – QUESTÃO PRELIMINAR: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO

O recurso apresentado pelo contribuinte justifica a inclusão de tópico sobre a decadência do direito de lançar o tributo por parte da autoridade fiscal, sendo aduzido que à época da intimação do lançamento, não fora permitido ao contribuinte o pleno conhecimento da origem da obrigação tributária que lhe estaria sendo exigida, razão pela qual não seria possível precisar a ocorrência do fato gerado de ISS.

Sustenta que somente teve pleno conhecimento em relação à origem da exação após a comunicação do julgamento da Reclamação apresentada, razão pela qual o pedido de decadência não foi objeto da manifestação anterior.

Em que pese a Notificação de Lançamento recebida pelo contribuinte se trate de documento sintético, onde são indicados tão somente elementos centrais para a identificação da relação jurídico-tributária, a partir da efetiva intimação, foi viabilizado ao contribuinte o integral acesso ao processo administrativo que dera origem ao lançamento, razão pela qual não se verifica o surgimento de qualquer elemento superveniente, após a ciência do contribuinte em relação aos termos do lançamento, que justifique a inclusão de pleito novo em sede recursal.

Desta forma, deverá ser considerada como não impugnada a matéria que não foi objeto de expressa contestação prévia, nos termos do que preconiza o artigo 81, VII da Lei 1.783/77 (Código Tributário Municipal), abaixo transcrito:



Art. 81 – Os processos, organizados em forma de autos forenses, com as folhas devidamente numeradas e rubricadas e com os pareceres e informações anexadas em ordem cronológica, terão o seguinte andamento:

[...]

**VII – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.**

A impugnação das matérias pelo contribuinte é exigida, pois determina a instauração da fase litigiosa do procedimento. Considerar-se-á não impugnada a matéria de direito que não tenha sido expressamente contestada pelo reclamante, ocorrendo a preclusão de fazê-lo em outro momento processual.

Nesse sentido, não se conhece da matéria discutida em sede de Recurso Voluntário, ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação expressa pelo sujeito passivo, considerando tacitamente confessadas tais matérias em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões.

Diante do exposto, voto pelo não conhecimento do presente Recurso Voluntário relativamente ao tópico da decadência do direito de lançar por parte da autoridade fiscal, em vista da ausência de anterior impugnação pelo contribuinte.

## II – NO MÉRITO

Alega o recorrente que teve lavrada contra si Notificação de Lançamento face ao não recolhimento de ISS sobre operação de construção civil em imóvel de sua propriedade, o qual, segundo afirma, lhe está sendo indevidamente exigido. Aduz a nulidade da Notificação de Lançamento e a impossibilidade de responsabilização de pessoa física pelo tributo exigido.

A autoridade fiscal, por seu turno, sustenta a validade da notificação expedida ao contribuinte, argumentando haver previsão legal expressa para a exigência do tributo em questão, sendo que para o lançamento do tributo foram utilizadas informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Analisando a Notificação de Lançamento atacada pelo presente recurso, observa-se que se trata de documento que, apesar de sintético, oferece ao receptor da norma elementos mínimos que permitam interpretar de forma clara a norma posta, qual seja a exigência do tributo incidente sobre a operação de construção civil.

Cabe referir que a norma jurídica é uma célula do ordenamento jurídico que determina que os sujeitos se comportem dentro de uma forma por ela estipulada.

A regra-matriz de incidência tributária, invocada pelo recorrente em suas razões, se trata de uma construção que permite que seja analisado o interior da norma, uma vez que esta estabelece, tal como nas normas jurídicas, diversos elementos de composição dentro de dois subitens: hipótese e consequência.

A hipótese contém os subsídios para a identificação de eventos com expressão econômica, facilitando a tarefa do critério quantitativo, fixado no consequente da regra matriz de incidência tributária. No consequente normativo, por sua vez, ficam delimitadas as condutas que deverão ser praticadas pelos integrantes da sociedade. Tais condutas são diretamente ligadas ao conteúdo trazido na hipótese, visualizando-se nessa combinação hipótese/consequente uma relação jurídica delineada.

