

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

LEANDRO ITAUSSU BELOQUE DE ALMEIDA MELLO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE
DA INCIDÊNCIA DO ISS X IPI**

**SÃO PAULO
2014**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

LEANDRO ITAUSSU BELOQUE DE ALMEIDA MELLO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE
DA INCIDÊNCIA DO ISS X IPI**

Monografia apresentada à COGEAE – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Luciano de Almeida Pereira.

**SÃO PAULO
2014**

Avaliação do Professor:

RESUMO

Busca o presente trabalho examinar as regras de competência do ISS e do IPI e os principais conflitos de competência tributária que podem surgir entre os aludidos impostos - como também as soluções para os conflitos existentes entre os dois impostos. Visando alcançar tal objetivo, examina a estrutura, função e hierarquia das normas de competência dos impostos, estudo do texto constitucional sobre a matéria de competência tributária de cada ente político, o método pelo qual devem ser construídas as regras de competência tributária e análises de jurisprudências sobre o assunto nos Tribunais Superiores.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços, Imposto sobre Produto Industrializado, Regra-matriz, conflito de competência tributária, Lei Complementar, entes políticos.

ABSTRACT

This paper seeks to examine the jurisdictional rules of the ISS and the IPI and the major conflicts of taxing power that can arise between alluded taxes - as well as solutions to existing conflicts between the two taxes. In order to achieve this goal, examines the structure, function and hierarchy of standards of competence taxes, study the Constitution on the issue of taxing power of each political entity, the method by which the rules must be constructed of tax expertise and analysis of case law on the subject in the Higher Courts.

Keywords: Service Tax, Tax on Industrialized Products, rule - array conflict of taxing power, Complementary Law, political entities.

Índice

Introdução

Capítulo 1 – Considerações sobre o Imposto sobre Serviço – ISS

1. A Regra Matriz de incidência Tributária do ISS
 - 1.1 Critério Material
 - 1.2 Critério Temporal
 - 1.3 Critério Espacial
 - 1.4 Critério Pessoal
 - 1.5 Critério Quantitativo
2. Previsão constitucional do Imposto sobre Serviço
3. O ISS e a legislação infraconstitucional
4. A incidência dos princípios constitucionais no Imposto sobre Serviço

Capítulo 2 – Considerações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

1. A Regra Matriz de incidência Tributária do IPI
 - 1.1 Critério Material
 - 1.2 Critério Temporal
 - 1.3 Critério Espacial
 - 1.4 Critério Pessoal
 - 1.5 Critério Quantitativo
2. Previsão constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados
3. O IPI e a legislação infraconstitucional
4. A incidência dos princípios constitucionais no Imposto sobre Produtos Industrializados

Capítulo 3 – O conflito de Competência Tributária: ISS X IPI

1. Previsão constitucional sobre a Competência Tributária
2. Regra de competência do IPI (Obrigação de dar)
3. Regra de competência do ISS (Obrigação de fazer)
4. A distinção entre as materialidades do ISS e do IPI
5. A solução do conflito de competência tributária entre ISS e IPI

Capítulo 4 – Jurisprudência atualizada sobre o tema

1. Análise do caso: Farmácias de manipulação
2. Análise do caso: Confecção de cartões de crédito
3. Análise do caso: Móveis sob encomenda
4. Análise do caso: Confecção de cartazes, impressos, placas e letreiros
5. Análise do caso: Confecção de cartazes, impressos, placas e letreiros

Conclusão

Bibliografia

INTRODUÇÃO

Quando o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foi instituído, por meio da Emenda Constitucional nº. 18/1965, a sua abrangência era limitada ao alcance dos impostos federais e estaduais. Competia aos Municípios instituírem o imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas desde que não estivessem compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

O ISS tinha, portanto, um caráter residual, impossibilitado de alcançar todos os serviços, notadamente aquelas atividades que já eram abarcadas pela União e Estados, mesmo quando havia visível preponderância da prestação do serviço na consumação global da operação econômica.

Por esse motivo, assentada no costume de aplicar normas que agora já estão ultrapassadas, a União insiste em estender a área de alcance do Imposto Sobre Produtos Industrializados sobre fatos jurídicos que se hoje tais incidências seriam questionáveis, antes eram aceitas sem qualquer restrição.

Ao entrar em vigor a Constituição Federal de 1988, houve importante mudança no cenário, transferindo-se aos Municípios, e exclusivamente a eles, a competência de tributar serviços, com duas únicas exceções: serviços de comunicação e de transporte intermunicipal ou interestadual. Deste modo, já não mais poderiam cobrar impostos sobre serviços tanto a União quanto os Estados, a não ser as exceções indicadas. Aproveita-se a valiosa lição de Roque Antonio Carrazza: “As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada - e somente ela - a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo” (2009, p. 487).

Havia, entretanto, uma forte barreira para impedir que os Municípios pudessem cumprir a norma constitucional em toda plenitude, ou seja, a de tributar serviços de qualquer natureza: a necessidade de uma lei complementar que viesse a definir os serviços que poderiam ser tributados pelo ISS, o que levaria à conclusão de que os não-definidos, ou excluídos por vontade do Congresso Nacional, estariam fora

do alcance da exação municipal. E se esses serviços não considerados na lei complementar estivessem, também, fora do alcance da incidência de impostos de produção e consumo da União e dos Estados, teríamos a estranha imposição de uma “imunidade” específica estabelecida indiretamente por lei complementar, atribuição que absolutamente não lhe cabe.

Contudo, a exigência de lei complementar, para definir os serviços tributáveis pelos Municípios, em nada altera a competência da União e dos Estados, pois estão esses impedidos, por determinação constitucional, de tributar serviços. Mesmo que a lei complementar reduza, drástica e escandalosamente, as prestações de serviços sujeitas ao ISS, não viria a significar, de forma alguma, que os serviços deixados de fora passassem ao campo da tributação federal ou estadual. É a posição de Aires F. Barreto: “Não pode mais a lei federal ser ampliativa, nem lassa, ao conceituar industrialização. Não pode mais fazê-lo abrangendo qualquer prestação de serviços, sob pena de inconstitucionalidade” (2005, p. 154).

Não poderia, por exemplo, a lei federal instituir IOF sobre determinados serviços bancários só por que tais serviços não integram a chamada “lista de serviços” de lei complementar. Bom lembrar que a excessiva modéstia dos serviços bancários listados na extinta Lei Complementar nº. 56/87 (além da incrível interpretação literal adotada e geralmente aceita pela Justiça no exame dos itens elencados) não poderia servir como pressuposto ou pretexto de que o IOF teria condições de alargar seus braços e capturar atividades estranhas às hipóteses de incidências que lhes dão causa.

Se a respeito do IOF o legislador federal respeitou, em termos, o mandamento maior, o mesmo não se pode dizer em relação ao IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados.

CAPÍTULO 1

Considerações sobre o Imposto sobre Serviço – ISS

1. A regra matriz de incidência tributária do ISS

Conforme ensinamentos da doutrinadora Maria Rita Ferragut, a norma jurídica tributária em *sentido estrito*, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária é composta por duas ou mais proposições, organizadas numa estrutura lógica hipotético-condicional, dotada de bilateralidade e coercitividade, que visa a regulação do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade, disciplinando, destarte, o convívio dos homens em sociedade.

Quanto a sua estrutura lógica, as normas jurídicas em *sentido estrito* são compostas por proposições prescritivas que se distribuem para ocupar a posição de proposição-hipótese (antecedente – descritora de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico) e de proposição-tese (consequente – prescreve uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito), unidas numa estrutura por meio de um dos modais deônticos – permitido (P), proibido (V) ou obrigatório (O).

Nessa estrutura, a hipótese ou descritor da regra-matriz de incidência tributária exerce o papel de descrever um acontecimento futuro, possível de ser verificado no plano factual, esfera essa, na qual se pretende ver reguladas as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade; para tanto, fornece as notas identificadoras de tal evento.

De seu turno, o consequente ou prescritor normativo exerce a função de prescrever a relação jurídica que se estabelece quando verificada a hipótese normativa, pressupondo-se, para tanto, a sua versão em linguagem competente. É nessa estrutura normativa que se observa a previsão da formação da relação jurídica tributária, ou seja, da obrigação tributária.

1.1. Critério material

Ao tratarmos da estrutura da regra-matriz de incidência tributária e, mais especificamente, do critério material da hipótese de incidência de qualquer espécie tributária, observa-se que este é composto por um verbo pessoal conjugado ao complemento *serviços de qualquer natureza*.

A opção do verbo que será conjugado à materialidade do ISS ficará a cargo do legislador infraconstitucional, quando da definição das hipóteses de incidência possíveis, seja enfatizando o elemento prestação, seja enfatizando o elemento aquisição (ponto de vista do tomador do serviço).

Em ambos os casos, estará em plena conformidade com os limites materiais fixados pela Constituição Federal, já que tanto num caso, quanto no outro estará sendo observado o princípio da capacidade contributiva objetiva, na medida em que o fato eleito, terá uma contraprestação onerosa, consubstanciado no valor da operação que tem por objeto a prestação de um serviço a título oneroso, como já referido.

A Lei Complementar n. 116/03 traz anexa uma lista, composta por inúmeros itens e subitens, arrolando uma série de materialidades que poderão ser utilizadas pelos municípios e Distrito Federal quando do exercício da competência tributária na instituição do ISS.

A lista de serviço anexa à LC n. 116/03, conforme entendimento do STJ, traz os limites dentro dos quais poderá atuar o legislador ordinário na eleição das hipóteses de incidência do ISS, não podendo este, portanto, instituir como materialidade do ISS serviço que não esteja nela previsto, ou não se caracterize como correlato a um daqueles serviços ali previstos (interpretação extensiva).

Esse entendimento, sem sombra de dúvida, visa dar uniformidade à tributação nos diversos municípios brasileiros no que se refere ao ISS, mediante a busca do equilíbrio entre o princípio federativo e a autonomia dos municípios.

Ante a posição firmada pelos Tribunais Superiores, Aires F. Barreto faz o seguinte comentário acerca da taxatividade da lista de serviços:

Independentemente de nossa posição doutrinária sobre os limites da lei complementar e sua compatibilidade com os princípios da rigidez constitucional, o certo é que o Poder Judiciário consagrou a interpretação que conclui, não só ser a lista de serviços harmônica com a Constituição Federal, como também que ela é exaustiva, taxativa. Portanto, segundo a sólida e firme jurisprudência sobre a matéria, somente podem ser tributados por via de ISS os serviços que constarem da lista editada pela Lei Complementar. Em suma, a lista de serviços de qualquer natureza é taxativa, encerra '*numerus clausus*': os serviços que não venham descritos na lista da legislação complementar não podem ser tributados pelos Municípios (2001, p. 7).

Feitas estas considerações e sempre levando em conta que a lei complementar, a despeito de integrar a norma de competência tributária deve respeitar os limites traçados pela Constituição Federal, apenas poderão ser objeto de tributação pelo ISS os serviços arrolados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

1.2. Critério temporal

O critério temporal aparece como um dos condicionantes do fato praticado pelo agente descrito pelo antecedente normativo (critério material), informando as indicações que permitirão a identificação do preciso instante em que se considera ocorrido o fato descrito, surgindo à relação jurídica tributária.

A despeito da Constituição Federal trazer indicativos acerca do momento em que poderia se considerar ocorrido o fato jurídico tributário – já que não se pode cogitar da ocorrência de um determinado fato sem a ocorrência das condições de tempo e espaço - a incumbência de especificar este momento ficou a cargo do legislador infraconstitucional.

