

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE/PUC – SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE UNIÃO E MUNICÍPIO NA
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NA MODALIDADE DE
BENEFICIAMENTO

WANESSA SILVA COSTA LISBOA
Orientadora Fabiana Dell Padre Tomé

SÃO PAULO - SP
Novembro de 2013

WANESSA SILVA COSTA LISBOA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE UNIÃO E MUNICÍPIO NA
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NA MODALIDADE DE
BENEFICIAMENTO

Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Pós- Graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário sob orientação da Professora Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO – SP

Novembro de 2013

Dedico este trabalho primeiramente a Deus nosso criador e ao meu marido, pelo seu apoio e incentivo constante.

RESUMO

No mundo moderno, frente às constantes modificações, principalmente no que tange aos negócios jurídicos que ocorrem num ciclo econômico, fica cada vez mais difícil dar a devida compreensão das incidências tributárias relativas às relações jurídicas celebradas entre as partes. Nem sempre se consegue determinar qual tributo deve incidir somente pela leitura, é imprescindível a adoção de postura científica para poder captar a demarcação dos impostos nas normas constitucionais.

O presente trabalho tem por objetivo que seja feita as construções normativas dos impostos sobre produtos industrializados (IPI), assim como o imposto que onera o serviço (ISS) seguindo os princípios e as regras previstas na Carta Magna com fito de evitar o conflito de competência comumente instaurado no processo de industrialização por encomenda na modalidade de beneficiamento.

ABSTRACT

In the modern world, in the face of constant changes, especially in regard to legal transactions that occur in a cycle, it becomes increasingly difficult to give a proper understanding of the tax implications relating to legal relationships entered into between the parties. You can not always determine which tax must be assessed only by reading, it is essential to adopt scientific approach in order to capture the demarcation of the tax constitutional.

This paper aims to propose is made constructions normative tax on industrialized products (IPI), as well as the tax levied service (ISS) following the principles and rules laid down in the Constitution with the aim to avoid conflict of jurisdiction commonly initiated the process of tolling in the form of processing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO-----	06
I – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – LINHAS GERAIS -----	07
1.1 – Critérios da Regra-Matriz-----	08
II – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS-----	12
2.1 – Conceito de Serviço-----	15
III - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPI-----	16
3.1 – Conceito de Industrialização-----	19
3.2 – Conceito de Industrialização por encomenda-----	20
IV – AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR NA DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS PARA INSTITUIR IPI E ISS-----	21
4.1 – Lei Complementar 116/2003 x Decreto-Lei 406/68 (na redação da LC 56/87)-	23
V - CONFLITO DO IPI (industrialização) X ISS (prestação de serviço)-----	26
5.1 – A problematização na Industrialização por Encomenda-----	28
CONCLUSÕES-----	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	33

INTRODUÇÃO

Toda construção de linguagem, como toda interpretação que se faz de determinados fatores estarão conectados a determinados sistemas de referência dispostos em certas condições de espaço e tempo. Dentro deste contexto, para desenvolvimento de um raciocínio jurídico deve-se estabelecer premissas básicas que irão nortear as considerações desenvolvidas pelo intérprete.

No trato das questões jurídicas, em especial de natureza tributária, as premissas básicas devem estar concentradas nas diretrizes do sistema constitucional tributário, que funciona como um conjunto de enunciados prescritivos formando as normas gerais de direito tributário. Cabe ao intérprete atribuir o conteúdo significativo da norma, descobrindo o verdadeiro alcance e extensão da regra positiva para de fato ser aplicada ao caso concreto, toda a construção da norma jurídica emana do texto sobre o qual se realizou a construção com base no pilar constitucional.

Embora diante do tratamento normativo de cunho constitucional voltado a legislação tributária, muitos assuntos encontram-se moldados em normas infraconstitucionais, que devem se sobrepor à legislação originária, devendo estrita obediência aos contornos impostos pela constituição se atentando aos parâmetros impostos, limitando apenas a explica-la.