Nessa linha, devem ser cotejados, de forma conjunta, os dispositivos legais apontados pela autoridade fiscal na Notificação de Lançamento, a fim de se verificar a higidez do ato administrativo atacado pelo recorrente.

De início, há que se referir a expressa previsão de incidência de ISS na hipótese de construção civil, executada por administração, empreitada ou subempreitada, estando tal atividade elencada no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03:

Item 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

[...]

Subitem 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Tal subitem é repetido literalmente pela lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 4.818/03 e supre, de forma clara, o critério material da RMIT, que se refere ao fato gerador da obrigação tributária.

O artigo 42 da Lei Municipal 1.943/1979, também apontado na Notificação de Lançamento, aponta o critério temporal relativo ao recolhimento do tributo, conforme se pode aferir pela transcrição do mencionado dispositivo:

Art. 42 - O imposto é lançado mensalmente e sua arrecadação se processará, também, mensalmente, até o dia 20 (vinte) de cada mês subsequente ao de competência através da Guia de Recolhimento - DAM, quando se tratar de contribuinte inscrito no ISSQN variável ou no ISSQN Fixo Mensal (Anexo I, da Lei nº 4.818, de 1º de dezembro de 2003). Em se tratando de contribuinte inscrito na Categoria de ISSQN Fixo Anual (Anexo I-B, da Lei nº 4.818, de 2003), o vencimento será no último dia de fevereiro de cada ano. (Redação dada pela Lei nº 5662/2012)

Complementa o critério temporal o artigo 6º, §3º, I da Lei 4.818/2003, que condiciona a expedição do Habite-se ao efetivo pagamento do ISS relativo aos serviços prestados na obra. Com isso, a expedição do certificado de Habite-se nº 74922 perfectibiliza a conclusão da obra e concretiza o fato gerador do ISS decorrente.

Em relação ao critério espacial, em se tratando de obra realizada no município de Canoas e, em sendo o ISS um tributo de competência municipal, não há discussão em relação ao local onde o tributo em questão possa ser exigido.

Passando-se à análise do conseqüente da RMIT em questão, é composto pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo. Em relação ao sujeito ativo da obrigação, não resta dúvida de que se trata do município de Canoas, em vista da sua competência para a cobrança do ISS, tributo municipal. No que se refere ao sujeito passivo, a Notificação de Lançamento atacada traz expressa referência ao artigo 6º, §3º, da Lei 4.818/2003 que determina o seguinte:

Art. 6º Na condição de Responsável Tributário, fica a cargo da pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços previstos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa a esta Lei, a retenção na fonte e o recolhimento do ISSQN devido pelo prestador destes serviços. (Redação dada pela Lei nº 4938/2004) (Regulamentado pelo Decreto nº 736/2004)

§ 1º Os Responsáveis Tributários a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, da multa e dos acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. (Redação dada pela Lei nº 4938/2004)

§ 2º Ao prestador do serviço fica atribuída a responsabilidade supletiva pelo crédito tributário, inclusive no que se refere a multa e aos acréscimos legais. (Redação dada pela Lei nº 4938/2004)

**§ 3º Em se tratando de pessoa física, o proprietário de bem imóvel, o dono de obra e o empreiteiro são responsáveis solidários com contribuinte pelo imposto devido quanto aos serviços que lhe forem prestados, ficando afastada a solidariedade com a prova de pagamento do respectivo imposto.**

I - A liberação do Certificado de "Habite-se" está condicionada ao efetivo pagamento do ISSQN relativo a serviços prestados na obra, nos termos da legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 5142/2006)

Por derradeiro, a análise da RMIT em relação critério quantitativo não deixa espaço para incertezas, tendo em vista que a forma de apuração do tributo está expressa e detalhada na Notificação de Lançamento:

DEMONSTRATIVO DO CREDITO TRIBUTÁRIO	
Tipo de Construção:	Alvenaria
Utilização:	Residencial
Metragem:	947,37 m <sup>2</sup>
Valor do m <sup>2</sup> :	R\$ 653,82
Base de Cálculo ISSQN: (metragem x valor do m <sup>2</sup> )	R\$ 619.409,45
Alíquota ISSQN:	2,25%
Valor do ISSQN devido (alíquota x base de cálculo):	R\$ 13.936,71

*Cálculo realizado com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo.*

Portanto, resta claro que a Notificação de Lançamento atende aos requisitos formais de validade, apresentando ao contribuinte, ainda que de forma sintética: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, data e a hora da lavratura; (iii) a descrição do fato; (iv) as disposições legais aplicáveis; (v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugna-la e (vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo/função e o número de matrícula.

Assim, resta afastada a pretensão do recorrente, em relação à higidez e validade do ato administrativo, tendo em vista que inexistente qualquer elemento capaz de ensejar a nulidade da Notificação de Lançamento atacada.

Superadas as alegações do recorrente em relação à nulidade da Notificação de Lançamento, passa-se à análise da responsabilidade pelo recolhimento do tributo apurado pela autoridade fiscal.

O contribuinte recorrente alega em suas razões recursais que a Lei Municipal nº 4.818/03 extrapola as normais gerais contidas na Lei Complementar Federal nº 116/03 ao exigir do recorrente (na condição de pessoa física), exação que somente poderia ser imputada a pessoa jurídica.

Importante salientar que a Lei Complementar 116/03 é clara, ao dispor que os municípios poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiras pessoas, vinculados ao fato gerador da respectiva obrigação tributária. É a literalidade do *caput* do artigo 6º da referida lei:

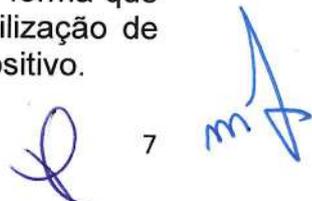
**Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

O município de Canoas, valendo-se da expressa autorização legal contida no dispositivo acima mencionado, estabeleceu em seu regramento responsabilidade tributária às pessoas físicas tomadoras de serviços de construção civil. Nesta situação, foi prevista a responsabilização solidária do proprietário do imóvel, do dono da obra e do empreiteiro pelo recolhimento do tributo incidente.

Analisando-se o *telos* da norma em questão, não há que se falar em afronta da legislação municipal às normas gerais previstas na LC 116/03, haja vista que o *caput* do artigo 6º da LC 116/03 estabelece de forma ampla, a possibilidade de os municípios atribuírem responsabilidade tributária a terceiros, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

O contribuinte recorrente alega ainda que, em relação aos serviços descritos no subitem 7.02 da lista anexa à LC 116/03 somente poderia ser imposta responsabilidade tributária a terceiros na condição de pessoas jurídicas, nos termos do artigo 6º, §2º, II da referida lei.

Todavia, não assiste razão ao contribuinte, tendo em vista que a regra contida no referido inciso complementa a regra geral estabelecida no *caput* do artigo, visando a conferir maior efetividade ao comando legal, de tal forma que o regramento geral consiste na ampla possibilidade de responsabilização de terceiros (pessoas físicas ou jurídicas), nos termos do *caput* do dispositivo.



O inciso II do §2º, por sua vez, não contém uma previsão de restrição, ao contrário, amplia o alcance do comando do *caput*, ao impor responsabilidade tributária pelo recolhimento do ISS também às pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, tomadoras ou intermediárias dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Esta extensão do alcance da norma fica clara pela leitura do §2º do artigo 6º da LC 116/03, que estabelece que as hipóteses previstas em seus incisos seguintes devem ser interpretadas *sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º do artigo*.