Porém, nem sempre o critério temporal da hipótese de incidência vem expressamente previsto em lei, sendo certo que este obrigatoriamente sempre deve manter coerência com o critério material posto na hipótese de incidência e não poderá ser anterior à concretização do próprio fato tributado.

No caso do ISS, a sua materialidade, necessariamente será uma obrigação de fazer. Ao direito de uma das partes, contrapõe-se o dever da outra e vice-versa; ou seja, a ênfase dada pelo legislador infraconstitucional no elemento prestação implicará reconhecer como critério temporal a efetiva prestação do serviço. Por outro lado, havendo a ênfase no outro polo desta relação, o critério temporal será no exato instante em que for realizada a materialidade consistente de tomar serviços.

Para fins do direito tributário e da tributação do ISS, não importa se o resultado obtido for exatamente o acertado entre as partes contratantes. Prestado o serviço, que se conclui com a entrega do resultado ao tomador, é devido o ISS. Esse é a concretização do critério temporal, em razão da própria natureza obrigacional da relação por meio da qual se desenvolve a prestação do serviço tributável.

Não importam, portanto, para caracterização do exato instante em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, os aspectos meramente documentais ou contratuais por meio dos quais as partes ajustam as condições da prestação. Isso porque, a materialidade do ISS é a efetiva prestação do serviço, o que não se confunde com a eventual assinatura de contratos ou emissão de documentos relacionados a esta prestação.

Do mesmo modo, o STF entende que a data de pagamento do preço ajustado para fins de retribuição (seja antecipada ou postergada no tempo) não figura, necessariamente, dentre os critérios que o legislador deverá levar em conta para instituir, validamente, o ISS. Não poderá ser exigida a cobrança do imposto antes de realizada a materialidade descrita na hipótese; contudo, uma vez ocorrida esta, a sua exigibilidade não fica condicionada ao pagamento/recebimento do preço.

1.3. Critério espacial

O critério espacial contido na hipótese de incidência tributária, ao lado dos critérios material e temporal, trará as notas que permitirão a identificação do local em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário a fim de que irrompa a relação jurídica tributária no processo de positivação do direito.

A Constituição Federal não traz indicações expressas a respeito de onde deverá considerar-se ocorrida a materialidade do ISS, papel este que compete à lei complementar tributária, seja para fins de dispor sobre normas gerais de direito tributário, seja para prevenir conflitos de competência (art. 146, II e III, da CF/88).

Contudo, por existir uma íntima relação com o critério material da hipótese de incidência, já que não se pode cogitar da realização de um fato desprendido das coordenadas de tempo e de espaço, também a materialidade é que dará ao legislador o parâmetros e limites para que defina onde poderá considerar ocorrido determinado fato.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do critério espacial, também entende a sua definição como uma opção do legislador, variando, apenas a técnica legislativa atinente ao grau de elaboração do critério espacial da hipótese tributária. Segundo o mestre da Escola Paulista, esses indicadores hão de guardar uma das três formas compositivas, no que se refere ao grau de elaboração desta coordenada:

- a) hipótese cujo critério espacial não faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato jurídico, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos particulares (2012, p.270).

Há dois pontos de vista a partir dos quais pode ser analisada a prestação: o do prestador do serviço e o do tomador do serviço, que se beneficia do resultado. O

legislador infraconstitucional elegeu como critério espacial, em regra, o local onde se executa efetivamente o serviço, revelando, neste caso uma conexão material (objetivo). A Constituição Federal não determina, em momento algum, que se dê prevalência a um em detrimento do outro.

1.4. Critério pessoal

No critério pessoal, encontraremos as condições que permitirão a identificação dos sujeitos que, uma vez realizado o evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata e vertido ele na linguagem competente, constituindo o fato jurídico tributário, ocuparão os lugares sintáticos de sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Dentro da estrutura da regra-matriz de incidência tributária tal como adotada no presente trabalho, o critério pessoal integra o seu conseqüente, prestando-se à identificação dos dois polos da relação jurídica tributária que surgirá quando da ocorrência no mundo social daquele evento descrito na hipótese de incidência normativa.

No caso do ISS, o sujeito ativo da relação jurídico tributária será os municípios, nos termos do art. 156, III, da CF/88. A competência do Distrito Federal para instituição deste imposto está prevista no art. 147, da CF/88, que também dispôs que caberá à União a competência para instituição desta exação em territórios federais que não sejam divididos em municípios.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, por sua vez, a despeito de não ser tema pacífico na doutrina, é a pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária; é aquele a quem, uma vez ocorrido no mundo fenomênico fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na norma, fica obrigado ao pagamento do tributo ou ao cumprimento das obrigações acessórias, ou ambos.

Diferentemente do sujeito ativo, cuja determinação é expressa ou decorre diretamente da rígida distribuição da competência tributária pela Constituição, o sujeito

passivo não está expressamente determinado no texto Constitucional, a sua determinação deverá ser sempre orientada pelos princípios e demais preceitos constitucionais e complementares, integrantes da norma de competência de cada tributo; ou seja, a definição do sujeito passivo da obrigação jurídico tributária cabe ao legislador infraconstitucional que deverá escolher dentre aquelas pessoas que apresentam conexão direta com o núcleo da hipótese de incidência (critério material), respeitando sempre o princípio da capacidade contributiva e vedação ao confisco. Nesse caso, é clara a lição de Paulo de Barros Carvalho, a propósito:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais (2012, p. 296).

O que há no texto constitucional é a previsão de materialidades que fazem referência a um comportamento humano que denote conteúdo econômico. Assim, não decorre da Constituição a limitação ao legislador infraconstitucional para que eleja como contribuinte do imposto que tratamos o sujeito que realiza a atividade de prestar o serviço tributável.

1.5. Critério quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência traz as condições que permitem fixar o conteúdo valorativo do objeto da relação jurídica tributária, ou seja, o valor a ser quitado pelo sujeito passivo ou o agente eleito como responsável para os cofres públicos a título de tributo. Em atenção ao princípio da capacidade contributiva, o critério quantitativo há que manter estreita relação com a materialidade descrita na hipótese normativa, caracterizando-se como a perspectiva mensurável da hipótese.

É composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. A base de cálculo caracteriza-se por uma unidade de medida que, aliada à alíquota (fator de

quantificação da base de cálculo), permitirá a apuração do *quantum* a ser pago pelo contribuinte.

A base de cálculo, segundo a melhor doutrina, é de suma importância, não só porque se presta, juntamente com a alíquota, para determinar o montante da dívida (função objetiva), ou para medir a verdadeira dimensão do fato jurídico tributário, sendo assim um instrumento de objetivação do princípio da capacidade contributiva (função mensuradora), mas também porque exerce uma terceira função extremamente relevante, que é a função comparativa.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, na sua função comparativa, a base de cálculo se presta a confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério da hipótese tributária:

Confirmando, toda vez que houver total sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando, quando houver manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que legislador declara como a medula da previsão fáctica e afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal”, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada (2012, p. 345).

A função comparativa da base de cálculo em função do critério material da hipótese de incidência consubstancia o binômio identificador tributo, já que a mera denominação do tributo não é suficiente para a identificação da sua natureza jurídica (art. 4º, do CTN). Por meio da análise da relação lógico-semântica que há entre as hipóteses de incidência e as respectivas bases de cálculo, comparando-as se poderá demonstrar a verdadeira natureza jurídica de determinada exação; ou seja, a despeito da denominação da exação, uma pretensa taxa é, na verdade, um imposto “mascarado”, por exemplo.

Mas a base de cálculo, só por si, não atende à sua função objetiva, consubstanciada, como vimos, na determinação do débito tributário. Para tanto, é indispensável que a ela se agregue um outro fator, a alíquota. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

para qualquer exação, não pode haver base imponible ali onde não houver alíquota, entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do *debitum*, estatuinto o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato normativamente descrito (2012, p. 620).

Cabe ao legislador, quando da instituição do tributo, escolher, dentre os inúmeros atributos valorativos do comportamento descrito na hipótese de incidência, aqueles indicativos de capacidade contributiva que servirão de base para mensurar a riqueza inerente ao acontecimento. Os fatos não são mensuráveis na sua integralidade, cabendo ao legislador optar, dentre as manifestações exteriores do fato, aquelas que sirvam de índices avaliativos.

No caso do ISS, o legislador fez a opção pelo preço do serviço como o padrão avaliativo, com as deduções legalmente previstas, para se mensurar a obrigação de fazer em que se reflete a materialidade do tributo.

2. Previsão constitucional do Imposto sobre Serviço

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios, dentre outras, a competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, prevista no art. 156, inciso III:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Diante desta prescrição, a primeira observação que se faz é a de que os Municípios somente poderão criar o ISS sobre aqueles fatos que se enquadrem no conceito de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

E, diante da rígida repartição das competências tributárias, temos que, na linha dos ensinamentos de Aires F. Barreto, todo e qualquer fato que, extrapolando o conceito de serviços empregado pelo art. 156, III da Constituição Federal, for colocado como hipótese de incidência desta exação municipal, restará inquinado pela pecha da inconstitucionalidade por evidente invasão de competência tributária.

Diante o exposto, conforme os ensinamentos do Antonio Roque Carrazza, a competência tributária consiste na aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo cada ente político, por meio de lei, suas hipóteses de incidência (que envolve os aspectos material, temporal e espacial), seus sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas.

Contudo, não se confunde competência tributária com o poder tributário absoluto (de que estava investido o Poder Constituinte originário), na medida em que a competência tributária, como vimos, é norma jurídica em sentido estrito, composta pela conjugação de diversos enunciados prescritivos que darão conta de como (antecedente: sujeitos, tempo, espaço, procedimento), e em que termos (sujeitos, tempo, espaço, matéria) os entes titulares desta competência poderão exercê-la com vistas à criação dos tributos que lhes foram outorgados.

Com isto, consiste a competência tributária de aptidão para criar tributos, norma jurídica tributária geral e abstrata, conferida aos entes políticos. O exercício desta competência encontra limites na própria Constituição Federal, que traz, implícita ou explicitamente, a estrutura constitucional de cada uma das exações que poderão ser instituídas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Porém, cumpre ressaltar que a Carta Constitucional não criou tributos, apenas discriminou as competências para que os entes políticos o façam, por meio de lei, e observando todos os princípios e regras constitucionais e complementares para tanto.

Assim, somente com a instituição efetiva do tributo, por meio de lei que prescreva todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária (normal geral e abstrata), editada pelo ente político competente, é que se pode falar na existência do tributo.

3. O ISS e a legislação infraconstitucional

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi criado por meio da Emenda Constitucional n. 18/65, sob a égide da Constituição de 1946, tendo sido, desde então, mantido no ordenamento jurídico brasileiro até os dias atuais, onde ocupa lugar de destaque junto a outros impostos, seja pelo aumento crescente de receita significativa para os municípios, seja pelo aumento da complexidade das relações jurídicas e, portanto, dos institutos jurídicos que servem para instrumentalizar tais relações (contratos).

Em linhas gerais, o ISS foi originalmente regulamentado nos artigos 71, 72 e 73 do Código Tributário Nacional. Contudo, o interesse para o estudo do ISS em termos de legislação federal nasceu com a entrada em vigor do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 e suas alterações, posteriores, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com o status de lei complementar em sentido material.

Referido diploma legal foi criado com a função de explicitar as principais características do ISS (fato gerador, base de cálculo, contribuinte, local de ocorrência do fato gerador, entre outras), tendo trazido anexada uma Lista de Serviços sobre os quais “poderia” incidir o tributo.

