

DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ATIVIDADES-MEIO NA INDÚSTRIA DO ARROZ: UMA ANÁLISE NORMATIVISTA E INSTITUCIONAL

NON-INCIDENCE OF ISS ON SUPPORT ACTIVITIES IN THE RICE INDUSTRY: A NORMATIVE AND INSTITUCIONAL ANALYSIS

*Lucas Pacheco Vieira¹
Pablo Augusto Lima Mourão²
Alexandre Carter Manica³*

RESUMO

O presente artigo tem por objeto a análise da tributação das atividades-meio na indústria do arroz pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). O estudo foi realizado sob as perspectivas normativista e institucional. Em primeiro lugar, examinaram-se a Constituição Federal, a legislação, a literatura especializada e a jurisprudência dos Tribunais sobre o assunto. Posteriormente, avaliou-se os efeitos institucionais promovidos pela possibilidade de tributação pelo ISS das referidas atividades na agroindústria orizícola, que restou materializada por autuações fiscais municipais e discutida em processos judiciais perante a Justiça Estadual do Rio Grande do Sul.

PALAVRAS-CHAVE: ISS; Atividades-meio; Indústria do Arroz.

ABSTRACT

The present article focuses on the analysis of the taxation of support activities in the rice industry by the services tax (ISS). The study was conducted under the normative and institutional perspectives. In the first place, the Federal Constitution, the legislation, the specialized literature and the jurisprudence of the Courts on the subject were examined. Subsequently, it was evaluated the institutional effects promoted by the possibility of ISS taxation of these activities in the rice industry, which was materialized by municipal tax assessments and discussed in lawsuits before the Rio Grande do Sul Judiciary.

KEY-WORDS: ISS; Support Activities; Rice Industry.

¹ Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios pela UNISINOS. Especialista em Direito Tributário pela PUCRS/IET. Professor de Direito Administrativo e Direito Tributário da AMF (Antônio Meneghetti Faculdade). Advogado.

² Especialista em Direito Societário pelo Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais (INEJE). Pós-Graduando no MBA em Agronegócios da USP/ESALQ. Advogado.

³ Advogado.

1. INTRODUÇÃO

O agronegócio constitui setor de grande importância para a economia brasileira. Na última década (2007-2017), a sua participação no Produto Interno Bruto (‘PIB’) variou entre 19,1% (2014) e 22,8% (2016), abrangendo os segmentos de insumos para a agropecuária (‘antes da porteira’), produção agropecuária (‘dentro da porteira’), agroindústria (‘depois da porteira’) e agrosserviços. Em números absolutos, o PIB do agronegócio apresentou crescimento no período, tendo partido de R\$ 710 bilhões em 2007 e alcançado R\$ 1,4 trilhão em 2017, sendo 4,4% do ramo de insumos, 25,2% da agropecuária, 28,9% da agroindústria e 41,5% dos serviços prestados ao *agribusiness*.⁴ No mercado de trabalho, garantiu 18,3 milhões de postos de trabalho em dezembro de 2017, o que representa 19,88% do total de ocupados no país.⁵

O segmento tem desempenho ainda mais relevante no comércio internacional. Além de representar 44% das exportações totais do Brasil em 2017, contribuiu com superávit de 81 bilhões de dólares nas relações com o resto do mundo, tendo mais do que compensado o saldo negativo de 15 bilhões de dólares dos demais setores, garantindo uma balança comercial superavitária em 66 bilhões de dólares.⁶ O país é o maior produtor e exportador de carne bovina do mundo⁷, o maior produtor de cana-de-açúcar⁸, o maior produtor de suco de laranja⁹, o segundo

⁴ As estatísticas foram obtidas no estudo ‘Cálculo do PIB do Agronegócio Brasileiro’, resultante da parceria entre o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), da Esalq/USP, e a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA). A pesquisa está disponível no seguinte site: <<https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>> Acesso em: 14/02/2019.

⁵ As estatísticas foram obtidas no estudo ‘Mercado de Trabalho do Agronegócio Brasileiro’, realizado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), da Esalq/USP. O trabalho está disponível no seguinte site: <<https://www.cepea.esalq.usp.br/br/mercado-de-trabalho-do-agronegocio.aspx>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

⁶ Os dados foram extraídos do estudo “Índices – Exportação do Agronegócio 2017”, realizado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), da Esalq/USP, disponível no seguinte endereço *online*: <[https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Cepea_ExportAgro_2017_\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Cepea_ExportAgro_2017_(2).pdf)> Acesso em: 14/02/2019.

⁷ Conforme dados da USA-FAS-PSD disponibilizados na matéria “USA: Confira relatório sobre o mercado de carnes”, publicado pela BeefPoint no endereço eletrônico a seguir: <<https://www.beefpoint.com.br/usda-confira-relatorio-sobre-o-mercado-de-carne-2/>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

⁸ Conforme dados da Agência Paulista de Promoção de Investimentos e Competitividade disponibilizados no seguinte site: <https://www.investe.sp.gov.br/setores-de-negocios/agronegocios/cana-de-acucar/>.

⁹ Conforme dados da Agência Paulista de Promoção de Investimentos e Competitividade disponibilizados no seguinte site: <<https://www.investe.sp.gov.br/setores-de-negocios/agronegocios/laranja/>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

maior produtor de soja¹⁰, o terceiro maior produtor de milho¹¹, o terceiro maior produtor de frutas¹², um dos maiores produtores/exportadores de algodão¹³ e um concorrente forte em outras *commodities*.

Neste contexto, depreende-se que o agronegócio brasileiro possui competitividade em nível global, enfrentando – e, em alguns casos, superando – os principais *players* do mercado, tais como Estados Unidos, China e União Europeia. Constitui fator determinante para esses resultados a reconhecida produtividade da agropecuária nacional “dentro da porteira”, embora persistam obstáculos logísticos, técnicos, creditícios e institucionais que travam o crescimento e a capacidade de competição do segmento.¹⁴¹⁵

O presente artigo versa sobre um fator de ineficiência de natureza institucional enfrentado por um setor específico do agronegócio: a tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS das atividades-meio da indústria orizícola.

Não raras vezes os Municípios autuam empresas por entenderem que muitas de suas atividades enquadram-se como prestação de serviço, atraindo a incidência do aludido imposto municipal. Em verdade, em muitos casos o objetivo dos fiscos municipais é tributar as atividades-meio de forma separada, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente, o que destoa da hipótese de incidência do ISS.

¹⁰ Conforme dados da Embrapa disponibilizados no seguinte site: <<https://www.embrapa.br/soja/cultivos/soja1/dados-economicos>>.

¹¹ Conforme informações do Relatório sobre a Safra Mundial de Milho da FIESP, de fevereiro de 2019, disponibilizado no seguinte site: <<https://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/safra-mundial-de-milho-2/attachment/file-20190208195749-boletimilhofevereiro2019/>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

¹² SILVA, Juliana e FERREIRA Monaliza. “Eficiência técnica dos produtores de Manga do Vale do São Francisco”. In: **Revista de Economia e Agronegócio**. Vol. 15, N. 1, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/ojs/rea/article/view/7678>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

¹³ Conforme dados da ABRAPA disponibilizados no seguinte site: <<https://www.abrapa.com.br/Paginas/dados/algodao-no-mundo.aspx>>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

¹⁴ Quanto à logística, os economistas Carlos Rosano-Peña e Murilo Rossetto demonstram, em pesquisa sobre a cultura da soja no período 2007-2014, que a eficiência ‘dentro da fazenda’ está estimada em 82% do que poderia ser, enquanto que com a inclusão dos custos logísticos a eficiência se torna aproximadamente 62% do que seria, considerando a produtividade máxima. ROSANO-PEÑA, Carlos e ROSSETTO, Murilo. “A produtividade e o impacto da logística de distribuição na eficiência da sojicultura brasileira.” In: **Revista de Economia do Agronegócio**. V. 16, n. 1, 2018. p. 113. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/ojs/rea/article/view/7806>> Acesso em: 15 de fevereiro de 2019.