No ramo do Direito Tributário deve-se considerar que as suas normas são dispostas em forma de hipótese e consequência, posto que os fatos tratados hipoteticamente pelo legislador, ocorrendo, devem desencadear a formação de uma relação jurídico-tributária. A hipótese constitui-se como uma “proposição descritiva da situação objetiva real”, como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho¹. Onde pelo enunciado tem-se informações relativas a hipótese de deverá descrever a materialidade do fato, delimitado em determinado tempo e espaço. Para que o descritor revele o seu potencial, estará sempre vinculado a uma consequência, chamado consequente ou prescritor, onde será formada a relação jurídica.

A construção da regra-matriz formada por um antecedente e consequente, pode ser vista como um facilitador na construção das normas jurídicas de diversos tributos, de forma a delimitar as características pertinentes de cada um. Assim cada tributo terá sua regra-matriz tangenciado os eventos que se vierem a ser consagrados como fato jurídico dará nascimento a incidência tributária do tributo lastreado em seu critério material.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.318.

Como objetivo deste trabalho é demonstrar que o ISS e o IPI possuem materialidades diferentes, que não se confundem, logo não é admissível aceitar a confusão instaurada pelo legislador ordinário quanto à correta incidência tributária na industrialização por encomenda por beneficiamento. Motivo pelo qual a construção das regras-matrizes de cada um dos impostos será o ponto de partida

I - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – LINHAS GERAIS

Iniciando os trabalhos, cabe ressaltar a árdua tarefa desempenhada continuamente pelo legislador para exercer as suas funções, bem como os estudiosos do Direito para desempenharem o importante papel de desenvolver o trabalho interpretativo e de integração das normas com o contexto em que se inserem. No mundo moderno frente às constantes modificações da sociedade, trazer o Direito para nossa realidade, para que o mesmo exerça sua função reguladora das condutas intersubjetivas requer extremo dinamismo.

As normas emanam do convívio social, que é frequentemente modificado, assim, para conjugar a necessidade de regulação do comportamento humano com o objetivo de permitir seu convívio em sociedade é que surgem as regras, não só as jurídicas, mas também as sociais, morais, religiosas entre outras, que da mesma forma sofrerão mutações para se tornarem sempre eficazes e em sintonia com o contexto social que devam atuar de forma a provocar os efeitos esperados.

Considerando que as regras em apreço regulam condutas intersubjetivas, protagonizados pelo homem, objeto dinâmico, encontrar uma constante capaz de permitir a construção de todas as realidades, é função da ciência. A ciência do direito por sua vez tende a descrever todo o enredo normativo, estabelecendo norma de aplicação, hierarquia, análise de seu contexto, para melhor aplicação a determinada situação fática.

No âmbito do Direito Tributário, ramo para o qual se volta o presente trabalho, o legislador, no cumprimento de seu dever, mediante a sua linguagem prescritiva, elege os eventos que possuam certa expressão econômica e que lhe pareçam relevantes juridicamente, donde se presume existir uma riqueza passível de sofrer a exação tributária. Nesse sentido, deverá proceder à descrição das suas principais características e propriedades, a fim de permitir que sejam os fatos identificados assim que observada a sua ocorrência no mundo fático.

Incorporando à Constituição Federal os conceitos essenciais inerentes aos fatos que pretendem alçar o status de fatos jurídico-tributários, o legislador originário permite ao

legislador ordinário buscar as informações que julgou mais importantes para que as normas instituidoras dos tributos sejam confeccionadas.

Assim, a observação do formato das normas, onde se encontram presentes a descrição de fatos hipotéticos e das relações jurídicas, revelou a constante anteriormente citada, levando ao desenvolvimento de importantes teorias no contexto jurídico-tributário, bem como esquemas lógico-semânticos, dentre eles a chamada regra-matriz de incidência tributária, desenvolvida e aperfeiçoada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho à luz dos ensinamentos dos professores Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba².