Deste modo, o Decreto-Lei n. 406/68 (e alterações) teve como função explicitar a regra-matriz de incidência do ISS, trazendo enunciados integrativos da norma de competência, uma vez que determinou o núcleo desta figura tributária, ou seja, as características necessárias para a construção da sua regra-matriz.

Editada em 31 de junho de 2003 a Lei Complementar n. 116/03, em 31 de junho de 2003, fazendo às vezes de norma geral em matéria tributária (art. 146, III, da CF), reformulou a disciplina nacional do ISS e, dentre outros propósitos, pretendeu resolver, ainda que sem o sucesso esperado, controvérsias relacionadas ao critério espacial do ISS, tais como conflitos de competência entre os Municípios. Ademais, trouxe nova lista de serviços sobre os quais incide o tributo, além de instituir o benefício da desoneração das exportações de serviços, ao mesmo tempo que previu a incidência

do imposto nas importações de serviços, conforme disciplina a Emenda Constitucional nº 03/93, que inseriu o § 3º, no inciso II, do art. 156, da Constituição.

4. Incidência dos princípios constitucionais no Imposto sobre Serviço

De acordo com o professor Antonio Roque Carraza, os princípios são enunciados que denotam valores consagrados pelo sistema jurídico; eles têm a função de verdadeiros vetores axiológicos de todo o ordenamento. São, portanto, normas jurídicas em sentido amplo, que apresentam conteúdo semântico peculiar e de grande generalidade, o que lhes confere posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito, irradiando-se por todo o sistema jurídico.

Com o rigor científico que lhe é peculiar, Paulo de Barros Carvalho acentua que o signo “princípio” é empregado no discurso jurídico em, pelo menos, quatro acepções diversas: (i) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, (ii) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) como o próprio valor inserto nas regras jurídicas de posição privilegiada; e (iv) como os limites objetivos insertos nas regras jurídicas.

Segundo o aludido autor, as duas primeiras concepções tratam os princípios como normas, ao passo que as duas últimas referem-se aos princípios como valor ou como limite objetivo.

Os princípios tributários, nessa linha, são proposições prescritivas que integram a norma de competência, limitando tanto formal quanto materialmente as normas que prescrevem sobre instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Em matéria tributária, o legislador constituinte houve por bem prever, expressamente, uma gama de princípios que compõem o chamado regime jurídico tributário e que, neste caso, atuam mais como reais limites objetivos do que, simplesmente, como valores que venham a se constituir em vetores axiológicos para a interpretação e integração do sistema jurídico, em especial, o subsistema tributário.

A despeito de não se pretender explorar, aqui, a totalidade dos princípios constitucionais tributários, há aqueles que dizem mais de perto com questões atinentes à instituição do ISS e que, por isso mesmo, demandam análise mais detida.

Essa opção de tratamento restritivo dos princípios constitucionais tributários é crucial para que não nos afastemos do foco da presente investigação, que se afunila dentro da imensa gama de preceitos que regem o Sistema Tributário Nacional, com todas as peculiaridades atinentes a cada espécie tributária, para nos atermos às inovações trazidas pela Lei Complementar n. 116/03 que, alterando a sistemática anterior, prevista pelo Decreto-Lei n. 406/68, inverteu as regras e passou a contemplar benefícios para as exportações, ao passo que passou a tributar as importações.

A Constituição Federal de 1988, tal como concebida, é do tipo rígido, seja pela exaustão com que o legislador constituinte tratou dos temas atinentes aos direitos e garantias fundamentais, organização do Estado e dos Poderes e aspectos correlatos, seja pela forma que estabelece para que qualquer alteração a tais mandamentos seja feita.

Essa rigidez apresenta-se reforçada quando levada para o campo do direito tributário, já que o legislador constituinte de 1988 dedicou um capítulo inteiro do Título IV, para tratar do Sistema Constitucional Tributário (Capítulo I), ali traçando, cuidadosamente, todos os limites ao exercício da competência tributária outorgada aos entes políticos, assim como os regimes jurídicos tributários das espécies tributárias ali previstas.

Versando sobre este tema, Geraldo Ataliba consigna que o princípio da rigidez do sistema tributário, conquanto implícito, apresenta-se como característico e peculiar ao Brasil, convivendo com os demais princípios consagrados pelo sistema e prestando-se como reforço, senão meio de concretização princípios basilares e tão caros ao Estado Democrático de Direito, a exemplo da segurança jurídica e certeza do direito.

Mas não só. O mestre Ataliba ressalta que este princípio da rigidez do sistema tributário reverbera por todos os quadrantes do direito tributário, influenciando na estruturação, exegese e aplicação de todos os institutos financeiros. É o resultado da preocupação do legislador constituinte originário em assegurar a forma de Governo

(República) e de Estado vigentes no Brasil (federativa), com a autonomia dos seus elementos constitutivos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), reduzindo, tanto quanto possível, quaisquer conflitos de interesse entre eles.

Já com relação ao princípio da autonomia dos municípios, e o Pacto federativo, estes foram concebidos pelo direito positivo pátrio com modulações próprias. Ao mesmo tempo em que a Carta Suprema prescreveu no art. 1º, que o Brasil é uma República Federativa composta pela união indissolúvel dos seus Estados-membros, dispôs sobre a autonomia dos municípios e do Distrito Federal nos art. 18, 29, 30, como a capacidade de auto-organizar-se política e administrativamente criando os tributos de sua competência. Previu, também, limitações a esta atuação, como forma de garantir a uniformidade da Federação.

De logo, cumpre adiantar que, especialmente no caso do ISS, a par da competência genérica para estabelecer normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III), o legislador constituinte reservou à lei complementar a competência para definir os serviços passíveis de serem alcançados pelo ISS, estabelecer os limites mínimos e máximos das alíquotas do ISS e excluir a exportação da sua incidência, assim como regular as formas e as condições como serão concedidos e revogados as isenções e os incentivos fiscais (art. 156, caput e §3º, I, II e III, da CF/88).

Conquanto, o princípio da territorialidade não conste expressamente da Constituição Federal, ele decorre necessariamente da forma federativa de Estado e apresenta-se como verdadeiro limite objetivo ao exercício da competência tributária. Paulo de Barros Carvalho, em estudo sobre o tema chega a esta conclusão:

O princípio da territorialidade é regra implícita, mas que está na raiz do nosso Estado Federal. Deflui, com grande força e intensidade, constituindo as esferas jurídicas parciais. [...]

É perfeitamente legítimo ao sistema jurídico brasileiro projetar os efeitos de suas normas para além fronteiras, ampliando o critério espacial de localização das materialidades tributáveis, exigindo tributos no que concerne a operações celebradas fora do Brasil e garantindo o exercício de suas regras (1997, p. 7-14).

O princípio da territorialidade se presta, nestes moldes, a fundamentar o alcance espacial das normas tributárias sobre fatos jurídicos por determinado ordenamento. Para que ocorra a tributação por determinado ordenamento jurídico vigente, há que estar presente alguma conexão, aceita pelo próprio ordenamento (material ou subjetiva), de uma determinada materialidade ao território do ente tributante. Importante, por isso, conforme ensina o doutrinador Heleno T. Tôrres, a distinção entre o conceito território – enquanto espaço físico juridicamente delimitado – e territorialidade – enquanto conceito dogmático vinculado aos efeitos da vigência da norma tributária no espaço.

No que diz respeito ao ISS, grande parte da doutrina, bem como a jurisprudência dominante do STJ, mesmo após a edição da Lei Complementar n. 116/03, entende ainda que não o diga exatamente nestes termos, que o único critério de conexão possível a ser utilizado para definição do âmbito de incidência das normas relativas ao ISS é o material ou objetivo, levando-se em conta o local onde o serviço é efetivamente prestado (conexão física do fato jurídico tributário objetivamente considerado e a área geográfica do ente competente).

A constitucionalização do princípio da capacidade contributiva – encontrada no art. 145, §1º da CF e corolário do princípio da isonomia, consagrado já no art. 5º, caput deste Diploma – é fruto de uma conquista do Estado Democrático de Direito implantado com Ordem Constitucional de 1988, ao lado do princípio da reserva legal, e consubstancia um dos limites de maior relevância ao exercício da competência tributária.

De fato, a expressão “capacidade contributiva” aparece na ciência do direito, ora referindo-se a um atributo do fato jurídico tributário, que há de ser suscetível de avaliação patrimonial, ora à capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o ônus fiscal, o que denota uma ambiguidade. Por outro lado, o seu conceito vago sobressai quando percebemos o dissenso que existe entre os juristas a respeito do alcance desta expressão, entendendo parte da doutrina que se trata de princípio aplicável a todas as espécies tributárias, ao lado de outros doutrinadores que entendem tratar-se de diretriz voltada unicamente aos impostos.

A Constituição Federal de 1988 assegura aos particulares o direito de propriedade em toda a sua extensão e, especialmente em relação aos tributos, proíbe o confisco, sendo, portanto, estas, verdadeiras garantias individuais.

O princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, podendo-se, inclusive dizer que atua como instrumento para efetivação do primeiro. Ademais, podemos salientar que a relação entre o direito de propriedade (direito privado) e o princípio da vedação à cobrança de tributos com efeitos confiscatórios (direito público) existe na medida em que este garante aquele.

Por fim, o princípio da legalidade está descrito no art. 5º, inciso II da CF e, apresentando-se como verdadeira garantia do contribuinte/administrado em face ao Estado, implica em que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem que tal previsão esteja estatuída em lei.

Tendo em vista a sua importância como garantia para o administrado, verdadeira cláusula pétrea na ordem constitucional vigente (art. 60 §4, da CF), o legislador constituinte optou por reforçar esse limite objetivo à atuação do legislador infraconstitucional ao dispor, no art. 150, I, da CF que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. No caso específico do ISS, o princípio da estrita legalidade prevê a reserva de lei complementar, a qual atuará na composição da própria norma de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

CAPÍTULO 2

Considerações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

1. A regra matriz de incidência tributária do IPI

O Código Tributário Nacional, no seu art. 46, estabelece três hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Porém, no presente trabalho será abordada apenas a hipótese de incidência prevista no inciso II, qual seja, a tributação do produto industrializado na saída do estabelecimento. A referida hipótese de incidência é o objeto de conflito de competência entre a cobrança do IPI exercida pela União e a cobrança do ISS realizada pelo ente municipal.

1.1 Critério Material

A lei nº 4.502/1964, instituidora do IPI, embora faça confusão entre a materialidade da hipótese tributária e o momento em que será devido o tributo, permite que seja identificado o comportamento objeto da tributação, qual seja, industrializar produtos.

Entretanto, o critério material “industrializar produtos” deve ser compreendida juntamente com os demais critérios da hipótese tributária, para se

concluir que a produção industrial deve estar relacionada diretamente a um negócio jurídico. Ou seja, a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial é aquela representativa de um negócio jurídico.

Para o ilustre professor Geraldo Ataliba, o agente realizador da hipótese de incidência do IPI – o industrial – é o vendedor do produto industrializado. Ele “produz para vender”. Haverá venda de um produto cujo comportamento antecedente foi o de industrialização.

A característica marcante é a atividade de industrialização de produtos, ainda que a incidência ocorra efetivamente na operação de venda desse produto para um terceiro adquirente.

A importância da obrigação de fazer prévio no IPI é fundamental, daí porque o critério material da hipótese deve necessariamente contemplar o verbo “industrializar”. O agente realizador da hipótese de incidência do IPI (indústria), cria o produto e se responsabiliza pela comercialização do mesmo.

Por sua vez, as disposições do inciso II, art. 46 do CTN, que, embora mencione como fato gerador o que, em verdade, trata-se do critério temporal, que será abordado oportunamente, mas o qual, nesse momento, tomamos para fins de identificar o critério material, traz como materialidade do IPI a saída dos produtos do estabelecimento.