¹⁵ Quanto às variáveis técnicas e de crédito, podem ser consultados, a título exemplificativo, o consagrado estudo de Helfand e Levine sobre estabelecimentos rurais da Região Centro-Oeste do Brasil; o trabalho de Gonçalves, Vieira, Lima e Gomes sobre a eficiência técnica e de escala de produtores de leite do Estado de Minas Gerais; e a pesquisa de Alvim, Stülp e Kayser sobre a eficiência técnica nas lavouras de arroz do Rio Grande do Sul. HELFAND, S. M; LEVINE, E. S. “Farm Size and the Determinants of Productive Efficiency in the Brazilian Center West.” In: **Agricultural Economics**, Blackwell, v. 31, 2004. pp. 241-249. GONÇALVES, R. M. L; VIEIRA, W. da C; LIMA, J. E; GOMES, S. T. “Analysis of Technical Efficiency of Milk-Producing Farms in Minas Gerais”. In: **Economia Aplicada**, v. 12, n. 2. São Paulo, 2008. ALVIM, Augusto; STÜLP, Valter; e KAYSER, Victor. “Análise da Eficiência Técnica nas Lavouras de Arroz no Rio Grande do Sul”. In: **Redes**, v. 20, nº 2, maio/agosto.2015. Disponível em: <<https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/3219>> Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.

Pela complexidade e os impactos econômicos da questão, surge indispensável analisar se as etapas selecionadas pelos Municípios para sofrerem a tributação, na indústria do arroz, integram ou não a cadeia de industrialização do produto. Com isso, dispõem-se dos elementos para examinar, com fulcro na doutrina, na legislação e na jurisprudência, a validade jurídica da exigência do ISS nestas circunstâncias.

Assim, o tema será analisado em termos normativistas – mediante análise de doutrina, legislação e jurisprudência - e institucionais – através da verificação dos efeitos práticos da tributação na formação do risco institucional computado pelos agentes privados para a tomada de decisão de investimento no setor, o que, ao final, gera implicações no grau de competitividade do país nesta área.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES-MEIO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi introduzido na ordem jurídica brasileira através da Reforma Tributária de 1965, veiculada pela Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946. Até então, vários tributos gravavam a base econômica ‘serviços de qualquer natureza’, por força da opção político-constitucional precedente de adotar critérios jurídicos, nominalísticos, na discriminação dos impostos, sem levar em consideração o aspecto econômico. A nova sistemática conferiu predominância ao critério econômico, unificando no ISS os três impostos sobre serviços então vigentes: (a) o imposto de transações (estadual), incidente sobre hospedagem, locação de bens móveis, conserto, pintura, construção civil, etc; (b) o imposto de indústrias e profissões (municipal), que onerava o exercício de atividades lucrativas; e (c) o imposto de diversões públicas, incidente sobre jogos e diversões públicas.¹⁶

A Reforma de 1965 estabeleceu, no seu art. 15, a competência dos Municípios para a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. A redação se justificava pelo fato de que o Texto Constitucional outorgava à União competência para tributar os serviços de transporte e comunicações – salvo os de natureza estritamente municipal, nos termos do art. 14, II, e outorgava aos Estados a competência tributária para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores (art. 12). Visando a garantir

¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 75.

uma adequada partilha dessas competências, a EC 18/65 atribuiu à Lei Complementar a tarefa de fixar critérios para distinguir as atividades objeto do ISS daquelas tributadas pelo ICM (art. 15, parágrafo único).

A legislação complementar sobreveio através do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), promulgado em 25 de outubro de 1966. A sistemática escolhida pelo legislador complementar para atender ao mandamento constitucional - de estabelecer critério distintivo entre as atividades objeto do ISS e as atividades alvo do ICM – consistiu na positivação de uma lista de serviços no art. 71, § 1º, do CTN, englobando (i) o fornecimento de trabalho a usuários ou consumidores finais, (ii) a locação de bens móveis e (iii) a locação de espaço em bens imóveis (a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza). A lista inicial, que contemplava apenas 03 itens, foi alterada nos meses seguintes pelo Ato Complementar 27/66 - que alterou o item ‘ii’ para locação de bens imóveis e inseriu um quarto serviço, correspondente a ‘jogos e diversões públicas’ (art. 71, § 1º, inc. IV) – e pelo Ato Complementar 34/67, que reformulou a lista, aumentando-a para 06 itens.

Adveio, pouco tempo depois, o Decreto-lei nº 406/68, na qualidade de lei complementar¹⁷, amparado juridicamente no art. 2º, § 1º, do Ato Institucional nº 5/68, com o propósito de estabelecer normas gerais aplicáveis ao ICM e ao ISS. O DL 406/68 revogou as disposições do CTN sobre o ISS (arts. 71, 72 e 73). Desta vez, a lista de serviços trazia um elenco de 29 itens. Posteriormente, o rol foi majorado para 66 itens pelo Decreto-lei 834/69; 67 serviços pela Lei 7.192/84; e 100 itens pela Lei Complementar 56/87.

A ordem jurídica pátria, então, foi amplamente reformulada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que consolidou o processo de redemocratização e conferiu primazia aos direitos e garantias fundamentais da cidadania, mediante a inserção de um vasto catálogo de direitos e garantias individuais, sociais e políticos no seu Título II (arts. 5º a 17), em precedência à Organização do Estado (Título III). No campo tributário, o Sistema Tributário Nacional, previsto no Título VI, Capítulo I, da Lei Maior, caracteriza-se, de acordo com a melhor doutrina, por ser mais uma Carta de Direitos dos Contribuintes, um Estatuto dos Contribuintes, do que um Estatuto do Poder Tributante.¹⁸

¹⁷ O Supremo Tribunal Federal assim decidiu no Recurso Extraordinário nº 76.723, julgado em 31/10/1974 e publicado no DJE em 29/11/1974. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 76.723/MG**. Primeira Turma. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgado em 31/03/1998 e publicado em 30/04/1998.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra. “O Sistema Tributário Brasileiro”. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 29.

O ISS encontra seu fundamento normativo-constitucional no art. 156, inc. III, da Constituição Cidadã. *In verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Os serviços afastados da incidência do ISS, previstos no art. 155, inc. II, da *Lex Legum*, são os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, onerados pelo ICMS, de competência dos Estados. Ainda, o novel regime magno deixou de explicitar que a Lei Complementar de regência do ISS deveria fixar critérios de distinção em face do ICMS, como prescreviam os marcos constitucionais desde a Reforma Tributária de 1965, passando a atribuir para a Lei Complementar o papel prefacial de definição dos serviços tributados pelo ISS (art. 156, *caput*), bem como de fixação de alíquotas máximas e mínimas (art. 156, § 3º, inc. I), exclusão da sua incidência de exportações de serviços para o exterior (§ 3º, inc. II) e regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos e revogados (§ 3º, inc. III) – embora se possa extrair do art. 146, inc. I, a determinação constitucional de solução, mediante Lei Complementar, de eventuais conflitos de competência em matéria tributária.