A regra-matriz de incidência tributária é apenas uma norma comportamental, uma norma geral e abstrata, ou seja, não descreve em si mesma nenhum evento específico ou determinado, mas comporta uma situação de provável ocorrência no futuro (ou situação presente com efeitos no futuro), ampla, que requer positividade em norma individual e concreta para alcançar as condutas concretamente ocorridas.

A regra-matriz funciona como um facilitador na construção das normas jurídicas de incidência dos diversos tributos, pelo operador do Direito Tributário, que guarda as informações que permitem ao intérprete identificar os elementos necessários para se conhecer os fatos considerados relevantes pelo legislador, que vindo a ocorrer, serão capazes de instaurar a relação jurídico-tributária.

Segundo os ensinamentos da professora Aurora Tomazini, a regra-matriz de incidência tributária estabelece “um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)³”, fazer surgir a relação jurídico-tributária. A relação jurídico-tributária, por sua vez, decorre do consequente de norma individual e concreta, ou seja, sai do plano abstrato, onde se encontra a regra-matriz de incidência tributária, para ser verificada nas condutas no mundo real.

1.1 – Critérios da Regra-Matriz

A regra-matriz de incidência tributária, como modelo que comporta o conteúdo mínimo a ser exigido de uma norma jurídica, será composta de critérios que devem permitir a identificação do fato que deva desencadear a formação da relação jurídico-tributária.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010, p.372.

Posicionam-se os critérios da regra de forma a permitir uma sincronia e decorrência lógica necessária à formação da relação, iniciando-se pelo critério material, delimitado pelos critérios espacial e temporal que compõem a hipótese tributária e, realizando a composição do consequente normativo, os critérios pessoal e quantitativo.

O critério material é um enunciado da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento que será promovido à categoria de fato jurídico. Este critério faz referência a comportamento de pessoas em fazer ou não fazer, dar ou não dar, ser ou não ser, em determinado tempo e espaço, sempre associado a um complemento. A essência do fato descrito na hipótese normativa é o verbo mais seu complemento, o primeiro representativo da ação a ser realizada, sempre pessoal e o complemento que indica a peculiaridade desta ação. Podemos descrever o critério material como enunciado da hipótese que delimita o núcleo do comportamento humano.

O verbo e o seu complemento se localizam no centro da construção do antecedente normativo, representando o núcleo da hipótese. No entanto, não é possível atribuir consequências a uma ação ou estado humano se estes não estiverem delimitados no espaço e no tempo. Assim, para que possamos identificar as circunstâncias de lugar e determinar o exato momento a que se reporta a obrigação tributária, passamos a análise dos critérios espacial e temporal.

O critério espacial deve indicar em que local o fato considera-se ocorrido para que os seus efeitos sejam verificados. Este critério, de suma importância deve possibilitar que se possa afirmar o local exato onde deve se formar o vínculo obrigacional que dará origem ao tributo. Tal critério pode dispor quanto a um local específico onde o fato deva acontecer, pode apenas apontar um espaço geográfico onde o evento pode ocorrer ou, ainda, ser mais abrangente e dispor quanto ao espaço coincidir com a eficácia da lei instituidora.

O critério temporal que, por sua vez, também assume o papel de delimitador do núcleo da hipótese, assim como o critério espacial é também objeto de grande confusão no ordenamento jurídico pátrio. Tal critério deverá indicar em qual momento deve ser considerado ocorrido o evento que poderá alcançar o *status* de fato jurídico-tributário.

A demarcação da linha temporal pode ser feita pela utilização de um marco temporal como também fatores da ação. O critério temporal como delimitação da hipótese, aponta para uma realidade social, com a função de identificar com exatidão o momento em que o fato será considerado fato jurídico. Pela sua aplicação podemos vislumbrar duas funções presentes no critério temporal, uma já dita acima, que é a identificação com precisão do momento em que o

evento torna-se fato jurídico e o segundo que a partir de então se podem determinar as regras vigentes que serão aplicadas.