Nesse sentido, o critério material “industrializar produtos” se completará na conjugação com os demais critérios da regra-matriz de incidência, marcadamente pelo critério temporal que caracteriza a definição do elemento “operação”.

Pela disciplina da Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. O IPI consiste numa prestação de fazer seguida com uma de dar, que se configuram como indissociáveis para fazer nascer à obrigação do agente industrial, já que o industrial realiza um fazer para em seguida realizar uma obrigação de dar que prepondera o critério material da regra matriz de incidência tributária do IPI.

O CTN, que foi recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar ora analisada, delimitou materialmente a expressão “industrialização”. A norma inferior deve buscar o fundamento de validade material na norma superior.

Na busca de interpretar o que seja a industrialização de produtos, precisamos, então, analisar a “amplitude semântica” das “locuções empregadas” pelo legislador complementar, o qual estabeleceu que industrializado é o produto submetido a qualquer operação que venha a modificar a sua natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoar para o consumo, conforme ensina o ilustre Paulo de Barros Carvalho (2013, p.386).

A Lei Ordinária nº 4.502/64 estabeleceu em seu art. 3º, parágrafo único:

Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo⁸⁴:

O Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010, definiu, em seu art. 3º, que “produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”.

Já o art. 4º, do mesmo diploma, estabeleceu que se “caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo”, prevendo as seguintes operações: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Feita a comparação da legislação ordinária e do regulamento, conclui-se que o conceito estabelecido na lei complementar foi ampliado pela legislação inferior, sendo considerado atualmente industrializado o produto resultante de qualquer operação que esteja definida no RIPI como industrialização.

O produto industrializado, nesses termos, deve ser o resultado de alterações que se caracterizam pela modificação da sua natureza, obtendo-se um novo produto, nova espécie, ou que a mudança havida resulte em nova finalidade para o produto, sendo utilizado com outro objetivo, ou, ainda, que seja aprimorado para ser levado ao consumo.

O produto deve sofrer alterações que venham a resultar em um novo produto ou que altere sua finalidade, e ainda quando houver modificações que resultem em melhoramento nele para o consumo. Somando-se a isso, tem-se que a produção industrial é destinada ao mercado, advém de uma linha de produção industrial – “padronização e massificação” –, de modo que o industrializar deve reunir, conforme Marçal Justen Filho (1985, p. 115) “dois aspectos básicos e necessários: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação”.

O Regulamento do IPI, normatiza todas as possíveis operações que em diferentes formas modificam alguma característica do produto resultando em uma das formas de industrialização caracterizando a materialidade do tributo.

A transformação é a operação por excelência da industrialização, que, exercida sobre a matéria-prima (insumo) ou produtos intermediários, faz resultar em uma nova espécie ou em produto acabado. Eduardo Ferreira Jardim (2003, p. 67), chega a entender que somente esse tipo de operação pode ser considerado efetivamente industrialização.

O beneficiamento seria o aperfeiçoamento de um produto, ou alteração de seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência. Quando o beneficiamento altera o funcionamento e a utilização do produto, haverá correspondência com a modificação de sua natureza ou finalidade, mas não abrangido a alteração do acabamento ou a aparência como industrialização.

A montagem se dá com a reunião de produtos intermediários que, em caso de surgimento de um novo produto, demonstraria haver industrialização; caso contrário, se na reunião de dois ou mais produtos não resultar em um novo produto, mas apenas de agregar, não haverá industrialização,

O acondicionamento ou reacondicionamento trata-se da colocação ou substituição de embalagem. Essa operação pode vir a guardar relação com o aperfeiçoamento para o consumo. O vinho, o azeite, dentre outros, chegam ao consumidor em embalagens padronizadas e adequadas a sua preservação, de modo que se tem um acondicionamento que aperfeiçoa o produto para que todos possam consumir. Se a colocação de embalagem não representa um aperfeiçoamento no sentido de viabilizar o consumo, sendo mera modificação visual do produto e praticidade não caracterizaria industrialização.

A renovação ou reacondicionamento refere-se à restauração de produtos, ou seja, haverá uma melhoria num produto usado ou inutilizado, resultando em um melhoramento que dará uma “sobrevida” ao produto.

1.2 Critério Espacial

O critério espacial é a definição do lugar onde ocorrerá o acontecimento do critério material surgindo assim uma relação jurídico tributária. Em outras palavras, tem o condão de delimitar o espaço em que o comportamento descrito no critério material se dará e no qual se considerará como ocorrido.

Paulo de Barros Carvalho reportando-se ao critério espacial do IPI e do ICMS afirma que:

Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei (2012, p. 328).

Trata-se, portanto, da demarcação do local da efetiva ocorrência da conduta prescrita em lei a fazer nascer à exação fiscal, que, no caso do IPI sobre os produtos industrializados, confunde-se com a própria extensão do Estado brasileiro, já que absorverá as atividades industriais realizadas dentro dessa extensão nacional; por isso, a assertiva de que, nesse caso, o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

A delimitação do espaço poderá ser prevista na lei de modo específico. No caso do IPI, a localização específica de espaço para os produtos da indústria é o estabelecimento. A Lei nº 4502/64 dispõe que estabelecimento é todo aquele em que houver a industrialização de produtos, bem como os que a ele se equipara.

Geraldo Ataliba, analisando a hipótese de incidência do IPI, afirma que “a essência da materialidade da hipótese de Incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem, juridicamente qualificada: o “estabelecimento”, onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final” (2011, p. 851).

A lei e o Regulamento do IPI fixam como estabelecimento aquele que executa o processo de industrialização, bem como aqueles que elegem como equiparados a estabelecimento industrial, ainda que não realizem o referido processo. Também estabelece a lei que cada estabelecimento é considerado autônomo para o cumprimento das obrigações tributárias, devendo manter escrituração contábil por estabelecimento, conforme estabelece o art. 57 da Lei nº 4502/64.

1.3 Critério Temporal

O legislador, por equívoco, adotou a própria coordenada de tempo “saída do respectivo estabelecimento produtor” como sendo hipótese de incidência do IPI (art. 2º, Lei nº 4502/64), porém, na verdade esse é o momento em que se demarca a ocorrência da incidência do tributo. Geraldo Ataliba destaca: a “saída não é materialidade da hipótese de incidência. É, meramente, seu aspecto temporal” (2011, p. 850).

A hipótese de incidência da tributação do IPI para os produtos industrializados, como já mencionado, é industrializar produtos. O legislador ordinário escolheu o momento da incidência como sendo à saída do produto do estabelecimento, porque esse momento resulta com o objetivo final do industrial, que é vender o produto acabado que produziu.

E é esse “produto acabado” resultado do processo de industrialização que é inserido num mercado econômico, já que o industrial produz para introduzir o produto no mercado, portanto produz para vender. Esse produzir, próprio da industrialização, que tem como destino a venda (resultando uma operação), é fato que se sobressaiu ao legislador, que acabou, impropriamente, tratando-o como *fato gerador* do imposto, o que, em verdade, é o seu critério temporal.

O inciso II, do art. 46, do CTN, estabelece que “o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador, a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51”. O art. 51, por sua vez, prescreve os sujeitos passivos do IPI.

1.4 Critério Pessoal

Como já mencionado acima, a Constituição Federal de 1988, determinou e delimitou expressamente a competência tributária dos entes políticos. Nesse quadro constitucional das competências, o constituinte permitiu que a União instituísse o imposto sobre produtos industrializados - IPI, cabendo a ela a criação da referida exação.

O imposto sobre produtos industrializados atualmente é arrecadado pela própria União, por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que o sujeito ativo do referido tributo é a União.

O sujeito passivo integra a relação jurídica tributária na posição de devedor do tributo, tendo a obrigação de adimplir a obrigação tributária. O legislador, ao eleger o sujeito passivo, deve escolher uma pessoa que esteja vinculada ao objeto principal da relação jurídico tributária, ou seja, alguém que mantenha relação direta com a materialidade do IPI.

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 51, quanto aos produtos industrializados, que serão contribuintes do imposto “o importador ou quem a

lei a ele equiparar”; e “o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior”.

A Lei nº 4520/64, estabelece que o contribuinte do IPI será “tôda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo”. Nesse sentido, determina como contribuinte originário “o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento”. O Regulamento do IPI também disciplinou a matéria em seu art. 24, semelhante à norma descrita no CTN.

1.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo formado pela aplicação de uma alíquota estipulada na Tabela de IPI (TIPI) sobre uma base de cálculo predeterminada em lei possibilitando a identificação do valor devido (*quantum*) a título de tributação do IPI para a operação especificamente realizada, ou seja, será possível, por meio da conjugação entre base de cálculo e alíquota, obter o valor devido a título de IPI da obrigação jurídico tributária entre os sujeitos passivo e ativo.

Embora, o cálculo do imposto ocorra sobre uma determinada operação realizada, certo é que o valor final efetivamente devido e recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos dependerá do resultado da sistemática de crédito e débito, considerando que o IPI está submetido ao princípio da não cumulatividade, que será visto mais adiante.

A base de cálculo deve estar diretamente ligada com a materialidade do IPI, devendo haver correlação em que, fundamentalmente, a base de cálculo venha a quantificar o critério material da hipótese normativa, de maneira que, no caso do IPI, envolva uma operação realizada com um produto industrializado.

A base de cálculo descrita pelo CTN e pela redação original da Lei nº 4502/64, é valor da operação e preço da operação respectivamente; entretanto, podemos

verificar que a Lei nº 7.798/89, fez mudanças, acrescentando outras grandezas dentro da definição da base de cálculo “valor da operação”.

Desse modo, a base de cálculo nas operações internas, nos termos da legislação atual, é o valor da operação na saída do produto, ou seja, o preço do produto incluindo-se o frete, descontos condicionais e incondicionais, despesas acessórias e bonificações.

Com relação às alíquotas do IPI, as mesmas estão discriminadas na denominada Tabela de Incidência do IPI, conhecida como “TIPI”. A tabela estabelece uma classificação fiscal dos produtos com a respectiva alíquota a ser aplicada. Atualmente, a TIPI é encontrada no Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro de 2011, cuja vigência se iniciou em 01 de janeiro de 2012.

1. Previsão constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do sistema tributário nacional no Capítulo I, do Título VI, disciplinou amplamente a matéria tributária. Além dos princípios gerais, das limitações ao poder de tributar, da repartição das receitas tributárias, o constituinte estabeleceu a competência legislativa de cada ente político.

Assim, a discriminação das competências tributárias é matéria constitucional rigidamente estabelecida, perfazendo-se na divisão entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por força do pacto Federativo adotado pela República Federativa do Brasil.

O princípio da legalidade aplicado ao IPI tem a sua observância sendo imposta constitucionalmente; entretanto, a Constituição Federal possibilita que o Poder Executivo venha a alterar suas alíquotas por meio de decreto.

Sendo assim, a possibilidade de modificar as alíquotas do IPI por meio de decreto, certo é que elas só podem ser alteradas dentro dos limites já fixados em lei, conforme disciplinado no art. 153, § 1º, da Constituição. Logo, ainda que se alterem por

decreto as alíquotas, o respeito aos limites dessa modificação continua estabelecida em lei, permanecendo intacto o dever de observar o princípio da legalidade.

Por isso, não há que se falar em exceção ou flexibilização ao princípio da legalidade para o IPI. O que o texto constitucional autoriza é que, o Poder Executivo, para implementar e dar efetividade às políticas públicas, tem à sua disposição a possibilidade de variar as alíquotas dentro dos limites fixados pela lei.