Amparado no Texto Constitucional, Paulo de Barros Carvalho erigiu a regra-matriz de incidência do ISS da seguinte forma, adotada no presente trabalho:

Hipótese

- critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- critério espacial: âmbito territorial do Município;
- critério temporal: momento da prestação do serviço;

Consequência

- critério pessoal: *sujeito ativo*: Município; *sujeito passivo*: prestador do serviço;
- critério quantitativo: *base de cálculo*: preço do serviço; *alíquota*: aquela prevista na legislação do imposto.¹⁹

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 965-966.

Não obstante as inovações no contexto constitucional brasileiro, a legislação infraconstitucional sobre o ISS foi recepcionada pela nova ordem, continuando a disciplinar o tributo, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados, com destaque para os Recursos Extraordinários n^{os} 236.604/PR e 220.323/MG, julgados em 26 de maio de 1999, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso.²⁰

Esta orientação fixada pela jurisprudência, todavia, não significa que a legislação infraconstitucional rege livremente o ISS, sem qualquer condicionante imposta pelo Texto Magno de 1988. Pelo contrário. A solidificação de um Estatuto do Contribuinte na Carta da República reforçou o entendimento firmado na literatura especializada de que as competências tributárias estabelecidas constitucionalmente são (i) rígidas, não podendo ser alteradas por normas ordinárias ou complementares; e (ii) exaustivas, ou seja, definem detalhadamente as competências de cada ente, demarcando com precisão o perímetro, os limites, os contornos, das esferas de tributação da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em especial quando se trata de impostos, cuja regra é a privatividade competencial.

Agregam-se ao sistema de normas constitucionais de outorga de competências tributárias, para fins de exegese do art. 156, inc. III, os princípios constitucionais tributários, insculpidos no art. 150 e 145, § 1^o da Carta da República, com proeminência dos princípios da legalidade (150, I), isonomia (150, II), irretroatividade (150, III, ‘a’), anterioridade (150, III, ‘b’ e ‘c’), não confisco (150, IV) e capacidade contributiva (145, § 1^o).

Igualmente, merece ênfase o fato de que a definição de serviço tributável, utilizada pela Constituição para demarcar a esfera competencial dos Municípios (e do Distrito Federal), tem suas raízes no Direito Privado, devendo ser respeitados os institutos, conceitos e formas deste domínio do Direito na interpretação do dispositivo constitucional para a definição da competência para a instituição e exigência do ISS, sob pena de subversão da ordem constitucional e invasão das competências de outros entes federados. O próprio Código Tributário Nacional respalda essa compreensão, forte no disposto no seu art. 110.

Nesta linha, veja-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

O conceito de “serviço”, por sua vez, é consagrado pelo direito civil e foi utilizado pelo constituinte para definir competência tributária, não podendo

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n^o 236.604/PR**. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso. Julgado em 26/05/1999 e publicado em 06/08/1999. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n^o 220.323/MG**. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso. Julgado em 26/05/1999 e publicado em 18/05/2001.

sofrer alterações pelo legislador infraconstitucional, quer complementar, quer ordinário. É o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional.²¹

O Professor Aires F. Barreto comunga deste entendimento:

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado.

Assim, é indispensável – para reconhecer-se a precisa configuração dessa competência – verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço.

É no interior dos lindes desse conceito no Direito Privado que se enclausura a esfera da competência dos Municípios para a tributação dos *serviços de qualquer natureza*, dado que foi por ele que a CF, de modo expresse, a discriminou, identificou e demarcou.²²

Tomando em consideração os vetores do regime rígido e exaustivo das competências tributárias e os princípios magnos que regem o sistema tributário, pode-se extrair a definição de serviço tributável pelo ISS, conferindo hermenêutica íntegra, coerente e protetiva dos direitos da cidadania ao art. 156, III, da Carta Magna, na linha de concretização dos direitos fundamentais que atualmente governa o processo de interpretação/aplicação das normas constitucionais.

A partir dessas premissas, surge como mais apropriado o conceito constitucional de ‘serviço tributável pelo ISS’ lapidado por Aires F. Barreto na obra clássica *ISS na Constituição e na Lei*:

Do exame sistemático da Constituição – convém reiterar – serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.²³

O conceito, vital para o apropriado tratamento do critério material da hipótese de incidência do tributo – que merece maior ênfase em virtude do objeto de estudo deste artigo -, pode ser decomposto nos seguintes termos.

(1) A prestação de esforço humano consiste no desenvolvimento de ato ou conjunto de atos por determinada pessoa a terceiro, sempre qualificado, para fins de ISS, como obrigação de fazer, consoante doutrina majoritária²⁴ e orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal no

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* pp. 772-773.

²² BARRETO, Aires. *Op. Cit.* p. 64.

²³ *Idem.* p. 35.

²⁴ Neste sentido: Paulo de Barros Carvalho, Marçal Justen Filho, Aires F. Barreto, José Eduardo Soares de Melo, Leandro Paulsen, Marcelo Magalhães Peixoto, Marcelo de Lima Castro Diniz, entre outros. JUSTEN FILHO, Marçal. “O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406.” In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 66. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 768. BARRETO, Aires. *Op. Cit.* pp. 42-45.

Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, que declarou a inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis, e na Súmula Vinculante nº 31, que consolidou a tese sedimentada no aludido Recurso Extraordinário.²⁵²⁶ Igualmente, a ocorrência do fato gerador do ISS exige a efetiva prestação do serviço, não bastando a mera contratação ou o pagamento do serviço sem a realização dele, na esteira da jurisprudência da Corte Suprema e do Superior Tribunal de Justiça.²⁷

(2) O serviço deve ser realizado em favor de outrem, ou seja, precisa gerar proveito alheio.²⁸ O tomador do serviço é sujeito indispensável para o instituto da prestação de serviço. Não se cogita de prestação de serviço sem destinatário.²⁹ A título de exemplo, pode-se mencionar a incorporação imobiliária. Segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não incide ISS nesta atividade quando o incorporador constrói em terreno de sua propriedade, sob sua conta e risco, porque não há prestação a terceiros, mas a si próprio (autosserviço). Porém, quando se equipara ao construtor ou empreiteiro, realizando construções imobiliárias em prol de terceiros, identifica-se prestação de serviços submetida ao ISS.³⁰ Ademais, o ISS incide sobre ‘serviço-fim’, ‘resultado’ do esforço humano contratado pelo tomador, não alcançando fases ou etapas internas/intermediárias da realização do serviço ou da produção de mercadoria.

(3) A atividade deve apresentar conteúdo econômico. O prestador deve visar remuneração, por seu esforço, arcada pelo tomador, com intuito lucrativo. Caso não tenha valor, significação econômica, ou qualquer expressão mensurável, embora se enquadre ao conceito de

SOARES DE MELO, José Eduardo e PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2018. pp. 362-363. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo Castro. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.” In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Op. Cit.* pp. 968-973.

²⁵ Sublinha-se que a Corte Suprema aparentemente reavaliou o entendimento sobre a imperatividade de o ISS incidir sobre prestações classificadas como obrigações de fazer quando se deparou com o caso da incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde, no Recurso Extraordinário nº 651.703, julgado pelo Tribunal Pleno, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, em 29/09/2016, com publicação no DJe em 26/04/2017. Contudo, permanece em vigor a Súmula Vinculante nº 31, cuja edição derivou de julgado no qual o STF considerou apropriado o critério da qualificação da atividade como obrigação de fazer como pressuposto para a incidência do ISS. A questão, portanto, subsiste controversa.