Importante ressaltar que o critério temporal relata o momento exato em que um fato da vida social será promovido à categoria de jurídico. Para adquirirem o *status* de fato devem ser primeiro relatados, através da utilização de uma linguagem que atenda às formalidades exigidas pelo Direito e por ele aceitas – a chamada linguagem competente, caso contrário não sairão da categoria de fato social.

Passando para a abordagem do conseqüente ou prescritor da norma tributária, contemplados pelos critérios pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. É nesta fase que nasce a relação jurídica prescrevendo direitos e obrigações.

Os sujeitos localizados no conseqüente normativo serão aqueles que deverão compor a relação jurídico-tributária a ser formada. Quanto à identificação de quem deva ser o sujeito passivo da obrigação, pessoa física ou jurídica, é possível realizar uma ligação com o núcleo da hipótese, na medida em que se considerando o seu verbo (representando ação ou estado humano), deverá ser alguém que com ele se interligue.

O polo passivo, constante do conseqüente normativo, a quem caberá o cumprimento da obrigação tributária, deverá ser apontado pela norma, que segundo dispõe o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁴, poderá ser o próprio contribuinte, ou seja, aquele sujeito que realiza a ação contida no verbo que figura como núcleo da hipótese ou se encontra no estado por ele descrito. Bem como poderá ser o sujeito passivo o responsável tributário, ou melhor, aquele que apesar de guardar relação com o núcleo da hipótese, não realizou a ação motivadora do evento.

O sujeito ativo tratado assim de forma simplória figura como detentor de um direito. No entanto o sujeito ativo desempenha outros papéis significativos no âmbito tributário e polariza grande parte das discussões neste ramo do Direito. O sujeito ativo, também segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119⁵ será aquela pessoa dotada da permissão jurídica para exigir o cumprimento da obrigação que deverá nascer com a formação da relação jurídica com o sujeito passivo, devendo ser pessoa jurídica de direito público.

⁴ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

⁵ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Por fim, para arrematar o conseqüente normativo, o critério quantitativo deverá identificar o *quantum debeatur*, ou seja, revelará afinal qual será o objeto da obrigação tributária. Para tanto deverá ser composto pela base de cálculo e pela alíquota. Tal critério será identificado a partir dos indícios encontrados na norma que remetam a mensurar a quantia devida em razão do tributo. A exatidão na disposição quanto aos valores devidos será necessária para a manutenção da segurança que se espera das relações tributárias, visto que estas devem interferir diretamente no patrimônio do sujeito passivo, bem como no patrimônio público.

Partindo-se da premissa de que o fato descrito na hipótese para ser mensurado demanda a estipulação de uma base de cálculo, que deverá ser conjugada com uma alíquota, para se obter o conteúdo da obrigação tributária, é possível afirmar ser este o núcleo do conseqüente normativo. Afinal, se a relação jurídica se forma no conseqüente, então também será através dele que será conhecido e exteriorizado o objeto da obrigação, posto que se trata de obrigação tributária já está implícito no seu próprio significado que se trata de uma obrigação de ordem patrimonial.

A base de cálculo, componente do critério quantitativo ou prestacional, desempenha algumas funções vitais. A primeira delas e já indicada, posto mais conhecida e estudada, a de captar a intensidade, as proporções, o tamanho do comportamento constante da hipótese e lhe atribuir um valor economicamente representável. A análise da própria base de cálculo, comparada às disposições inerentes ao critério material, se posiciona como um dos instrumentos a aferir a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis instituidoras dos tributos. Nesse ponto, se apresenta a outra função da base de cálculo - a de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material constante do antecedente normativo.