A fim de corroborar os argumentos acima citados, valho-me do entendimento proferido no julgamento de recurso sobre a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 857.614/SP, de lavra do Ministro Luiz Fux, especialmente pelo excerto a seguir transcrito:

**... O ente federado com competência tributária, baseado no artigo 128 do CTN - o qual tem como fundamento de validade o artigo 150, § 7º, da CF/88, está autorizado a editar lei específica, instituindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de forma que a Lei Municipal nº 1.603/84 veio tão-somente a dar efetividade aos referidos dispositivos legais.** Ademais, análise mais profunda da questão esbarraria no óbice da Súmula 280 do STF, máxime porque a *quaestio iuris* foi solucionada pelo Tribunal Estadual também à luz da interpretação de lei local, qual seja, a Lei Municipal 1.603/84, em seus arts. 20 e 30...

(REsp 857.614/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 30/04/2008).

Desta forma, **VOTO** no sentido de receber o Recurso Voluntário interposto, pois presentes os pressupostos de admissibilidade, não o conhecendo com relação ao item 2.2 (“*Da Decadência*”) e negando-lhe provimento com relação aos demais pedidos, para fins de manter, na íntegra, o lançamento objeto do recurso.

Outrossim, intimado o recorrente da presente decisão, deverá ser oportunizado ao contribuinte o desconto nas multas eventualmente aplicadas em caso de pagamento ou parcelamento voluntário, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados também aos processos administrativos, nos termos do artigo 5º, LV da Constituição Federal.

É o voto.



Os Conselheiros, Tiago Antunes do Nascimento e Silva (Suplente), Pedro Edmundo Boll, Miriam Mitiko Kawamoto, Gerson Untertriefallner Costa e Leonardo da Silva Assis, acompanharam o voto do Conselheiro Relator, negando, por unanimidade, provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 31 de outubro de 2016.

  
Marcelo Luiz Scariot  
Conselheiro Relator

  
Patrícia de Souza Leandro Teixeira  
Presidente



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS  
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA  
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUENTES

### ACÓRDÃO 005/2016

**Recurso Voluntário nº 69165/2016**  
**Vinculação:** Processo 53711/2016  
**Recorrente:** USIFORJA USINAGEM INDUSTRIAL LTDA.  
**Assunto:** Recurso Voluntário - ISSQN  
**Objeto:** Auto de Infração nº 447/2016  
**Conselheiro Relator:** Leonardo da Silva Assis

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. BENEFICIAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CORTE EM BENS DE TERCEIROS. SUBITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI MUNICIPAL Nº 4818/2003. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO E REENQUADRAMENTO LEGAL DA MULTA NO ART. 68, I, DA LEI 1783/1977.**

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela **USIFORJA USINAGEM INDUSTRIAL LTDA**, CNPJ 02.045.558/0001-19, em face da decisão sobre a impugnação referente ao *Auto de Infração* nº 447/2016 (processo de revisão fiscal n.º 2954/2016), lavrado pela Equipe de Fiscalização do Município de Canoas que constatou o não recolhimento do ISSQN no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

O Procedimento de Revisão Fiscal teve início por meio da Notificação para Início de Revisão nº 001/2016 de 11/02/2016 e deu origem ao processo administrativo nº 53711/2016.

Após a análise dos documentos solicitados ao contribuinte foi constatada, pela autuante, a prestação de serviços de corte em bens de terceiros, enquadrados no item 14, subitem 14.05 da Lista de Serviços Anexa a Lei Municipal 4818/2003, cujas receitas não foram levadas à tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS). Essas receitas foram objeto do Auto de Infração supramencionado.

A empresa autuada apresentou defesa administrativa em 1ª Instância, que foi indeferida por decisão do Grupo Julgador.