A seletividade, característica marcante e disciplinada no texto constitucional para o IPI, tem por função proceder à graduação das alíquotas considerando a essencialidade dos produtos industrializados. Por meio dela, a alíquota pode sofrer variação, de modo que seja manipulada a depender da essencialidade do produto em questão, impactando no preço final dos produtos industrializados. Tendo em vista que quanto mais essencial o produto menor será sua alíquota, ou até mesmo podendo existir uma desoneração total do produto.

Todo tributo tem como característica principal a fiscalidade, ou seja, representa fonte de receita para o Estado. Para o IPI também não se afasta a fiscalidade, mas considerando a faculdade estabelecida pelo legislador constituinte de manipulação das alíquotas por meio de Decreto, essa exação fiscal é fortemente utilizada como forma de uma ferramenta por meio de alíquotas diferenciadas, estimulando-o ou desestimulando-o setores da economia interna, com o escopo de implementar políticas públicas ou mesmo realizar valores constitucionais.

A regulamentação do IPI constante do texto constitucional faz com que ele tenha um regime jurídico próprio que permite ao legislador atuar de modo a influenciar diretamente, com alterações legislativas, o processo produtivo, com o objetivo de implementar políticas públicas.

Antonio Roque Carraza ensina, que o IPI tem o importante papel de servir ao Estado como instrumento a serviço das políticas públicas a serem implementadas, devendo ser “utilizado como instrumento de regulação político-econômica, estimulando a prática de operações necessárias, uteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam ao interesse social” (2008, p. 159).

O IPI não se submete ao princípio da anterioridade anual denominada genérica (art. 150, III, b, CF), mas deve observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, da Constituição, denominada de especial ou noventa constitucional, que estabelece a proibição de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei instituidora.

Por fim, o IPI tem como característica marcante a não cumulatividade (art. 153, § 3º, II da CF). O objetivo da não cumulatividade é evitar a tributação “em cascata”, de modo que se assegure ao contribuinte o direito de realizar compensação pela sistemática de crédito e débito, em que do montante a ser pago a título de IPI na operação subsequente deve se proceder o abatimento do valor já pago nas operações anteriores, com isso se evita onerar excessivamente o preço final do produto.

2. O IPI e a legislação infraconstitucional

Sob a égide da Constituição de 1946, foi publicada a lei ordinária nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispôs sobre o imposto de consumo, normatizando sua incidência sobre os produtos de procedência estrangeira, quando do respectivo desembaraço aduaneiro, e sobre a produção nacional que der saída do estabelecimento produtor.

A Emenda Constitucional nº 18/1965, trouxe a alteração da denominação de “imposto sobre consumo” para “imposto sobre produtos industrializados”, e trouxe também a seletividade e a não cumulatividade como características dessa espécie tributária, nos termos do seu art. 11:

Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Logo após, em outubro de 1966, foi publicada a Lei nº 5.172, que dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, estabelecendo no Capítulo IV, entre os artigos 46 e 51, a normatização do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que instituiu o imposto sobre consumo, hoje denominado de imposto sobre produtos industrializados, conhecido pela sigla IPI, embora com algumas alterações por leis posteriores, continua até os dias atuais sendo a norma geral instituidora e disciplinadora desse tributo, ocorreram diversas edição de decretos regulamentando-a, sem, entretanto, surgir a edição de nova norma geral, mesmo após a alteração de sua denominação pela Emenda nº 18/1965.

O atual cenário legislativo infraconstitucional do IPI compõe-se das normas gerais constantes do Código Tributário Nacional, da Lei Ordinária Federal nº 4.502/1964, que é a lei instituidora do IPI, e pelo Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a referida lei ordinária e o Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 que traz a Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados (TIPI), além disso, há diversas Portarias e Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

3. A incidência dos princípios constitucionais no Imposto sobre Produtos Industrializados

O princípio da legalidade impõe que a instituição de todo tributo se dê por meio de lei, conforme dispõem a Constituição Federal no seu art. 150, inciso I, disposição essa integrante do capítulo Sistema Tributário Nacional. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação Estatal e para os administrados é assegurado de que as restrições impostas ao seu patrimônio advenha por meio de lei.

Com o IPI não é diferente, embora haja a previsão de alteração das alíquotas por decreto. O texto constitucional permite variações das alíquotas por decreto, mas certo é que essa competência é limitada e vigiada: limitada porque a variação possível da alíquota é pautada por lei; e vigiada porque qualquer excesso é possível de ser corrigido pelo Poder Judiciário.

A Carta Magna dispôs, em seu art. 153, § 1º, que “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”. O inciso IV se refere ao IPI. A Constituição Federal prescreveu que o Poder Executivo tem competência para alterar as

alíquotas desse tributo, mas impôs que essa alteração respeitará as condições e limites que estariam dispostos em lei.

O princípio da anterioridade compõe o sistema tributário nacional e impõe que a lei que institui ou majora tributo aguarde determinado lapso de tempo para ter vigência, de modo que os contribuintes tenham tempo hábil para conhecer a carga tributária. O professor Roque Antonio Carrazza destaca que, em verdade, esse princípio salvaguarda o sobreprincípio da segurança jurídica e ensina: “o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributo no curso do exercício financeiro” (2011, p. 204).

No que se refere ao IPI, a Constituição cria uma exceção para a anterioridade anual, mas impõe a necessidade de se observar a anterioridade nonagesimal, de modo que na possibilidade de ocorrer alterações na alíquota por meio de Decreto do Executivo não afasta a necessidade de que seja observada a anterioridade nonagesimal.

O princípio da não cumulatividade estabelece que a carga tributária não recaia sobre a totalidade da operação em cada etapa da cadeia produtiva, evitando-se a tributação repetida dos valores incidentes sobre o produto e vindo de operações anteriores, de modo que não haja uma cobrança cumulativa em cada operação, ou seja, evita-se a denominada cobrança “em cascata”.

É por isso que o princípio da não cumulatividade garantirá ao contribuinte o direito de apenas proceder ao pagamento da diferença apurada em determinado período, caso ela exista, por meio da compensação entre créditos e débitos.

Assim, o princípio da não cumulatividade atinge a economia e o próprio desenvolvimento estatal com repercussão direta para toda sociedade, já que a não cumulação de tributos em cada etapa de um ciclo produtivo resultará em menor custo de produção para as indústrias, com resultados diretos sobre os produtos que terão preços mais acessíveis a todos.

O princípio da seletividade impõe que o legislador ordinário, ao instituir o IPI, e o Poder Executivo, ao alterar as alíquotas dentro dos parâmetros legais, devam estabelecer alíquotas seletivas para o IPI, devendo fazê-lo em razão da essencialidade dos produtos.

Desse modo, identificados os produtos essenciais para os indivíduos e para a sociedade, necessariamente o agente político deve implementar a política fiscal da seletividade, que, no caso, se realiza pela essencialidade. Os produtos tidos por essenciais devem ter dimensionada sua carga tributária pela escolha de alíquotas que devem ser inversamente proporcionais à sua necessidade e utilidade.

O IPI, portanto, tem política fiscal própria e definida constitucionalmente quando se tratar de produtos industrializados essenciais, sendo impositiva a eleição de alíquotas diferenciadas e submetidas a uma graduação que tem no valor “essencialidade” o seu fundamento.

CAPÍTULO 3

1. Previsão constitucional sobre a Competência Tributária

As normas jurídicas, enquanto juízos produzidos na mente do intérprete, surgem a partir da produção de suportes textuais, que são introduzidos no sistema através de instrumentos definidos pelo próprio direito. Daí dizer-se, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

...que as normas jurídicas sempre ingressam no ordenamento jurídico aos pares; não há como se pensar em norma jurídica (no sentido antes propalado) se não se levar em consideração a ideia de veículo introdutor de normas, o qual, por sua vez, também se revela como norma jurídica (2012, p. 48).

Dentre os veículos introdutores de normas no sistema jurídico, a Carta Constitucional prevê, no seu art. 59, II, a espécie “lei complementar”, que funciona como veículo introdutor de normas jurídicas nacionais no ordenamento jurídico brasileiro e cujas particularidades em relação às demais espécies normativas encontram-se previstas neste mesmo Diploma.

Com bem observado por Paulo de Barros Carvalho, a lei complementar difere-se das demais, em especial da lei ordinária, pela sua natureza ontológico-formal, já que o conteúdo semântico dos seus enunciados encontra-se indicado pela própria Constituição (ontológico) e, quanto ao procedimento, demanda a aprovação por quorum qualificado, consoante alude o art. 69, da CF, prestando-se a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais.

Em matéria tributária, o campo material sobre o qual deve atuar a lei complementar é amplo, funcionando como instrumento introdutor de normas jurídicas que versem, desde a instituição de determinados tributos, a exemplo daqueles que se enquadram na competência residual da União (art. 154, I, da CF) e dos empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF), até dispor sobre conflitos de competências entre

os integrantes da Federação, sobre regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Interessa-nos, na presente trabalho, breve análise da lei complementar tributária disciplinada pelo art. 146, assim como daqueles enunciados sobre lei complementar que digam respeito ao ISS, contidos no art.156, III, caput (que outorga à lei complementar a competência para definir os serviços passíveis de serem alcançados por este imposto) e no seu §3º, em especial o inciso II, todos da Constituição Federal.

O artigo 146, da Constituição Federal dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Em relação à maioria dos tributos previstos no texto constitucional, o veículo introdutor de normas gerais em matéria tributária é exercido pelo Código Tributário Nacional que, foi recepcionado pela Constituição como lei complementar, trazendo prescrições que integram a norma de competência das exações por ele disciplinadas.

Contudo, em relação ao ISS, toda disciplina trazida pelo CTN especificamente em relação à hipótese de incidência e base de cálculo foi revogada por

conta da edição do Decreto-Lei n. 406/68, posteriormente revogado pela Lei Complementar n. 116/03, atualmente em vigor.

Com isso, temos que o estabelecimento de limites para o exercício da competência tributária no que se refere especificamente ao ISS, encontra-se na Lei Complementar n. 116/03 que, além da lista de serviços tributáveis, trouxe os critérios que deverão orientar o legislador ordinário para a instituição do tributo. Regras gerais atinentes à definição do *fato gerador*, obrigação tributária principal e acessória, sujeição passiva e responsabilidade continuam tendo como fundamento de validade os enunciados prescritivos inseridos no CTN.

Ambos (Lei Complementar n. 116/03 e CTN) veículos introdutores de normas gerais, cuja competência para edição é do Congresso Nacional (União), que coexistem harmonicamente no sistema do direito tributário. Registre-se, apenas, que, ao exercer essa competência, a União atua como ordem jurídica nacional, subordinando aos seus mandamentos as três ordens jurídicas parciais (União, Estados e Municípios).

Por outro lado, o IPI está previsto na Constituição Federal no art. 153, inciso IV, descrito abaixo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
IV - produtos industrializados;
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

As disposições da Constituição Federal estabelecem que o Imposto sobre Produtos Industrializados é de competência da União, devendo ser instituído sobre “produtos industrializados”, ser seletivo em função da essencialidade e deve ser não cumulativo, de modo que se compense em cada “operação” o valor cobrado na operação anterior.

Analisando o texto constitucional, podemos encontrar dois elementos importantes na construção da materialidade do IPI: “produto industrializado” e “operações”. Já a legislação infraconstitucional – Código Tributário Nacional –, delineou três possíveis acontecimentos ensejadores da tributação: desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, a saída do produto dos estabelecimentos e a arrematação em leilão quando o produto for abandonado ou apreendido.