Por fim, sendo o segundo componente do critério quantitativo, a alíquota deverá, ao ser aplicado sobre a base de cálculo, oferecer o valor que constituirá o objeto da obrigação. As alíquotas devem integrar a estrutura da regra como sendo a expressão numerária da dívida tributária. As alíquotas podem ser utilizadas como componente variável no critério da regra-matriz de incidência, como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Produtos Industrializados, em que as alíquotas determinadas para cada produto, a fim de atenderem ao princípio constitucional, são escalonadas de acordo a sua essencialidade.

Como já exposto anteriormente, a regra-matriz de incidência tributária funciona como modelo facilitador para os estudiosos do direito. Para tanto, deve apreciar a função exercida por cada critério, todos igualmente importantes e que se entrelaçam de modo que um

deve oferecer o suporte necessário ao outro, que só após concluído o estudo, será possível identificar a retidão do resultado.

II - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

O imposto sobre prestação de serviço de qualquer natureza compreende um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, materializada por uma prestação personalizada a um terceiro. A Lei Maior⁶ ao fazer referência ao imposto em estudo delegou à legislação complementar, dispor de forma pormenorizada sobre a competência e incidência tributária do imposto sobre o serviço. Entretanto, a autonomia do legislador complementar, e mesmo do municipal, para legislar sobre o ISSQN não é plena e absoluta. Para efeito, o exercício da competência imposta do município (no que se refere ao ISSQN) encontra-se materialmente condicionado ao conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II” (CF, art. 156, III, na redação dada pela EC nº 3/93).

Assim a Lei Complementar 56/87 e posteriormente a 116/2003 passam a ser o veículo introdutor das normas jurídicas tributárias do ISS tributando os fatos abrangidos pelo conceito de serviço empregado pela Constituição Federal, de forma a definir quais são os serviços de qualquer natureza sujeitos a incidência tributária do município, relacionando-os em uma lista de rol taxativo.

Frente à complexidade deste imposto o legislador constituinte agiu com extrema sabedoria ao eleger a lei complementar como norma introdutora do mesmo ao ordenamento jurídico, exercendo seu papel de ajuste, de forma a assegurar a harmonia exigida pelo sistema constituinte. Trataremos deste tema nos próximos capítulos.

Para maior compreensão faz-se primordial a construção da regra-matriz de Incidência Tributária⁷ do imposto que se pretende discutir, qual seja o ISS, estabelecendo os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo que originarão a descrição objetiva do fato jurídico tributário, traçados pela Constituição Federal no seu artigo 156, III e atualmente pela Lei Complementar 116/2003, servindo como base aos Estados detentores da competência tributária.

⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”.

⁷ Assunto tratado com maior profundidade em “Curso de Direito Tributário”, Paulo de Barros Carvalho, 22ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2010, p.297-419.

Pelos estudos do Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Direito Tributário Linguagem e Método* encontramos a construção da regra-matriz do ISS⁸:

Hipótese:

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

Consequência:

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

O critério material, núcleo da hipótese normativa, representa a conduta humana que verificada em determinado tempo e espaço e relatada por linguagem competente configura percussão tributária. A incidência do ISS está intimamente ligada a uma prestação de serviço de qualquer natureza, excluindo aqueles já tributados pelo ICMS – imposto sobre circulação de mercadoria, como a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação por configurar impostos de competência estadual.

O cerne da materialidade do ISS está configurado na obrigação de fazer. O serviço é ato ou efeito de servir, dever atribuído a uma pessoa (prestador) mediante contrato bilateral de produzir algo a terceiro (tomador) mediante remuneração. Assim segundo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho “só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca remuneração”⁹.

Identificada assim, juridicamente a materialidade do ISS, cabe delimitar tal ocorrência no tempo e no espaço através da inserção dos critérios temporal e espacial, igualmente compondo a regra-matriz do tributo em pauta.

Pelo critério temporal temos como identificar o momento em que se deve considerar ocorrido, consumado e acontecido o fato jurídico tributário, o que deve ser realizado através de lei, que não pode fixar este momento antes da ocorrência do fato gerador. Para efeito do

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método* 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 765.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método* 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 768.