Inconformada, a autuada apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese, que é descabida a incidência de ISS no caso em tela. Alega que sua atividade consiste em industrialização caracterizada pela agregação de matéria-prima e ou serviços industriais a determinado produto com alterações de suas características o que caracterizaria tão somente a incidência do IPI. Alega também que não é devido o ISS tendo em vista a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Além disso, alega que houve caracterização de confisco ao ser aplicada a multa de 150%.

O representante da Fazenda Pública Municipal manifestou-se pelo não provimento do recurso interposto.



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

Quanto aos aspectos formais, a defesa atende ao disposto no §3º do art. 71, assim como nos artigos: nº 74, 83, 84 e 85, todos da Lei Municipal nº. 1783/1977.

Em relação à tempestividade, verifica-se que o recorrente teve ciência da decisão do Grupo Julgador em 23/08/2016 e protocolou o recurso em 12/09/2016, portanto, dentro do prazo legal (tempestivo).

É o relatório.

Notificada, a recorrente, e não tendo comparecido para a realização da defesa oral, a matéria foi debatida em plenário pelos demais Conselheiros, após o que passo a decidir.

Senhora Presidente,

Demais Conselheiros.

A recorrente alega que sua atividade consiste em industrialização caracterizada pela agregação de matéria-prima e ou serviços industriais a determinado produto com alterações de suas características o que caracterizaria tão somente a incidência do IPI.

A fiscalização municipal, por sua vez, aduz que a atividade do recorrente, consiste em prestação de serviços de  **corte em bens de terceiros** , de acordo com o subitem 14.05.

Assim, discute-se se o serviço prestado pela recorrente se enquadra no disposto no item  **14** , subitem  **14.05**  da Lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº. 116/03:

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

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização,  **corte** , recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer  **(sem grifo no original)**

Tal item está disposto expressamente (literalmente) na Lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 4818/03.

Diante da análise da documentação acostada aos autos e da própria afirmação da recorrente em seu recurso, resta evidente que a recorrente exerce a atividade de  industrialização por encomenda . A atividade está configurada no momento que a empresa recebe as barras de ferro, realiza o serviço contratado (corte) e posteriormente devolve ao encomendante o produto pronto.



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

Sobre o tema, há entendimento consolidado de que a industrialização por encomenda constitui-se em obrigação de fazer, em contraposição a uma obrigação de dar, sobre a qual incidiria ICMS, caracterizando, portanto, fato gerador tributável pelo ISS.

A fim de subsidiar o voto, colaciono julgamento no qual o Min. Luiz Fux teceu as seguintes considerações acerca do aspecto material da hipótese de incidência do ISS, no REsp.nº 888852, a saber:

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

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

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

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS." (Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, 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 "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. QuartierLatin, São Paulo, 2005, pág. 284).

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

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: "14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 – Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer."

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

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

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

14. Recurso especial provido.

(REsp 888.852/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRATURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008)

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso Especial. É como voto.

Neste sentido, colaciona-se julgado do Superior Tribunal de Justiça que concluiu pela incidência de ISS na industrialização por encomenda, vejamos:



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE ISS. PRECEDENTES.**

1. As Turmas de Direito Público desta Corte têm entendimento consolidado no sentido de que a "industrialização por encomenda" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Precedentes: AgRg no Ag 1369818/PR, Rel. Ministro ARNALDOESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 11/03/2013e AgRg no AREsp328.624/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDATURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 25/09/2013)

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, Relator: Ministro Sérgio Kukina, data de julgamento: 10/12/2013, T1-Primeira Turma)

No mesmo sentido foi a decisão do TJ/RS no julgamento do processo nº 70045176872 que decidiu que as atividades exercidas pela recorrente relacionam-se com a chamada industrialização por encomenda. Tecendo que:

**ISS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CORTE. CABEDAL DO CALÇADO. LEI COMPLEMENTAR 116/2003.** Os serviços de montagem da parte superior dos calçados, o chamado cabedal, enquadram-se no item 14.05 da Lei Complementar 116/03 (restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos quaisquer), ainda que realizados por encomenda e destinados à industrialização. Trata-se de serviços em que há preponderância da obrigação de fazer em detrimento da de dar, porquanto constitui apenas parte daquilo que, após industrialização a ser promovida pela encomendante, virá um dia a ser um calçado. Recurso de apelação provido. Recurso adesivo prejudicado. Relatora vencida. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70045176872, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Claudia Cachapuz, Julgado em 30/07/2015)

Desse modo, resta claro que o ISS é devido na chamada industrialização por encomenda e que o enquadramento correto do serviço exercido pela recorrente consta no item 14, subitem 14.05, qual seja, corte em bens de terceiro.

Com relação à alegação de nulidade do auto de infração porquanto este estaria em confronto com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a recorrente justifica suas razões com a citação do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389.

Ocorre que, no julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

No caso em tela, o tomador do serviço é o usuário final, ele necessita de um serviço e contrata alguém para realizá-lo. A destinação que tomará o bem, após ser objeto de um serviço, não interessa à questão tributária.

À luz dos entendimentos jurisprudências do TJRS, vejamos:

**PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. (...) TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO TERCEIRIZADA OU POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. ARTIGOS 146, I, 155, § 2º, IX, "B", 156, III, CF/88, E ART. 1º, § 2º, LC Nº 116/2003, E ITEM 14.05, LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. A contar da vigência da LC nº 116/03 e respectiva lista de serviços anexa, desimporta, a efeitos de incidência do ISS, a destinação do bem ou sua incorporação ao processo produtivo, prevalecendo a atividade desenvolvida à encomendada, ausente qualquer ofensa ao sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal, cujo art. 155, § 2º, IX, "b", estabelece a prevalência do tributo municipal do art. 156, III, nas denominadas operações mistas. (Apelação Cível Nº 70042213520, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 25/05/2011) (grifei)**

**AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO DE CAXIAS. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não é necessária a produção de prova pericial quando o acervo probatório mostrar-se suficiente ao juízo de convencimento motivado. Caso em que o exame da matéria sub judice independe da realização de perícia contábil. Precedentes. ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE DE GALVANOPLASTIA. INCIDÊNCIA. Há incidência de ISS sobre a industrialização por encomenda, por se enquadrar no conceito de prestação de serviço e na previsão do item 14.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03. Irrelevante que os bens sejam posteriormente comercializados por quem os encomendou, uma vez que a atividade fim é a prestação de serviços. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Agravo Nº 70058685249, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 27/03/2014) (grifei)**

**AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE RELACIONADA À FABRICAÇÃO DE FIO DE RÁFIA POR EXTRUSÃO DE POLIPROPILENO. INCIDÊNCIA. Há incidência de ISS sobre a industrialização por encomenda, por se enquadrar no conceito de prestação de serviço e na previsão do item 14.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03. Irrelevante que os bens sejam posteriormente comercializados pelo encomendante, uma vez que a atividade fim da autora é a prestação de serviços. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Agravo Nº 70056378235, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 25/09/2013) (grifei)**



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

Assim, diante de situações fáticas distintas, inaplicável o entendimento da ADI 4389 trazido à tona pela recorrente.

Quanto a alegação de nulidade da aplicação da multa de 150% aplicado no auto de infração por representar caráter confiscatório, ressalta-se que ela está prevista no artigo 68, II da Lei Municipal 1783/77.

Essa multa tem como objetivo inibir a inadimplência. Justamente por este fim, seu valor deve ser elevado, ainda sim, não se enquadrando como confisco. Tal penalidade é amplamente reconhecida e aceita tanto pela doutrina majoritária como pela maciça jurisprudência pátria.