Nas linhas do seu pensamento do ilustre doutrinador Geraldo Ataliba, o complemento do verbo núcleo do critério material se perfaz em “operações com produtos industrializados”, sendo o “produto industrializado” o foco constitucional objetivado e não a atividade industrial, enquanto a operação foi o ato escolhido pelo diploma constitucional para a incidência do tributo ao determinar ao IPI a aplicação do princípio da não cumulatividade: “a exação atinge os produtos industrializados apenas enquanto objetos daqueles atos aos quais a Constituição se reporta como operações.”

Paulo de Barros Carvalho afirma que o legislador da União, ao fazer uso de sua competência, tomou como ponto de referência produto industrializado, construindo três faixas de incidência:

- a) uma, que onera a industrialização de produtos;
- b) outra, que grava a importação de produtos industrializados, do exterior;
- c) uma terceira, que colhe a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados (2012, p. 680).

O constituinte estabeleceu que a instituição do IPI se dará sobre “produtos industrializados”, não estipulando as condutas que pudessem estar relacionadas com essa materialidade, de modo que os comportamentos ensejadores da ocorrência do tributo fossem prontamente identificados.

Paulo de Barros Carvalho ensina:

De ver está, como o constituinte não determinou conduta ligada a produtos industrializados, o legislador infraconstitucional escolheu três tipos de ação: industrializar produtos, importar produtos

industrializados e arrematar em leilões produtos industrializados (encontrando-se este último atualmente desativado). O núcleo comum, obrigatório, portanto, é o complemento “produtos industrializados” (2012, p. 682).

Diante do exposto, a partir de uma análise das disposições quanto ao IPI, o constituinte preferiu apenas delinear o complemento da conduta, qual seja, produto industrializado, deixando ao legislador da União a escolha da conduta (representada por um verbo), que, somada àquele complemento, daria a compostura da materialidade do IPI.

2. As obrigações de fazer e de dar

Em sentido amplo, obrigação é sinônimo de dever, mas, segundo Orlando Gomes, não seriam todos os deveres jurídicos passíveis de serem designados como obrigações, pois dever é gênero do qual a obrigação é uma espécie.

O direito civil brasileiro identifica três espécies de obrigações: *dar* (coisa certa ou incerta), *fazer* e *não fazer*. O componente material da obrigação é o objeto que se apresenta na prestação, sempre de conteúdo econômico ou a este conversível, mas diversos autores asseveram que o objeto da obrigação não é a coisa, e, sim, a prestação, isto é, o dever de prestar a que se obriga o devedor. O código civil brasileiro não conceitua obrigação, mas, para exemplo, o código civil português assim o faz: “Art. 397 - Obrigação é o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação”.

O Código Civil (Lei nº. 10.406/02) não define as obrigações de dar, mas, pode-se dizer que obrigações de dar coisa certa são aquelas em que o devedor fica obrigado a entregar ou fornecer ao credor um bem determinado, especificado ou individuado. Ou seja, a obrigação de dar coisa certa é aquela em que o devedor está obrigado a entregar um bem infungível. A coisa é certa, determinada, única, porque não pode ser substituída por outra, ainda que hipoteticamente mais valiosa.

A obrigação de dar coisa incerta consiste em dar ou restituir coisa fungível, que admite a substituição por outra de igual valor, qualidade ou quantidade, ou ainda por coisa mais valiosa se houver consenso do credor.

Segundo Maria Helena Diniz (2005, p. 85), a obrigação de fazer é aquela na qual “se vincula o devedor a prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício de credor ou de terceira pessoa.”.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do critério material da hipótese de incidência do ISS, o definiu, por isso mesmo, como “a prestação a terceiro, de uma utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado 2012, p. 152).”

Ao disciplinar a prestação de serviços, o Código Civil, no art. 594, a trata como um contrato típico, bilateral, por meio do qual uma das partes (o prestador do serviço) tem o dever de prestar o serviço contratado pela outra parte (tomador do serviço), que se obriga ao pagamento da retribuição em virtude de ter sido beneficiado por esta prestação de serviço.

Dentro deste contexto, para o Direito Civil, a prestação de um serviço consubstancia verdadeira obrigação de fazer, não sendo outro o sentido utilizado pelo legislador constituinte para atribuir aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza que, por esta razão, deverá incidir sobre a atividade econômica consubstanciada, necessariamente, em uma prestação de serviço (obrigação de fazer).

Dito isso, resta claro que a identificação das obrigações assumidas, dar ou de fazer, pode comportar controvérsias, quando a análise é feita especificamente sobre a tipicidade da prestação. Se, por exemplo, um escritor é contratado por uma editora (contrato precursor), para criar uma nova obra e entregá-la no prazo de um ano (contrato definitivo), embora o adimplemento da obrigação seja o de dar (entregar a obra), entende-se que se trata, no caso, de contrato típico de prestação de fazer.

3. A distinção entre as materialidades do ISS e do IPI

Como visto, por exigir uma prévia industrialização, além de seu resultado (“produto industrializado”) e da posterior realização de um negócio jurídico translativo de posse ou propriedade, o critério material do IPI tem entre seus componentes uma obrigação de fazer. Tal obrigação de fazer acaba, muitas vezes, sendo confundida com a prestação de serviços que marca a hipótese de incidência do ISS.

José Eduardo Soares de Mello, distinguindo as hipóteses de incidência do IPI e do ISS, dita que: “a materialidade do IPI compreende uma operação (ato jurídico) concernente a uma obrigação de ‘dar’ um bem de produção imediatamente anterior, e que não decorra de encomenda específica (1991, p. 130)”.

Bem apontado pelo respeitado tributarista a principal diferença entre ambas materialidades: o IPI, ao incidir sobre operações que envolvam ‘produtos industrializados’, exige que haja produção em massa (produção industrial) e que sua finalidade seja mercantil. Já o ISS, que recai sobre uma obrigação de fazer, não se relaciona com a ideia de produção em massa nem de venda final de um produto, exigindo, ao invés, uma certa particularização. Mesmo aqueles serviços que obrigatoriamente exijam um “produto industrializado” somente se prestam à incidência do ISS se forem encomendados especificamente por determinado cliente, de acordo com suas particulares exigências e/ou necessidades: o foco está no fazer, não no dar. A especificidade da encomenda do serviço, que deve ser adequado às necessidades e particularidades de cada cliente, permite a incidência do ISS e afasta a do IPI.

Grandes dúvidas surgem, porém, quando o processo de industrialização envolve uma sequência de atos, alguns, inclusive, praticados por pessoa diversa do contribuinte do IPI. Por exemplo: a industrialização de cadeiras de metal exige solda, montagem das peças e final polimento. Pode o industrial realizar os atos relativos ao processo de solda, montagem e final polimento, posteriormente remetendo o produto industrializado a seus clientes, através de negócios jurídicos translativos de propriedade. Nessa hipótese, fica caracterizada a incidência do IPI. Conforme estabelecido nas premissas relativas ao exame de eventuais conflitos de competência tributária, nem mesmo o fato de o polimento estar previsto na lista anexa à LC 116/03 (item 14.05)

poderá torná-lo tributável pelo ISS no caso agora examinado. O polimento, aqui, na condição de mero evento, compõe o fato jurídico “industrialização”, que serve à incidência do IPI. Por tal motivo, não poderá desencadear, também, a incidência do ISS. Nem mesmo o legislador complementar pode fracionar o fato jurídico ‘industrialização’ visando tributar o evento ‘polimento’ – sob pena de avançar na distribuição de competências tributárias, matéria acessível somente ao constituinte.

Desta forma, ainda que estejam arrolados na lista anexa à lei complementar de que trata o art. 156, III, da CF/88, os serviços embutidos no processo de industrialização não servirão à incidência do ISS, mas, apenas, fazendo parte do conjunto de eventos que forma o fato jurídico “industrialização” e quando dele resultar “produto industrializado”, se prestarão à incidência do IPI.

Poderá o industrial, em outra oportunidade, no entanto, realizar os atos relativos ao processo de solda e montagem, enviando o produto, ainda inacabado, para terceiro, que irá poli-lo. Diante de tal hipótese, incidirá o ISS sobre o ato de polimento (item 14.05, lista anexa à LC 116/03), considerado como fato jurídico autônomo de serviço.

A hipótese de terceirização de parcela do processo de industrialização gera importantes consequências no campo tributário. O produto inacabado, ao sair do estabelecimento do industrial em direção a quem irá poli-lo, não será submetido ao IPI, tendo em vista ainda estar em curso o processo de industrialização, ainda não existir o produto industrializado “cadeira de metal” e tampouco negócio jurídico com intuito de venda, conforme exige o art. 153, IV, CF/88.

Por outro lado, o polimento realizado por terceiro em favor do industrial, previsto no item 14.05 da lista anexa à LC 116/03, servirá a incidência do ISS. Não sendo o produto vendido, mas, sim, devolvido ao industrial, é inegável que o polidor prestou um serviço, realizado sobre o bem (produto inacabado) que já pertencia ao industrial. Nem se diga que tal atividade (polimento) seria mera etapa do processo de industrialização, eis que industrial e polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo, no qual o segundo (polidor) se compromete a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo, exatamente, com as exigências deste

(particularização). Tal negócio jurídico (contrato de prestação de serviço), firmado entre industrial e polidor, autônomo em relação ao negócio jurídico que será firmado entre industrial e seus clientes, servirá a incidência do ISS.

Pouco importa, aqui, que a LC 116/03 tenha suprimido a parte final do item 72 da lista do antigo DL 406/68, que referia que o ISS somente incidiria nos casos de “*recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres*” quando o objeto não fosse destinado à industrialização ou à comercialização. Mesmo que o item 14.05 da lista anexa à LC 116/03 indique que haverá a incidência de ISS sobre as atividades acima identificadas, quando realizadas em “*objetos quaisquer*”, não é possível permitir a incidência do imposto municipal nas oportunidades em que tais atividades compuserem o fato jurídico “industrialização”, sob pena de usurpação da competência tributária privativa da União.

Em tal hipótese, portanto, em que o industrial remete o produto (inacabado) ao polidor, para recebê-lo, depois, pronto para venda, haverá incidência do ISS quanto ao ato de polir. Haverá também, posteriormente, quando da saída do produto do estabelecimento do industrial, através de negócio jurídico de transmissão de posse ou propriedade, incidência de IPI. Dessa forma, os impostos recairão cada qual sobre um fato jurídico autônomo, nos limites das competências outorgadas pelo constituinte.

4. A solução do conflito de competência tributária entre ISS e IPI

Quando o Imposto Sobre Serviços de (ISS) foi instituído, por meio da Emenda Constitucional n.º. 18/1965, a sua abrangência era limitada ao alcance dos impostos federais e estaduais. Competia aos Municípios instituírem o imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas desde que não estivessem compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

O ISS tinha, portanto, um caráter residual, impossibilitado de alcançar todos os serviços, notadamente aquelas atividades que já eram abarcadas pela União e

Estados, mesmo quando havia visível preponderância da prestação do serviço na consumação global da operação econômica.

Por esse motivo, assentada no costume de aplicar normas que agora já estão ultrapassadas, a União insiste em estender a área de alcance do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre fatos jurídicos que se hoje tais incidências seriam questionáveis, antes eram aceitas sem qualquer restrição.

Ao entrar em vigor a Constituição Federal, houve importante mudança de cenário, transferindo-se aos Municípios, e exclusivamente a eles, a competência de tributar serviços, com duas únicas exceções: serviços de comunicação e de transporte intermunicipal ou interestadual. Deste modo, já não mais poderiam cobrar impostos sobre serviços tanto a União quanto os Estados, a não ser as exceções indicadas. Aproveita-se a valiosa lição de Roque Antonio Carrazza: “As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada - e somente ela - a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo” (2010, p. 487).