ISS, deve ser identificado o momento preciso de sua conclusão, momento em que será considerada realizada a hipótese de incidência e surgida a obrigação tributária.

Quanto ao critério espacial, contido ainda no antecedente normativo, abrange a circunstância de lugar, delimitadora do critério material, onde se considera ocorrido o fato imponible. Perante a legislação do ISS, art. 3º da Lei Complementar 116/2003¹⁰, ficou

¹⁰ Art. 3o O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

definido como local da incidência o do estabelecimento do “prestador”, não deixando de observar as exceções previstas no mesmo dispositivo onde o local de incidência será outro.

No conseqüente da norma identificamos no critério pessoal, os sujeitos ativos e passivos. No polo ativo está o Município onde se considera ocorrido o fato imponible e a sujeição passiva caberá ao contribuinte (prestador do serviço) ou responsável tributário a quem a norma expressamente atribua o encargo.

A base de cálculo, como regra é o preço do serviço, o valor cobrado pelo prestador para execução do serviço incluindo todas as despesas para sua realização, sobre a qual será aplicada as alíquotas definidas na legislação pertinente, que no caso do ISS será de 2% a 5% dependendo do tipo do serviço.

2.1. – Conceito de Serviço

Como os Municípios só podem tributar os fatos alcançados pelo conceito de serviço, é fundamental delimitá-lo para correta discriminação da competência tributária e delimitação do campo de incidência do ISS.

Cabe ressaltar que, a Constituição Federal não traz o conceito de serviço para efeitos tributários, apenas faz referência ao mesmo. A definição de serviço é consagrada pelo direito privado por meio de normas do direito civil e este foi utilizado pela constituição para definir competência tributária. O conceito de serviço consagrado pela Carta Magna é de ordem um conceito de direito privada, os conceitos jurídicos utilizados pelo texto magno para delimitar competências tributárias das pessoas jurídicas de direito público não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário. Nem mesmo a lei complementar poderia alterar conceitos de direito privado utilizados pela CF/88 como pilares de demarcação da competência tributária.

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Isto posto, não se pode admitir que a lei fiscal e muito menos seu intérprete atribua sentido próprio distanciando do sentido consagrado pelo direito privado. O intérprete não é livre na sua interpretação, no que se refere ao conceito de serviço, o mesmo tem o dever jurídico de se limitar ao contexto constitucional, como prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional¹¹.

Quando da análise da materialidade do ISS foi evidenciado algumas características intrínsecas da locução “serviço” capaz de identificar e diferenciar esta prestação das demais. Por serviço temos um esforço pessoal que é prestado a outrem, mediante contrato celebrado entre as partes de cunho econômico. Por expressa disposição constitucional os serviços sujeitos a incidência do ISS são aqueles definidos em Lei Complementar, excluídos os de competência do Estado.

Podemos nos valer dos ensinamentos do professor Aires Fernandino Barreto¹² ao conceituar serviço como “prestação de esforço humano a terceiro, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”. O conceito do ilustre professor ressalta os principais traços que demarca a extensão do vocábulo no sentido que seria inviável atribuir o caráter econômico quando o serviço é prestado para sim mesmo, o consumo não é tributável, pois não representa a composição completa dos elementos essenciais para configurar a incidência tributária, o sujeito passivo. Posto que tributo é fruto de uma relação jurídica, não há relação jurídica sem sujeito.

III - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPI

O imposto sobre produtos industrializados conhecido pela sua função extrafiscal criado para fomentar a produção interna brasileira, tem grande representatividade no orçamento da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Entretanto é alvo de discussões doutrinárias bem como divergências quanto a sua materialidade.