Todavia, cabe fazer um exame do artigo 68, II e suas alíneas, no qual foi baseada a aplicação da referida multa, *in verbis*:

Art. 68 - Será lavrado Auto de Infração, lançado ao infrator a dispositivo desta Lei, penalidades assim graduadas:

II - multa correspondente a uma vez e meia o valor corrigido do tributo, quando:

- a) sonegar, por qualquer forma, tributo devido, se apurar a existência de artifício doloso ou intuito de fraude;
- b) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo retida na condição de responsável. (Redação dada pela Lei nº 4943/2004)

§ 1º Considera-se consumada a fraude fiscal, nos casos do inciso II alínea "a", mesmo antes de vencidos os prazos de cumprimento das obrigações tributárias.

§ 2º Salvo prova em contrário, presume-se o dolo em qualquer das seguintes circunstâncias ou outras análogas:

- a) contradição evidente entre livros e documentos da escrita fiscal e os elementos das declarações e guias apresentadas às repartições públicas municipais;
- b) manifesto desacordo entre os preceitos legais e regulamentares no tocante às obrigações fiscais e sua aplicação por parte dos contribuintes ou responsáveis;
- c) remessa de informações e comunicações falsas ao fisco com respeito aos fatos geradores de obrigações fiscais;
- d) omissão de lançamento nos livros, fichas, declarações ou guias, de atividades ou operações que constituem fatos geradores de obrigações fiscais. (Redação dada pela Lei nº 4718/2002)
- e) deixar de exhibir livros fiscais, comprovantes da escrita e demais documentos instituídos por Lei ou Legislação Complementar, bem como prestar informações, sempre que solicitadas pela Fiscalização Tributária. (Redação acrescida pela Lei nº 5255/2007)

Na análise do procedimento de fiscalização realizado, no relatório e na manifestação do fiscal autuante, em nenhum momento é possível inferir que os atos do recorrente tenham se enquadrado nas hipóteses do art. 68, II da Lei Municipal 1783/77. A própria autuante aduz em diversas passagens de sua manifestação o total cumprimento de todas as solicitações realizadas e de forma tempestiva.



Continuação

ACÓRDÃO 005/2016

Cabe destacar que a questão dos serviços de industrialização por encomenda gera grandes discussões no âmbito acadêmico, como também nos Tribunais Pátrios e são alvo de intensas disputas entre os entes federativos. Nesta senda, não pode ser imputada uma presunção de dolo ao contribuinte que entende ser devido um determinado imposto, seja estadual ou federal, realiza todos os procedimentos contábeis e fiscais devidos em conformidade com a legislação que assim o induz.

Logo, não procede aplicação da multa de 150% acima examinada, mas sim a multa de 50% prevista no mesmo art. 68, porém em seu inciso I, *in verbis*:

Art. 68 - Será lavrado Auto de Infração, lançado ao infrator a dispositivo desta Lei, penalidades assim graduadas:

I - multa correspondente à metade do valor corrigido do tributo, quando:

a) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo cujo lançamento é efetuado por homologação;

b) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo pela qual, embora não retida, seja responsável. (Redação dada pela Lei nº 4943/2004)

Desta forma, as razões da recorrente em ver a reforma da decisão no sentido de anular o auto de infração nº 447/2016 não merecem prosperar, assim VOTO pelo parcial provimento do recurso com a manutenção do auto de infração, porém com o reenquadramento legal da multa, de acordo com o art. 68, I da Lei Municipal 1783/77.

Os conselheiros, Miriam Mitiko Kawamoto, Ligia Maria Portilho Mello, Gerson Untertriefallner Costa, José Inácio Bresolin (suplente) e Marcelo Luiz Scariot, acompanharam o voto do conselheiro relator, na íntegra, votando pelo parcial provimento do recurso, com a manutenção do auto de infração, porém com o reenquadramento legal da multa, de acordo com o art. 68, I da Lei Municipal 1783/1977.

Sala das sessões, 08 de novembro de 2016.

Patricia Leandro de Souza Teixeira  
Presidente

Leonardo da Silva Assis  
Conselheiro Relator