Assim, a Constituição estabeleceu a seguinte distribuição de impostos decorrentes de atividades econômicas:

- a) À União cabe a produção e circulação de produtos industrializados, importação, exportação e operações financeiras e afins;
- b) Aos Estados e ao Distrito Federal cabe a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual;
- c) Aos Municípios e ao Distrito Federal a prestação de serviços.

A divisão das competências tributárias trazida pela Constituição da República é rígida e exaustiva, não admitindo, quanto aos impostos, dupla incidência sobre o mesmo fato, exatamente como prenuncia Marco Aurélio Greco:

“Quando a Constituição atribui determinada materialidade (e, por decorrência, a respectiva base de cálculo) à competência de certa pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) a outorga daquela materialidade é feita com exclusividade, pois a atribuição a um

implica negação aos demais, salvo expressa previsão da própria Constituição. Porém, a afirmação e negação da atribuição da competência sobre tal matéria ocorre no âmbito da aplicação do critério material de validação constitucional” (2000, p. 148).

Conforme as lições do ilustre Luciano da Silva Amaro (2010, p. 263), as regras de competência dos impostos se caracterizam por trazer em seu consequente a descrição da materialidade, cuja ocorrência poderá ser tributada pelos entes políticos que a Constituição Federal determina (ex: União quanto ao IPI; Estados quanto ao ICMS; Municípios quanto ao ISS). A realização de operações de circulação de mercadorias somente poderá ser tributada pelo ICMS; a doação de bens só pelo ITCMD, a propriedade imobiliária rural pelo ITR e a urbana pelo IPTU. Os fatos enquadrados na materialidade de um imposto não poderão servir à incidência de outro.

Os fatos jurídicos que se enquadrarem na materialidade advinda das regras de competência tributária são indecomponíveis, não podendo ser divididos para servir a incidência de mais de um imposto. As descrições feitas no consequente das regras de competência dos impostos são generalizações que selecionam algumas propriedades essenciais à sua aplicação e desprezam outras que o constituinte entendeu sem relevância.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 355) ensina que, embora o “contexto de significado” dentro do qual são construídas as regras de competência dos impostos impeça a existência de coincidência semântica entre os termos relativos às diversas materialidades, poderá haver algum fato que contenha as propriedades selecionadas por mais de uma norma de competência. Diante de tal situação, ao aplicador não é permitido seccionar o fato, buscando tributar suas frações, cada qual por um imposto - nem mesmo se tal fato for composto por múltiplos eventos que isoladamente serviriam a diversas tributações. Deverá, ao invés, caso a caso, apresentando indispensável fundamentação, indicar qual norma terá prevalência. O fato tributado, contudo, não poderá ser fracionado nem mesmo pelo legislador complementar, com fundamento no art. 146, I, da Constituição. Fosse possível ao intérprete ou ao legislador complementar partir os fatos jurídicos descritos no

consequente das regras de competência tributária, a discriminação de competências fixada na Constituição da República nada teria de rígida.

A propósito da unicidade¹⁶⁵ e indivisibilidade do fato imponible, Geraldo Ataliba, afirmava com a habitual maestria:

“O fato imponible é um todo uno (unitário) e incindível e determina o nascimento de uma obrigação tributária. É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irredutível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível.” (2009, p.73)

Na esteira dos ensinamentos do saudoso mestre, não poderá o legislador complementar e menos ainda o aplicador da norma decompor fato jurídico já enquadrado na materialidade de algum imposto, visando tributar suas frações. O fato jurídico que corresponder à descrição oriunda do consequente das regras de competência dos impostos torna-se indecomponível para fins de tributação, podendo sobre ele recair somente o imposto cuja regra de competência contiver sua descrição. Se a industrialização de produtos é um fato jurídico indecomponível por servir à incidência do IPI, não poderá o legislador ou o aplicador das normas, frente à fabricação de esquadrias de metal anodizadas ou polidas, dividi-la em várias partes, tributando algumas como se fossem, *v.g.*, serviços de anodização e polimento (item 14.05 da lista-anexa à LC 116/03).

Poderão os entes políticos, assim, dentro dos limites constitucionalmente fixados, instituir impostos sobre os fatos jurídicos que se enquadrarem na descrição disposta nos consequentes das respectivas normas de competência tributária dos impostos. Não poderão, no entanto, fracioná-los, visando múltiplas incidências sobre partes de um todo indecomponível. O encaixe do conceito do fato jurídico tributável com o conceito da descrição apresentada no consequente das regras de competência dos impostos torna-os incindíveis para fins de instituição e cobrança de impostos.

CAPÍTULO 4

Neste capítulo serão analisados alguns julgados do STJ e STF sobre o conflito de competência e qual o imposto incidirá sobre fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte em diferentes situações.

1. Análise do caso: Farmácias de manipulação

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO. PREPONDERÂNCIA DO SERVIÇO OU DA MERCADORIA. IRRELEVÂNCIA. LISTA DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO TRIBUTO MUNICIPAL. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem entendeu incidir exclusivamente o ICMS sobre o preparo, a manipulação e o fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação, pois haveria preponderância da mercadoria em relação a serviço. 2. O critério da preponderância do serviço ou da mercadoria, dotado pela redação original do CTN de 196 (art. 71, parágrafo único), foi logo abandonado pelo legislador. ACF/1967 (art. 25, I) previu a definição dos serviços pela legislação federal. ODL 406/1968 revogou o art. 71 do CTN e inaugurou a sistemática da listagem taxativa, dotada até atualidade (LC 16/203). 3. A partir do DL 406/1968 (art. 8º, §1º), os serviços litados submetem-se exclusivamente ao ISS, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias. A regra é a mesma na vigência da LC 16/203 (art. 1º, § 2º). A preponderância do serviço ou da mercadoria no preço final é irrelevante. 4. O Superior Tribunal de Justiça prestigia esse entendimento em hipóteses análogas (serviços

gráficos, de construção civil, hospitalares etc.), conforme as Súmulas 156, 167 e 274/STJ. 5. Os serviços prestados por farmácias de manipulação, que preparam e Fornecem medicamentos sob encomenda, submetem-se à exclusiva incidência do ISS (item 4.07 da lista anexa à LC 16/203). Precedente da Primeira Turma. 6. Recurso Especial provido.

O STJ ao julgar o Recurso Especial nº 975.105 – RS em 2008, acertou ao decidir sobre a incidência do ISS sobre os medicamentos manipulados pelas farmácias de manipulação, pois de acordo com o voto vencedor do Sr. Ministro Herman Benjamin afastou o subjetivismo do critério prevalência ou da preponderância que era previsto no art. 71 do CTN, revogado posteriormente através do Decreto Lei nº 406/1968, que no art. 8º assim regulamentou:

Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem com fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas o imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria.

Com a vigência da Constituição Federal de 1967 e do Decreto Lei nº 406/1968, passou a valer o critério objetivo da listagem taxativa no lugar do critério subjetivo da prevalência ou da preponderância. A lista taxativa dos serviços a serem tributados pelo ISS está descrita na Lei Complementar 116/03, no seu art. 1º:

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

O STJ apresenta uma jurisprudência sólida na aplicação do critério objetivo da lista taxativa da LC 116/03, conforme as súmulas nºs 156, 167 e 274, que determinam a incidência do ISS nos serviços de construção civil, hospitalares e gráficas.

No caso das farmácias de manipulação, que preparam e fornecem medicamentos sob encomenda conforme a receita apresentada pelo consumidor, há incidência exclusiva do ISS. Trata-se de serviço previsto expressamente na legislação federal, atualmente no item 4.07 da lista anexa à LC 16/203: “4.07 Serviços farmacêuticos.”

2. Análise do caso: Confecção de cartões de crédito

EMENTA
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.
INCIDÊNCIA SOBRE A CONFECÇÃO
DE CARTÕES DE CRÉDITO. CASO DE
INDUSTRIALIZAÇÃO. ART. 46 DO CTN.
ART. 3º, I DO DECRETO Nº 87.981/2
(REGULAMENTO DO IPI).

- A tarja magnética inserida no material plástico, que sofre inegável processo gráfico, faz surgir espécie nova, que qualifica a atividade como de industrialização, pois um simples cartão de PVC absorve insumos (fita *nyloprint*, filmes, fita *topping* e papel) que modificam sua natureza, transformando-o em cartão de crédito.

- Incidência do IPI verificada, após análise de perícia do objeto e aplicação da legislação pertinente (art. 46, parágrafo único do CTN c/ art. 3º, I do Decreto nº 87.981/2). (fl. 152).

O STJ ao julgar o Recurso Especial nº 966.184 – RJ em 2007, acertou ao decidir sobre a incidência do ISS sobre os medicamentos manipulados pelas farmácias de manipulação, pois de acordo com o voto vencedor do Sr. Ministro Herman Benjamin salientou o entendimento pacificado do Tribunal que a confecção de cartões magnéticos personalizados, não há incidência do IPI e sim do ISS.

A elaboração dos “cartões de créditos” magnéticos com características personalíssimas do destinatário, que é o mesmo que faz a encomenda do serviço, como a logomarca, as cores utilizadas no cartão, caracteriza a prestação de um serviço de

composição gráfica, enquadrado no item 13.05 da Lista Anexa da LC 116/03: “13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.”

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI, conforme determina Súmula editada pelo STJ nº 156: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS.”

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

3. Análise do caso: Móveis sob encomenda

EMENTA

TRIBUTÁRIO - IPI - PRODUTO INDUSTRIALIZADO - MÓVEIS SOB ENCOMENDA - AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Constitucionalmente, é o **IPI** imposto prioritário para incidir em todas as matérias-primas que, trabalhadas, têm sua destinação alterada.
2. A fabricação de móveis de madeira não se confunde com as artes gráficas de impressos personalizados, em que prepondera sob o material a prestação de serviço.
3. A incidência do **IPI** é tão rigorosa, que até mesmo as madeiras polidas e serradas são geradoras de **IPI**, segundo a jurisprudência do STF.
4. Recurso improvido.

O STJ ao julgar o Recurso Especial nº 395.633 – RS em 2002, acertou ao decidir sobre a incidência do IPI sobre a fabricação de móveis sob encomenda e planejados, pois de acordo com o voto vencedor do Sra. Ministra Eliana Calmon levou-se em consideração que o conjunto das atividades desde a fabricação até a instalação

dos móveis planejados sob encomenda caracteriza a efetiva industrialização, no que diz respeito a transformação da madeira e outros insumos nos móveis fornecidos, constituindo fato jurídico tributário do IPI, nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN. A Ministra também se baseou na atividade econômica principal exercida pela empresa estipulada no seu Contrato Social que seria industrializar.

Observe-se, em primeiro lugar, que só há incidência do imposto municipal, ISS, se não incidir o IPI, prevalência que, no caso dos autos, salta aos olhos. Com efeito, não pode descaracterizar a operação que sofre a madeira, transformada em um produto final com características inteiramente novas, o simples atendimento a um modelo ou mesmo a uma técnica sugerida ou fornecida pelo destinatário do produto.

Mesmo que a Lista Anexa dos serviços tributados pelo ISS da LC 116/03, no item 14.13: “Carpintaria e serralheria.”, esse serviço caracteriza a contratação de um profissional carpinteiro que realiza o trabalho sob encomenda no material (matéria prima) fornecida pelo próprio cliente contratante do serviço sob encomenda. Porém, como no caso acima é de uma empresa que fornece a mercadoria (móveis planejados) sob encomenda que passou por um processo de industrialização transformando a matéria-prima (madeira) juntamente com outros insumos em um armário ou mesa não se enquadra em serviço personalíssimo indicado no item 14.13.