²⁶ Quanto à distinção entre *obrigações de dar e de fazer*, cabe mencionar trecho elucidativo da doutrina de Washington de Barros Monteiro: “O ‘substractum’ da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer”. BARROS MONTEIRO, Washington. APUD BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 43.

²⁷ AI nº 84.008-8 ED-Agr/DF. AI 228.337. RESP 189.227/SP.

²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Op cit.* p. 79.

²⁹ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 36.

³⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.170.194/RN**. Primeira Turma. Relator Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 04/05/2010 e publicado em 11/05/2010.

serviço, não será serviço tributável pelo ISS. Afastam-se, com isso, serviços gratuitos, altruístas e desinteressados.³¹

(4) A prestação de fazer não pode ter a subordinação como característica. Nesta circunstância, a relação não será entre prestador-tomador, regida pelo direito civil, mas sim uma relação de emprego, entre empregador-empregado, situada nos domínios do direito laboral, ou uma relação estatutária, entre servidor-Administração.³²

(5) A atividade deve ser realizada sob regime de direito privado, em caráter negocial. O serviço deve ser decorrente de contrato de cunho privado, situado no ‘mundo dos negócios’, cujas características são a autonomia da vontade e a igualdade entre os contratantes. Exclui-se, com isso, o serviço público – que, aliás, sequer poderia ser tributável por conta da imunidade recíproca (art. 150, VI, ‘a’, da CF).

(6) A prestação deve ser produtiva de utilidade. O resultado ou objeto da atividade deve ser útil e desejado pelo destinatário. O prestador supre uma lacuna, falta do tomador.³³

É com esses subsídios que deve ser promovida a exegese da Lei Complementar nº 116/2003, que adveio para atender aos mandamentos constitucionais (i) do art. 156, III, no que tange à definição dos serviços tributáveis pelo ISS; do art. 156, § 3º, para fixar alíquotas mínimas e máximas (art. 8º-A e 8º, II), excluir as exportações de serviços do campo de incidência do ISS (art. 2º, I) e regular a concessão de revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 8º-A, § 1º); e do art. 146, I, II e III no que pertine à resolução dos conflitos de competência entre os entes federados (art. 1º, § 2º, art. 3º, art. 4º e Lista Anexa), à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar aplicáveis ao ISS e a estabelecer normas gerais referentes ao ISS, em especial, o fato gerador (art. 1º), a base de cálculo (art. 7º) e os contribuintes (art. 5º). O fato gerador, aspecto de maior relevância para este trabalho, foi delineado como “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”, cumprindo as disposições constitucionais conformadoras do ISS.

Ademais, a LC 116/2003 revogou a maior parte da legislação complementar anterior do ISS, em especial as principais disposições do Decreto-Lei nº 406/68, e trouxe a lume nova Lista de Serviços, com 40 itens e dezenas de subitens. O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal

³¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo Castro. *Op. Cit.* pp. 978-979. BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 36.

³² SOARES DE MELO, José Eduardo e PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.* p. 363.

³³ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 36.

de Justiça estabeleceram que a lista de serviços é taxativa, e não exemplificativa.³⁴ Ou seja, se um serviço específico não estiver previsto na lista, por mais que prestação de serviço seja, não poderá ser exigido o ISS. Entretanto, a jurisprudência admite - como forma de flexibilizar o entendimento de que a lista é *numerus clausus* – a interpretação extensiva dos serviços previstos na lista, de modo a abranger serviços correlatos e congêneres.³⁵ Esta linha hermenêutica já havia sido consolidada na interpretação da lista anexa do Decreto-lei nº 406/68, como se nota no caso do serviço de reboque de navios³⁶.

Vale salientar que a lista anexa, seguindo o Texto Constitucional, deixa claro, em vários itens, que a incidência do tributo deve ser sobre as atividades-fim, tal como nos itens 14.06 (“instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, *prestados ao usuário final*”), 14.09 (alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo *usuário final*) e 22.01 (serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio *dos usuários*). Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo indicam também nesse rol o item 13.04 – reprografia, microfilmagem e digitalização, cujas atividades somente podem se sujeitar ao ISS se realizadas para usuário/consumidor final. Os consagrados tributaristas assinalam, igualmente, que as ressalvas quanto à incidência de ICMS nos itens 1.09, 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 também demonstram situações em que certos bens (peças, partes, alimentos, bebidas) estão integrados em atividades-meio componentes da prestação de serviços.³⁷

Assim, resta evidente que, para fins de incidência do ISS, seja com base no conceito constitucional de serviço, seja com fulcro na Lei Complementar 116/03 e na sua Lista Anexa, as atividades tributáveis devem ser consideradas como um fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item.

Não se pode admitir a tributação autônoma de uma atividade-meio, sob pena de sobreposição tributária. O ISS não incide sobre serviços que constituem etapa do ciclo de industrialização ou comercialização de produtos. É preciso observar, em cada caso concreto, tanto no conteúdo contratual quanto no conteúdo da prestação, se as atividades listadas pelo fisco como

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ**. Segunda Turma. Relatora Min. Ellen Gracie. Julgado em 02/03/2010 e publicado em 19/03/2010. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.176.356/RJ**. Segunda Turma. Relator Min. Herman Benjamin. Julgado em 16/03/2010 e publicado em 26/03/2010.

³⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 121.428/RJ**. Segunda Turma. Relator Min. Castro Meira. Julgado em 01/06/2004 e publicado em 16/08/2004. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.111.234/PR**. Primeira Seção. Relatora Min. Eliana Calmon. Julgado em 23/09/2009 e publicado em 08/10/2009.

³⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 887.360/BA**. Primeira Turma. Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 04/11/2008 e publicado em 01/12/2008.

³⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo e PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.* p. 366.

sendo prestação de serviços encerram ou não de forma objetiva a cadeia produtiva. Se forem etapas preparatórias ao processo de industrialização, mostra-se indevida a incidência de ISS.

Em relação à decomposição da atividade-fim, Aires Fernandino Barreto, leciona, com precisão, que:

*(...) não é possível, porque ilegal e inconstitucional, pretender tributar atividades-meio, separando-as do fim perseguido, para considerá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto.*³⁸

Na mesma linha, vale citar os ensinamentos de Sérgio Pinto Martins:

Beneficiamento é operação que importa modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produtor. Exemplos são as operações de descascamento, limpeza, polimento, separação ou outras a que se submetem os produtos agropecuários, para serem consumidos ou industrializados. O produto em si continua sendo o mesmo, mantém sua individualidade, apenas são aperfeiçoados seu funcionamento, sua utilização, sua aparência ou acabamento, sem que sua classificação seja alterada, daí se distinguindo da transformação, em que se obtém um produto novo. (...) Se os objetos são destinados a industrialização ou comercialização, não há incidência do ISS, mas de IPI ou ICMS.³⁹

Deste modo, apenas o serviço-fim pode ser objeto de tributação pelo ISS. As atividades-meio, registram Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo Diniz, “consubstanciam o atendimento aos requisitos necessários para se cumprir a prestação de fazer contratada pelas partes (*atividade-fim*)”.⁴⁰

No âmbito jurisprudencial, percebe-se a consolidação deste entendimento, no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em atividades-meio envolvendo serviços de telefonia e serviços de fornecimento de energia elétrica. Segundo a Corte Gaúcha, os serviços de assinatura, digitação e elaboração de cadastros, auxílio à lista, instalação, reinstalação de número, mudança de endereço entre outros caracterizam atividades-meio para atingir a atividade-fim, razão pela qual estão fora do raio de incidência do ISS.⁴¹ Na telefonia móvel celular, o TJRS considerou que a exigência de

³⁸ BARRETO, Aires F. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 133.

³⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Impostos Sobre Serviços**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004. p. 249-250.

⁴⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo Castro. *Op. Cit.* p. 973.

⁴¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70027409408**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 27/11/2008. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70029857158**, Segunda Câmara Cível, Relatora Desembargadora Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 11/05/2011. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70021104252**, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini, Julgado em 12/08/2015. RIO GRANDE

ISS sobre valores referentes a assinaturas, adicional de chamadas ou deslocamento (*roaming*) também seria inviável por se configurarem como serviços acessórios, atividades-meio para os serviços de comunicação (atividade-fim). A cobrança de ISS, nesta hipótese, “significaria admitir, por via oblíqua, a tributação dos serviços de comunicação pelo imposto municipal”, sendo que tal serviço só pode ser tributado, à luz da Constituição Federal (art. 155, II), pelo ICMS.⁴²

O Tribunal de Justiça do RS também sedimentou a orientação quanto às atividades-meio envolvidas no fornecimento de energia elétrica, tais como instalação e manutenção de redes de energia elétrica – inclusive por empresa terceirizada –, vistorias, ligações e religamentos de unidades de consumo, aferições de medidores, emissão de segundas vias de contas de energia elétrica e verificações de nível de tensão de energia elétrica.⁴³

O posicionamento sedimentado pelo TJRS está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. No caso de serviços de telecomunicações, a Corte Superior considera, há mais de década, que “não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações”, conforme conhecido acórdão prolatado no Recurso Especial nº 883.254/MG, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado no DJ em 28/02/2008. Neste aresto, o Ministro Luiz Fux, em voto-vista, chegou a listar algumas atividades-meio de telecomunicações, como secretaria, expediente, processamento de dados, instalação e atividades enquadradas como manutenção e conserto de aparelhos telefônicos.⁴⁴

DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Agravo nº 70066221060**, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini, Julgado em 17/09/2015.

⁴² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70037312196**. Segunda Câmara Cível. Relator Desembargador Arno Werlang, Julgado em 19/10/2011.

⁴³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70066240417**, Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Denise Oliveira Cezar, Julgado em 09/06/2016. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70071184220**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini, Julgado em 27/10/2016. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70074384652**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini, Julgado em 14/09/2017. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70076277888**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora Desembargadora Marilene Bonzanini, Julgado em 22/03/2018. Vale salientar que em determinados julgados o TJRS considerou que os serviços de construção e conservação de redes de energia elétrica, quando prestados por empresa contratada (serviço terceirizado), constituem atividade-fim, legitimando a incidência do ISS. Neste sentido: RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70069703635**. Primeira Câmara Cível. Relator Desembargador Irineu Mariani, Julgado em 15/03/2017. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70076469337**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 26/04/2018.

⁴⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 883.254/MG**. Primeira Turma. Relator Ministro José Delgado, publicado em 28/02/2008. No mesmo sentido, podem ser citados os seguintes julgados: BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.192.020/MG**. Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Julgado em 19/10/2010 e publicado em 27/10/2010. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça.

A Corte Superior também entendeu que os serviços bancários acessórios, como datilografia, estenografia, controle e processamento de dados, assessoria, secretaria e expediente, por se inserirem no procedimento ordinário das operações bancárias, não possuem a autonomia necessária para a caracterização como atividades-fim das instituições financeiras, o que afasta a tributação pelo ISS.⁴⁵

Em recente julgado, o STJ firmou orientação de que os serviços bancários de levantamento de informações e avaliação de viabilidade e de riscos para a concessão de crédito em caráter emergencial – remunerados pela taxa de excesso de limite – cujo enquadramento legal reside no item 15.08 da lista anexa à LC 116/2003 (emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins) não sofre incidência do ISS por se tratar de atividade-meio, quando forem realizados pela própria instituição financeira.⁴⁶

Destarte, conclui-se, com segurança, na perspectiva normativista, englobando a Constituição, a legislação infraconstitucional, a doutrina especializada e a jurisprudência dos Tribunais, que o ISS não incide sobre atividades-meio. Com isso, restam solidamente estabelecidas as premissas para examinar a questão da tributação pelo ISS sobre as atividades-meio desenvolvidas na indústria do arroz.

3. AS ATIVIDADES-MEIO NA OPERAÇÃO INDUSTRIAL DO SETOR ORIZÍCOLA E SUA INTRIBUTABILIDADE PELO ISS

A indústria orizícola enquadra-se como importante componente do agronegócio brasileiro. A produção industrial deste setor resulta em posição de destaque mundial para o país, figurando no ranking dos 10 maiores produtores, sendo o único fora do continente asiático. A

Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 445.726/RS. Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Julgado em 18/02/2014 e publicado em 24/02/2014.

⁴⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 13.802/SP.** Primeira Turma. Relator Ministro Garcia Vieira. Julgado em 12/02/1992 e publicado em 23/03/1992. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 69.986,** Primeira Turma. Relator Ministro Demócrito Reinaldo. Julgado em 02/10/1995 e publicado em 30/10/1995. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 347.046.** Segunda Turma. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Julgado em 23/03/2004 e publicado em 03/05/2004.

⁴⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 669.755/RJ.** Primeira Turma. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Julgado em 05/06/2018 e publicado em 22/08/2018.

necessidade de obter maior competitividade, em todos os aspectos econômicos e jurídicos, em nível global, por conseguinte, está sempre em pauta no segmento.⁴⁷

As principais microrregiões produtoras de arroz no Brasil constam no gráfico abaixo, que contempla o período 1990-2012:

Estado	Número de microrregiões no estado			Produção em toneladas e participação percentual em relação à produção nacional			
	1990	2012	Repetidas	1990	%	2012	%
Rondônia	1	3	0	53.541	0,72	207.289	1,79
Roraima	0	1	0	0	0,00	75.375	0,65
Pará	1	1	0	28.822	0,39	52.315	0,45
Tocantins	2	1	1	182.730	2,46	256.343	2,22
Maranhão	6	5	4	312.046	4,20	311.900	2,70
Piauí	1	1	0	51.477	0,69	54.205	0,47
Ceará	1	1	0	57.762	0,78	30.035	0,26
Minas Gerais	3	0	0	106.802	1,44	0	0,00
Espírito Santo	1	0	0	26.983	0,36	0	0,00
São Paulo	1	2	1	48.091	0,65	87.189	0,75
Paraná	0	1	0	0	0,00	115.492	1,00
Santa Catarina	7	7	7	482.479	6,50	1.052.970	9,12
Rio Grande do Sul	16	17	16	3.131.068	42,19	7.661.685	66,34
Mato Grosso do Sul	2	1	1	114.143	1,54	74.556	0,65
Mato Grosso	3	6	1	170.626	2,30	362.507	3,14
Goiás	3	1	1	111.324	1,50	54.836	0,47
Total	48	48	32	4.877.894	65,73	10.396.697	90,02
Produção total Brasil em toneladas				7.420.931		11.549.881	

Fonte: adaptado de IBGE (2014b).