A Constituição Federal ao atribuir a competência tributária à União para instituir *imposto sobre produtos industrializados* - IPI, no art. 153, IV, apenas o fez sem se referir ao verbo, apenas descrevendo seu complemento, cabendo ao legislador ordinário fazê-lo,

¹¹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹² BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

compondo ao núcleo da hipótese normativa. Diante deste cenário para alguns estudiosos a função do legislador ordinário é apenas didática, se limitando aos contornos constitucionais, devendo se limitar ao contexto que lhe é apresentado sem promover nenhuma alteração mediante sua interpretação. Para os adeptos desta corrente a hipótese de incidência deve ser o fato de alguém industrializar um produto e conduzi-lo para outro local em virtude da celebração de um negócio jurídico. Desta forma a incidência do IPI se daria apenas com a realização do negócio jurídico (saída) do produto industrializado. Sob a ótica do posicionamento descrito acima, o Código Tributário Nacional ao trazer como fato gerador do IPI três hipóteses¹³, acaba por desvirtuar a materialidade do imposto extravasando o âmbito constitucional tributário.

No entanto, em posição contrária, há quem entenda que o legislador ordinário não extrapolou sua competência ao relacionar os fatos que, se praticados ensejariam a incidência do imposto, apenas fez uso da competência que lhe foi conferida e deu surgimento a três tipos de ação: *industrializar produtos, importar produtos industrializados e arrematar em leilões produtos industrializados*, nota-se que em todos é preservado o núcleo comum “produtos industrializados”.

Dentre as três regras que podem ser construídas, daremos ênfase apenas a regra-matriz de incidência referente ao IPI no que concerne a saída do produto industrializado do estabelecimento industrializador, que será objeto de confronto com a materialidade do imposto sobre serviço mais adiante.

Passando a construção da regra-matriz temos a seguinte estrutura:

- critério material: saída de produtos advindos da industrialização;
- critério espacial: qualquer lugar do território nacional;
- critério temporal: momento de saída do produto do estabelecimento industrial;
- critério pessoal
 - Sujeito Ativo: União;
 - Sujeito Passivo: titular do estabelecimento industrial ou quem lhe seja equiparado;
- critério quantitativo
 - base de cálculo: o preço da operação na saída do produto;

¹³ 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.

- alíquota: percentagem determinada na tabela do IPI.

Tomando como referência a regra-matriz acima construída, o critério material, como sendo a descrição objetiva do fato que materializado dá nascimento ao fato jurídico tributável, a nosso ver configura-se com a realização do negócio jurídico representado pela saída do produto industrializado. Partimos da premissa que, o que se tributa é a “operação jurídica” e não a “operação de industrialização”, a incidência não é sobre o produto e sim sobre a conduta humana regulada pela norma tributária através de um verbo seguido do complemento. Posto que a base de cálculo na sua função comparativa tende a confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência conforme lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, tomando como critério material industrializar produto este seria infirmado pela base de cálculo “preço da operação de saída do produto industrializado” por não haver sintonia entre os critérios.

Feitas as análises fica estabelecido que a descrição objetiva do fato para nascimento do fato jurídico tributário é a saída do produto resultante de um processo que reúne esforço humano aplicado sobre bens móveis realizadas em massa e em série de forma padronizada.

Pelas linhas traçadas é recorrente atestar a conjugação de duas obrigações, seja uma de dar e outra de fazer presentes na mesma relação jurídica, uma vez que a incidência tributária não se verifica apenas com a atividade produtiva, mas pela entrega a outrem do resultado desta atividade, pois se não houver operação, inexistente fato impositivo do IPI.

Desenhada juridicamente a materialidade do IPI passemos a demarcar sua ocorrência no tempo e no espaço, pela análise dos critérios temporal e espacial, integrantes da composição da regra-matriz do tributo em pauta.

É no critério temporal que se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, brotará a relação jurídica prescrita pelo consequente. Trata-se de um critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres. Em referência ao tributo federal em estudo a hipótese de incidência se verifica no momento da saída do produto do estabelecimento industrializador.