4. Análise do caso: Confecção de cartazes, impressos, placas e letreiros

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. CONFECÇÃO DE CARTAZES, IMPRESSOS, PLACAS E LETREIROS. INCIDÊNCIA DE ISS. PROVAS DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIOS NO JULGADO. INSATISFAÇÃO COM O DESLINDE DA CAUSA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o critério para definição da incidência de

ICMS ou ISS nestes casos não é a predominância da atividade desenvolvida, mas a lista de serviços expressamente previstos na Lei Complementar n. 116/2003. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o ICMS.

2. Embora não conste explicitamente do acórdão de origem que houve análise do contrato social da empresa a fundamentar a conclusão do julgado, bem como, o fato de não desempenhar a composição gráfica dos materiais publicitários, cuidando tão somente de alocá-los em *outdoor*, não desnatura a incidência do tributo, como entendido pela Corte de origem.

3. Observo que, quanto à inserção da atividade de veiculação e divulgação de materiais de publicidade (atividade da ora recorrente) no rol de serviços sujeitos ao ISS, a LC 116/03 traz em seus itens 10 (Serviços de **intermediação** e congêneres) e 10.08 (Agenciamento de publicidade e propaganda, **inclusive o agenciamento de veiculação** por quaisquer meios) - grifo nosso -; conceitos que, ainda que se entenda como taxativo o rol legal, comporta interpretação extensiva, a fim de abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS.

Na decisão concedida no EDcl no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 464.154 – SP, o Se. Ministro Humberto Martins alegou em síntese que a jurisprudência do STJ para a definição da incidência do ISS ou do IPI nestes casos não é a predominância da atividade desenvolvida, mas a lista de serviços expressamente previstos na Lei Complementar n. 116/2003. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o IPI.

Não há como negar o caráter publicitário da atividade dos apelantes. Ao receber o material criativo das agências de propaganda (ideias, produtos ou serviços a serem divulgados) e alocá-los de maneira específica em um *outdoor*, realizam os apelantes serviço de publicidade, pois tornam públicos a ideia, o produto, a mensagem elaborada, de forma criativa, pelo propagandista. Nessa esteira, conclui-se que veicular informação nada mais é do que realizar publicidade. Sobre serviços de composição gráfica não incide ICMS, a teor da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, já mencionada anteriormente.

Com efeito, à inserção da atividade de veiculação e divulgação de materiais de publicidade no rol de serviços sujeitos ao ISS, a LC 116/03 traz em seus itens 10 (Serviços de intermediação e congêneres) e 10.08 (Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios) conceitos que, ainda que se entenda como taxativo o rol legal, comporta interpretação extensiva, a fim de abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS.

5. Análise do caso: Confecção de cartazes, impressos, placas e letreiros

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

Na decisão concedida no Recurso Especial nº 888.852 – ES, o Se. Ministro Luiz Fux, conceituou a definição da prestação de serviço por encomenda como, 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.

Diante dessa definição, 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 ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS ou do IPI (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

No caso em concreto trata-se de uma industrialização por encomenda de atividade de desdobramento e beneficiamento de granito/mármore para a indústria encomendante, sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento encomendante, que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

Portanto, conforme estabelece abaixo o item 14, subitem 14.05, da Lista Anexa da LC 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."

A atividade de desdobramento e beneficiamento de granito/mármore realizada por um terceiro através de uma etapa da industrialização, denominada "industrialização por encomenda" será tributada pelo ISS e não pelo IPI, pois apesar de ser um etapa (atividade-meio) do processo de industrialização de um produto acabado para o prestador do serviço será considerado uma atividade-fim, pois ele recebe um insumo do encomendante e presta um serviço e devolve ao mesmo para que ele continue com o processo de industrialização desse insumo devolvido ou venda no mercado interno ou externo. Portanto, no momento da finalização do serviço prestado pelo encomendado e a devolução do insumo objeto da industrialização por encomenda o mesmo não tem mais nenhuma relação com o encomendante ou com o restante da cadeia produtiva e suas operações subsequentes até o consumidor final.

CONCLUSÃO

O estudo de qualquer das espécies tributárias há que tomar como ponto de partida a sua análise estrutural constante no Texto Constitucional, que distribuiu a competência tributária entre os entes da federação, delimitando a materialidade sobre a qual, cada uma dessas pessoas, poderá instituir tributos, como forma de custeio das atividades estatais.

A competência tributária, enquanto norma jurídica em sentido estrito, prescreve em seu antecedente os atributos da enunciação (sujeito competente, procedimento, tempo e espaço que concorrem para a atividade de produção normativa) e, no conseqüente, os critérios atinentes à matéria sobre a qual poderá versar a norma.

A competência tributária, enquanto norma jurídica em sentido estrito, prescreve em seu antecedente os atributos da enunciação (sujeito competente, procedimento, tempo e espaço que concorrem para a atividade de produção normativa) e, no conseqüente, os critérios atinentes à matéria sobre a qual poderá versar a norma.

A lei complementar tributária é veículo introdutor de normas que compõem a norma de competência tributária, nos termos do art. 146, III. No caso do ISS, essa diretriz é reforçada pela conjugação com o art. 156, III, da CF de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária, estando sujeita às limitações formais e materiais impostas pela CF.

No que se refere ao ISS, o legislador constitucional previu, no art. 156, III, a competência para que os municípios instituíam o imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*.

Resulta de fundamental importância, portanto, a construção do conteúdo e alcance do termo serviço para fins de tributação pelo ISS, tal como posto no texto constitucional.

Consubstanciando o esforço ou atividade desenvolvida em benefício de outrem, deve-se entender o serviço tal como disciplinado pelo Código Civil, em atenção à diretriz do art. 110, do CTN. Daí ser entendida a materialidade do ISS como uma prestação de serviços, típica obrigação de fazer, portanto.

Note-se que, apesar de estar constitucionalmente prescrito que a materialidade do ISS consiste em uma prestação de serviço, não houve, por parte do próprio legislador constitucional, a escolha do verbo que deverá conjugar-se a este complemento na composição do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS.

Essa constatação confere ao legislador infraconstitucional a competência para definir o verbo que deverá ser a ele conjugado. Contudo, não se pode perder de vista as limitações de fundo e forma impostas pela Constituição, devendo ser escolhida uma conduta (verbo pessoal) que esteja relacionada à prestação de serviço.

Por definição dos serviços tributáveis, entendemos que cabe à lei complementar a função de relacionar tais serviços, sendo certo que esta competência não a autoriza a caracterizar como serviço, para fins tributários, o que neste conceito não se enquadra.

A relação de serviços tributáveis contida na Lista de Serviços anexa à lei complementar é taxativa, comportando, porém interpretação extensiva para serviços congêneres. Esse entendimento, como visto, antes de violar o princípio da autonomia e o pacto federativo, proporciona o equilíbrio entre eles e a manutenção harmônica do sistema, além de evitar a guerra fiscal entre os entes municipais.

Ocorrido o fato jurídico consubstanciado em tomar serviços (contratar prestação de serviços), incidem duas normas: a regra-matriz de incidência tributária do ISS, fazendo nascer à obrigação jurídica tributária, e a norma de retenção, implicando a relação jurídica entre o tomador do serviço e o prestador, autorizando o primeiro a reter do valor a ser pago ao segundo, como contraprestação dos serviços prestados, o montante do tributo devido em razão da regra-matriz de incidência tributária.

Por outro lado, o imposto sobre produtos industrializados foi criado pela Constituição Federal de 1934 com a denominação de imposto sobre consumo e de competência da União; entretanto, foi sob a égide da Emenda Constitucional nº 18/65 que passou a denominar-se imposto sobre produtos industrializados.

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que instituiu o imposto sobre consumo, continua sendo a norma geral instituidora e disciplinadora dessa espécie tributária, ainda que atualmente seja sobre a denominação de imposto sobre produtos industrializados.

Compreendemos, nessa nova estruturação de competências, que o imposto sobre produtos industrializados é um imposto que recai sobre a produção, considerando que a oneração ocorre sobre o produto industrializado, incidindo no início do ciclo produtivo, e o responsável dentro do ciclo econômico pelo recolhimento é aquele que põe à venda o produto imediatamente após o processo de industrialização, isto é, sua incidência ocorre efetivamente na fase produtiva, tendo como foco o produto da indústria.

Para construir as regras-matrizes, buscamos, além das diretrizes constitucionais, as disposições infraconstitucionais, considerando que o constituinte apenas menciona que o IPI se dará sobre “produtos industrializados”, não tendo estipulado as condutas que pudessem estar relacionadas com essa materialidade, de modo que os comportamentos ensejadores da ocorrência do tributo fossem prontamente identificados. Assim, o constituinte não estabeleceu o comportamento a ser vinculado a produtos industrializados, permitindo que o legislador infraconstitucional o fizesse.

A materialidade que envolve a incidência do imposto sobre os produtos da indústria se perfaz no “industrializar produtos”. Esse critério material deve se conjugar com os demais critérios da regra-matriz, para se concluir que a produção industrial tem que ser submetida a um negócio jurídico para que efetivamente haja incidência, isto é, que a saída do produto do estabelecimento do industrial seja representativa de um negócio jurídico.

A definição de produto industrializado é construída a partir das disposições normativas. O IPI consiste numa prestação de fazer seguida por uma de dar, que se configuram como indissociáveis. O CTN, como norma geral, demarca a extensão de industrialização como sendo aquela que provocasse a alteração da natureza ou da finalidade do produto ou, ainda, que houvesse o aperfeiçoamento para o consumo.

A legislação ordinária e o regulamento ampliaram a definição de produto industrializado, tendo o regulamento considerado todo aquele que venha a definir como tal, tendo nominado os seguintes procedimentos: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento. Entretanto, seja qual for a denominação que se dê à operação que incidirá sobre o produto, a busca para identificar se houve ou não industrialização deve corresponder ao disposto no texto constitucional e na lei complementar, portanto, o produto deve resultar na modificação da natureza ou finalidade e ser aperfeiçoado para o consumo.

Bibliografia

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquetipo do ISS. In: *Revista de Direito Tributário* 37. São Paulo: Malheiros,

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CHIESA, Clélio. *ISS – Construção Civil – Subempreitadas – Base de Cálculo*. In: *Grandes questões atuais de direito tributário*, 8º vol. São Paulo: Dialética, 2004.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *O critério espacial do ISS nas prestações de serviços intermunicipais*. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bomfim. (org.). *Comentários à Lei Complementar nº 116/03: de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009.

PAULA JUNIOR, Aldo de. *O conceito de serviço para fins de ISS. Da locação de bens móveis ao leasing financeiro: o STF mudou de entendimento?* In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2010.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

VIEIRA, José Roberto. *Apropriação indébita tributária no IPI e no ICMS: Vislumbres de um Estado "Shylock"*. In: Priscila de Souza (coord.). *V Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

MACEDO, Alberto. *ISS e IPI - A lei complementar e o redesenho das fronteiras competenciais*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI - Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

VIEIRA, José Roberto. *Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de*

Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um estado "maquiaveliano" e talvez "maquiavélico"*. In: Priscila de Souza (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009.

VITA, Jonathan Barros. *Sobre a notação NT da TIPI: conceito e espécies*. In: Revista da APET. São Paulo: MP Editora.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. I-II. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Segurança Jurídica e lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 152. São Paulo: Dialética, p. 103-113, maio 2008.

_____. *Uma introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/03*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000005.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2010.

_____. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Dialética, p. 45-53, jul. 2000.