48

A compreensão do papel da indústria no ciclo produtivo do arroz (produção, industrialização e comercialização) pode ser extraída do seguinte fluxo de atividades dos *players* deste mercado:

⁴⁷ FERREIRA, Carlos. **Rede Brasil Arroz: transferência de tecnologia valorizando o protagonismo e atribuições de parceiros na cadeia produtiva**. Santo Antônio de Goiás: Embrapa Arroz e Feijão, 2014.p. 12. ZANIN, Vanclei. **Ensaio sobre a orizicultura brasileira**. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo – ESALQ, 2017. pp. 60-63.

⁴⁸ FERREIRA, Carlos. *Op. Cit.* p. 20.

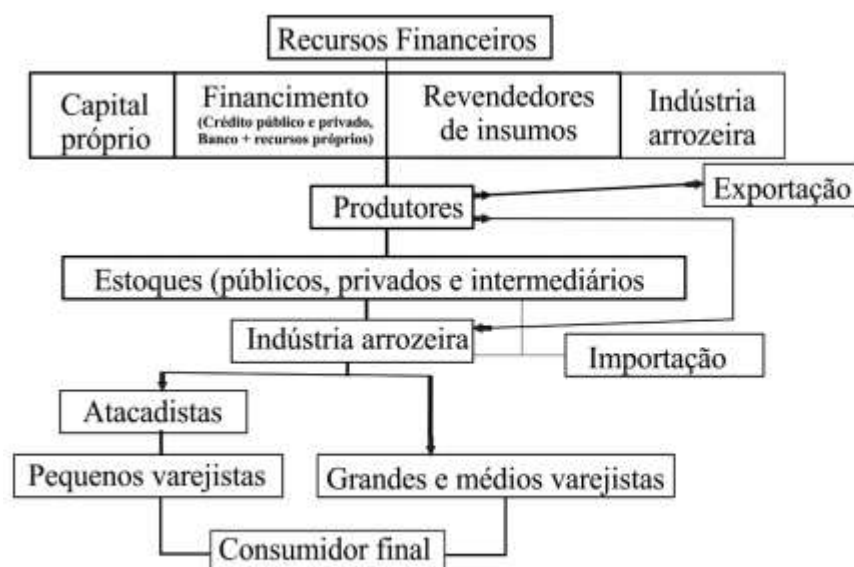


Figura 2. Sequência de operações ao longo da cadeia produtiva do arroz no Brasil.

49

Assim, o ciclo produtivo do arroz (produção, industrialização e comercialização) envolve uma série de fases, sendo que, sublinhe-se, muitas práticas diárias variam conforme o Estado produtor (*costume local*) e até mesmo a indústria analisada.

No processo de industrialização destacam-se algumas etapas, como a compra, o transporte, recepção, depósito (*em muitos casos, realizado pelo próprio produtor*), beneficiamento (envolvendo análise, descasque, polimento e seleção), embalagem e comercialização. Todas essas etapas são essenciais e necessárias ao processo de industrialização.

Pois bem. Após o transporte da lavoura até a indústria, é realizado o depósito, com a emissão da nota fiscal de “*entrada a depósito*”, momento em que o arroz é submetido à limpeza, pesagem, descarga, classificação, dentre outros procedimentos. Nesse processo, por exemplo, é realizada a análise do teor de impureza ou umidade, sendo uma etapa dentro do processo de industrialização – *custos da operação* –, que vai repercutir, inclusive, quando da efetivação da compra do arroz pelo produtor (procedimento necessário, *influenciando na precificação do produto*).

No caso de muitas indústrias beneficiadoras de cereais, em especial no Estado do Rio Grande do Sul, adota-se essa prática de efetivação da compra do arroz – *do produtor* – em momento posterior ao depósito na indústria. Muitas indústrias adotam como política apenas o beneficiamento de arroz próprio. Claro, outras indústrias beneficiam arroz de terceiro, sob encomenda – *além do arroz próprio*.

⁴⁹ FERREIRA, Carlos. *Op. Cit.* p. 15.

Dessa forma, esse arroz depositado – *que contabilmente ainda não entrou no estoque da empresa* – é destinado ao beneficiamento e venda somente após a efetiva compra do arroz em casca do produtor. Para tanto, uma nota fiscal de devolução é emitida, com a posterior emissão de uma nota fiscal de compra. A partir desse momento o arroz passa a integrar o ativo da empresa – *estoque* –, seguindo seu normal destino – industrialização e venda. Ressalvado os casos, conforme acima mencionado, das indústrias que beneficiam arroz de terceiro, sob encomenda.

Em virtude dessa prática, de efetivação da compra somente após a “*entrada a depósito*” do arroz em casca na indústria, não raras vezes o arroz contabilizado em nome de terceiros supera o arroz contabilizado como próprio da indústria. Corrobora-se a isso, o fato de que, em muitas situações, a indústria compra o arroz direto daquele produtor que possui estrutura de armazenagem, mas em virtude da sua falta de estrutura para a emissão da nota fiscal eletrônica de compra e venda, o arroz entra na indústria como *depósito*, para posterior emissão da nota fiscal eletrônica de compra e venda.

As indústrias de arroz são contribuintes do ICMS, que no caso do Estado do Rio Grande do Sul, encontra-se prevista no art. 31, Apêndice II, Seção I, item I, da Lei Estadual nº 8.820/89. Nesse caso, o Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – CNAE é 1061-9/01 (*beneficiamento de arroz*). É preciso, claro, fazer algumas ressalvas. Nas hipóteses onde o produtor não efetiva a venda do arroz em casca para a indústria - após a “*entrada a depósito*” na indústria - ou no caso de depósitos realizados pela Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB (para guarda e conservação dos produtos), as notas fiscais devem ser lançadas como prestação de serviço de armazenamento, com o devido recolhimento do ISS. O primeiro exemplo, onde a compra não é efetivada para a indústria, representa, normalmente, um percentual pequeno – casos excepcionais. Essa é, em síntese, a forma como muitas indústrias de arroz trabalham.

Assim, no caso da industrialização do arroz, as etapas de pesagem, coleta de amostras, análise de teor de impurezas, análise de teor de umidade do grão, verificação de rendimento, limpeza, peneiração, armazenamento, descasque, polimento, seleção, empacotamento, etc, têm como propósito – *em regra* -viabilizar/instrumentalizar a atividade-fim.

Configuram-se, sem sombra de dúvidas, para fins de ISS, como atividades-meio, ou seja, conjunto de atos acessórios – mesmo quando prestados por empresas terceirizadas – à realização da atividade-fim, conforme se depreende do cotejo entre os elementos práticos desses casos e os subsídios constitucionais, legais, doutrinários e jurisprudenciais lançados no capítulo anterior deste trabalho.

Cabe salientar que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em brilhante decisão colegiada proferida no Agravo de Instrumento nº 70062575741, analisou se as etapas de secagem e beneficiamento do arroz enquadravam-se no campo de incidência do ISS ou ICMS. A Corte de Justiça concluiu que a atividade-fim da empresa era o “*comércio e indústria de arroz*”, sendo que essas etapas (atividades-meio) fazem parte da cadeia de industrialização do produto, prevalecendo a incidência do tributo estadual. E, conforme a ementa, “se incide ICMS, sob pena de *bis in idem*, não pode haver cobrança de ISS”.⁵⁰

O caso consistia em ação anulatória em face de lançamento promovido pelo Município de Itaqui. O valor exigido era elevadíssimo, perfazendo, à época da propositura da medida judicial (06/10/2014), R\$ 537.241,89. Até o momento da redação deste artigo (fevereiro/2019), não havia sido proferida sentença, revelando lamentável morosidade do sistema de justiça em conferir solução à lide.

A orientação aplicada no Agravo de Instrumento Nº 70062575741 já foi adotada em outro julgado oriundo da jurisdição estadual do Rio Grande do Sul, tendo sido utilizado para fundamentar sentença de procedência em ação anulatória de indústria orizícola contra o Município de São Gabriel, afastando-se autuação no montante de R\$ 1.371.599,02.⁵¹

Merece alusão, igualmente, a decisão colegiada exarada pela 21ª Câmara Cível do TJRS na Apelação nº 70053006136 que, embora tenha versado sobre a moagem de trigo, reconheceu expressamente que processo agroindustrial desse jaez não atrai a incidência do ISS, exigido pelo Município de Porto Alegre no elevado *quantum* de R\$ 207.740,00, mas apenas do ICMS ou do IPI. Na espécie, o Desembargador Relator, inclusive apontou o exemplo da industrialização do arroz para concluir pela intributabilidade desse processo econômico pelo ISS.⁵²

À luz do exposto, deduz-se que se a atividade-fim da empresa é a industrialização e venda de arroz, surge indevida a incidência do ISS nas atividades-meio, uma vez que o ISS somente grava atividades-fim e, *in casu*, a hipótese versada impõe a oneração pelo ICMS.

Destarte, com amparo nas normas constitucionais e legais aplicáveis, na jurisprudência do Tribunal de Justiça do RS e na melhor doutrina, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre os serviços que caracterizam atividade-meio (*pesagem, coleta de amostras, análise de teor de*

⁵⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Agravo de Instrumento Nº 70062575741**, Vigésima Primeira Câmara Cível, Relator Desembargador Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 25/02/2015.

⁵¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Sentença no Processo nº 031/1.15.0001810-1**, 2ª Vara Cível da Comarca de São Gabriel. Proferida em 23/08/2018 e publicada em 24/08/2018.

⁵² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível Nº 70053006136**, Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 03/04/2013.

impurezas, análise de teor de umidade do grão, verificação de rendimento, limpeza, peneiração, secagem armazenamento, descasque, polimento, seleção, empacotamento, etc) – inclusive quando prestados por terceirizados – para atingir as atividades-fim das indústrias arrozeiras.

4. ANÁLISE INSTITUCIONAL DO CASO

A literatura jurídica tradicional costuma encerrar a abordagem de uma temática tributária no capítulo precedente deste artigo. Restringe-se ao plano normativo dos problemas que a ordem jurídica apresenta aos seus operadores cotidianamente. Entretanto, uma análise com essa delimitação peca pela sua insuficiência quando se trata de compreender o funcionamento das próprias instituições jurídicas, em especial quanto aos efeitos produzidos para os cidadãos, empresas e o sistema econômico.

A questão ora enfrentada reforça, em termos microjurídicos, o diagnóstico corrente na academia e no mercado de que o sistema tributário brasileiro é um fator jurídico-institucional responsável por graves disfunções no ambiente de negócios pátrio. Ingressa no lamentável rol que contempla distorções econômicas como (i) a disparidade de carga tributária na transição do Microempreendedor Individual (MEI) para a Microempresa, gravado por aumento médio de 268%, como demonstra estudo empírico de Alexa Rathke, Cíntia Silva e Fábio Silva⁵³; (ii) os pesados e injustos ônus decorrentes do modelo de progressividade imperfeita entre as faixas do regime do Simples Nacional, conforme evidenciado em simulações expostas em trabalho de Daniel Marinho⁵⁴; (iii) o excesso de parcelamentos tributários, que implica em redução do pagamento de tributos por uma parcela dos contribuintes (e, conseqüentemente, em concorrência desleal com os adimplentes), consoante provado no estudo de Frederico Faber e João Paulo Silva, que revela, a partir de dados da RFB, que a expectativa de reabertura do parcelamento da Lei 11.941/09, nos anos de 2012-2013, gerou redução de 5,85% da arrecadação média do biênio anterior ao parcelamento e decréscimo estimado de 1,5% na arrecadação média do biênio posterior ao parcelamento⁵⁵; e, dentre inúmeras outras deficiências, (iv) a demasiada exigência de obrigações acessórias, cujo efeito mais conhecido é o estudo *Doing Business*, do Banco Mundial, que estimou

⁵³ RATHKE, Alexa; SILVA, Cíntia; e SILVA, Fábio. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília-DF, v. 3, n. 1-2, jan/dez.2016. pp. 98-113.

⁵⁴ MARINHO, Daniel. “Progressividade Perfeita no Simples Nacional e Justiça Fiscal”. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília-DF, v. 2, n. 1, jul/dez.2015. pp. 127-155.

⁵⁵ FABER, Frederico e SILVA, João Paulo. “Parcelamentos tributários – Análise de Comportamento e Impacto”. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília-DF, v. 3, n. 1-2, jan/dez.2016. pp. 161-187.

em 1.958 horas o tempo necessário para o cumprimento das obrigações tributárias no Brasil em 2015, o que colocou o país na primeira posição deste indesejável ranking.⁵⁶

Enquanto em certas situações a distorção tem por origem o excesso de legislação (caso das obrigações acessórias) ou a legislação mal concebida (caso das transições no regime do Simples Nacional), a aplicação equivocada das normas do ISS na hipótese das atividades-meio na indústria do arroz surge como mais um exemplo do fenômeno dos excessos da burocracia, ou seja, de arbitrariedades cometidas pela fiscalização em virtude de uma ultrapassada mentalidade estatista do Direito Tributário. Na esteira das lições de Roque Carrazza, pode-se qualificar uma circunstância dessa natureza como de (ilegítima) prevalência do interesse fazendário (arrecadatário) sobre o (verdadeiro) interesse público.⁵⁷ Olvida-se o ensinamento de Ruy Cirne Lima de que o agente público não é proprietário da atividade administrativa, nem atua com base em sua vontade, mas sim, e exclusivamente, para cumprir a finalidade pública, inscrita no conjunto da ordem jurídica.⁵⁸

Decorre do conjunto de situações como essa o quadro de má avaliação das instituições brasileiras. O agente da fiscalização contribui, mesmo que sem tomar a dimensão da sua conduta, para a formação de uma imagem de país onde reina a insegurança e a incerteza em matéria jurídica, desestimulando os investidores e empresários de injetar recursos na economia nacional, inclusive no setor específico (orizícola) do qual se está tratando. Corrobora-se, em nível microjurídico, a incerteza jurídico-institucional apontada por Pêrsio Arida, Edmar Bacha e André Lara Resende na esfera do cumprimento de contratos, que inclui a má interferência da tributação no seu desenvolvimento.⁵⁹

Neste sentido, vale destacar que a literatura econômica, representada particularmente pelos estudos de Douglas North, Daron Acemoglu, Simon Johnson e James Robinson, tem por pacíficas as máximas de que (1) as instituições de um país são relevantes para o seu desempenho

⁵⁶ BANCO MUNDIAL. **Doing Business.** Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>> Acesso em: 15 de fevereiro de 2019.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 498.

⁵⁸ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo.** 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. pp. 105-106.

⁵⁹ ARIDA, Pêrsio; BACHA, Edmar; RESENDE, André Lara. **Credit, Interest, and Jurisdictional Uncertainty: Conjectures on the Case of Brazil.** Working Paper. Rio de Janeiro: Instituto de Política Econômica da Casa das Garças, Departamento de Economia da PUC-RJ, Banco Mundial, 2013. pp. 11-12.

econômico e (2) de que existem instituições melhores (e piores) à atração de investimentos, sendo que as melhores condições institucionais são aquelas que geram menor risco ao investidor.⁶⁰⁶¹

Além disso, as indevidas autuações de ISS lavradas contra as indústrias orizícolas reduzem (i) o valor de mercado (*valuation*) dessas empresas, pelo menos enquanto não forem invalidadas pelo Judiciário, e (ii) o interesse dos investidores em adquirir participações societárias nelas, dado o risco de responsabilização tributária. Outrossim, a discussão em sede judicial demanda garantia do valor dos créditos tributários lançados, preferencialmente em dinheiro, ou mediante fiança bancária, seguro garantia, outros bens próprios ou bens de terceiros, nos termos da Lei de Execução Fiscal. Com isso, ficam indisponibilizados bens de elevado vulto, prejudicando a melhor alocação destes dentro da estratégia de negócios da empresa.

Assim, o equívoco do agente fiscalizador na exigência de ISS sobre atividades-meio da indústria do arroz, cuja contrariedade à jurisprudência dos Tribunais é sabida, deve ser rechaçado não somente em termos normativistas, mas também pelos efeitos nocivos de ordem institucional que geram para o segmento orizícola, constituindo mais um elemento a se agregar negativamente ao arranjo jurídico-institucional brasileiro e um redutor do valor de mercado (*valuation*) das empresas autuadas, afastando o interesse de investidores de verterem capitais significativos para o desenvolvimento do setor e para a compra de participações nas firmas alvo dos indevidos lançamentos tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente artigo examinou-se a viabilidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza nas atividades-meio praticadas pela indústria do arroz. A matéria foi abordada sob os prismas normativista e institucional, englobando, de um lado, o estudo sobre aspectos eminentemente jurídicos, e, de outro lado, questões relativas aos efeitos das normas jurídicas na realidade.

⁶⁰ Acemoglu, Johnson e Robinson afirmam que as instituições construídas pelos europeus nos Estados Unidos, na Austrália e na Nova Zelândia, no período colonial, por exemplo, conferiram *enforcement* à ideia de *rule of law* e encorajaram investimentos. De outro lado, as instituições erigidas no Congo na época colonial afastaram investimentos e o progresso econômico. ACEMOGLU, Daron; JOHNSON, Simon; ROBINSON, James. “The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation.” In: **The American Economic Review**, Vol. 91, N. 5, Dez/2001, pp. 1369-1401.

⁶¹ NORTH, Douglass. “Institutions and Economic Growth: A Historical Introduction”. In: FRIEDEN, Jeffrey e LAKE, David. **Internacional Political Economy: perspectives on Global Power and Wealth**. **Journal of Economic Perspectives**. 4ª Edição. Nova York: Routledge, 2003. pp. 47-59.

A análise normativista consistiu em minucioso exame das normas constitucionais e legais que regem o ISS na ordem jurídica pátria, bem como da doutrina especializada e da jurisprudência dos Tribunais sobre a controvérsia da incidência do tributo sobre atividades-meio, particularmente do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Superior Tribunal de Justiça.

Com base nesses subsídios, ingressou-se na temática da legitimidade jurídica da cobrança do ISS sobre atividades-meio no âmbito da indústria orizícola, o que incluiu meditação sobre diversos aspectos específicos desse segmento do agronegócio brasileiro, concluindo-se pela não incidência do tributo municipal nestas hipóteses.

Em seguida, realizou-se análise institucional sobre os efeitos da imposição do ISS sobre as referidas atividades da indústria do arroz, tomando como referência os impactos de autuações fiscais municipais lavradas por Municípios do Rio Grande do Sul, as quais atualmente tramitam na Justiça Estadual Gaúcha.

Por fim, conclui-se pela necessidade de que o tema objeto do estudo seja compreendido de maneira ampla pelos profissionais da área jurídica, contemplando não apenas os elementos fático-jurídicos indispensáveis para a solução judicial da questão – que apontam para a não incidência do ISS na situação versada –, mas também as consequências institucionais, econômicas e negociais decorrentes da atuação do Fisco e do Judiciário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- _____. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- ACEMOGLU, Daron; JOHNSON, Simon; ROBINSON, James. “The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation.” In: **The American Economic Review**, Vol. 91, N. 5, Dez/2001.
- ALVIM, Augusto; STÜLP, Valter; e KAYSER, Victor. “Análise da Eficiência Técnica nas Lavouras de Arroz no Rio Grande do Sul”. In: **Redes**, v. 20, nº 2, maio/agosto.2015. Disponível em: < <https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/3219> > Acesso em: 14 de fevereiro de 2019.
- ARIDA, Pérsio; BACHA, Edmar; RESENDE, André Lara. **Credit, Interest, and Jurisdictional Uncertainty: Conjectures on the Case of Brazil**. Working Paper. Rio de Janeiro: Instituto de Política Econômica da Casa das Garças, Departamento de Economia da PUC-RJ, Banco Mundial, 2013.
- BARRETO, Aires F. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000.
- CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FABER, Frederico e SILVA, João Paulo. “Parcelamentos tributários – Análise de Comportamento e Impacto”. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília-DF, v. 3, n. 1-2, jan/dez.2016.
- FERREIRA, Carlos. **Rede Brasil Arroz: transferência de tecnologia valorizando o protagonismo e atribuições de parceiros na cadeia produtiva**. Santo Antônio de Goiás: Embrapa Arroz e Feijão, 2014.
- GONÇALVES, R. M. L; VIEIRA, W. da C; LIMA, J. E; GOMES, S. T. “Analysis of Technical Efficiency of Milk-Producing Farms in Minas Gerais”. In: **Economia Aplicada**, v. 12, n. 2. São Paulo, 2008.
- HELFAND, S. M; LEVINE, E. S. “Farm Size and the Determinants of Productive Efficiency in the Brazilian Center West.” In: **Agricultural Economics**, Blackwell, v. 31, 2004.
- Journal of Economic Perspectives**. 4ª Edição. Nova York: Routledge, 2003.
- JUSTEN FILHO, Marçal. “O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406.” In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995.
- LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARINHO, Daniel. “Progressividade Perfeita no Simples Nacional e Justiça Fiscal”. *In: Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*. Brasília-DF, v. 2, n. 1, jul/dez.2015.

MARTINS, Ives Gandra. “O Sistema Tributário Brasileiro”. *In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Impostos Sobre Serviços**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

NORTH, Douglass. “Institutions and Economic Growth: A Historical Introduction”. *In: FRIEDEN, Jeffry e LAKE, David. Internacional Political Economy: perspectives on Global Power and Wealth*.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo Castro. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.” *In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RATHKE, Alexa; Silva, Cíntia; e Silva, Fábio. *In: Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*. Brasília-DF, v. 3, n. 1-2, jan/dez.2016.

ROSANO-PENÑA, Carlos e ROSSETTO, Murilo. “A produtividade e o impacto da logística de distribuição na eficiência da sojicultora brasileira.” *In: Revista de Economia do Agronegócio*. V. 16, n. 1, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/ojs/rea/article/view/7806>> Acesso em: 15 de fevereiro de 2019.

SOARES DE MELO, José Eduardo e PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

ZANIN, Vanclei. **Ensaio sobre a orizicultura brasileira**. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo – ESALQ, 2017. 99 p.