Feita a identificação do momento da em que ocorreu a subsunção do fato jurídico à norma de incidência, identifiquemos o local onde ocorreu o aludido fato jurídico.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618.

O critério espacial nos denota ao local onde ocorreu o fato imponible, o que nos permite identificar onde deverá ser cumprida a obrigação, bem como o sujeito passivo que deverá recebê-la. Em se tratando de tributo de competência da União, o âmbito de aplicação do mesmo abrange todo território nacional.

Finalizando os componentes da regra-matriz, tem-se o critério pessoal formado pelo sujeito ativo e passivo e o critério quantitativo representado pela base de cálculo e alíquota.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária será a União onde se considera ocorrido o fato imponible, e o sujeito passivo é aquela que realizou o fato previsto no antecedente da norma tributária.

Concluindo o consequente tributário, a base de cálculo será o preço da operação que decorre o fato imponible. Já a alíquota que definirá o *quantum* da respectiva operação, encontram-se discriminadas na Tabela de Incidência do IPI, denominada "TIPI", por meio da qual é estabelecida, conforme a respectiva classificação fiscal do produto, a correspondente alíquota incidente.

3.1 – Industrialização

Atividade imprescindível para conceber a existência do fato gerador do IPI, a terminologia “industrialização” merece exame peculiar na compreensão e extensão do seu conceito. A atividade interpretativa empregada para conceituar industrialização deve ter como suporte elementos técnicos, físicos e operacionais aplicados dentro do contexto constitucional.

Industrializar consiste no processo exercido pelo esforço humano, com ou sem emprego de equipamentos, sobre um produto na intenção de aprimora-lo/aperfeiçoa-lo melhorando sua utilidade, ou mesmo na produção de um produto novo. Assim tomemos como referência as lições de Marçal Justin Filho¹⁵ ao compreender:

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

¹⁵ FILHO, Marçal Justin, O Imposto Sobre Serviços na Constituição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985, p. 115.

O legislador ordinário tratou de definir a industrialização como “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, como consta no artigo 4º do regulamento do IPI, assim como do próprio Código Tributário Nacional. No entanto o RPIPI ao atribuir o conceito para a industrialização, o fez imputando cinco modalidades, quais sejam: a) transformação; b) beneficiamento; c) montagem; d) acondicionamento ou reacondicionamento; e) renovação ou recondicionamento, que sendo verificada sua ocorrência sobre o produto, resta configurada a incidência do IPI.

Dentre as modalidades supra, tomemos o beneficiamento, objeto específico do estudo, como a operação que importe modificar, aperfeiçoar ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou aparência do produto, ou seja, é um trabalho que pressupõe a preexistência de um produto que tem aperfeiçoado o seu funcionamento, utilização, acabamento, mas permanece com sua identidade original.

3.2 – Industrialização por Encomenda

Tecidas as particularidades da locução “industrialização”, mister se faz ilustrar que todo este processo, ou parte dele pode ser feito por terceiro, mediante uma relação jurídica entre o encomendante e o industrial, com o objetivo de terceirizar uma etapa do processo produtivo. Nas palavras do professor Aliomar Baleiro¹⁶ industrialização por encomenda nada mais é:

do que operações de acabamento, de uma atividade meio para obtenção de nova mercadoria ou para aperfeiçoamento de produtos destinados a posterior etapa de industrialização ou comercialização, constatando-se principalmente esta prática no ramo da construção civil.

A industrialização por encomenda por representar o deslocamento de uma fase do processo industrial a ser realizado por outra empresa, mediante a remessa de insumos a serem utilizados na produção ou aperfeiçoamento do produto por terceiros não retira a materialidade do IPI sobre esta operação. Para fins de tributação não há diferença se todo processo industrial se deu na empresa, ou houve a terceirização por outro estabelecimento industrial, que

¹⁶ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Forense, 11ª ed. 1995.

devolverá o produto em elaboração ou já acabado para a empresa encomendante. Desta forma, vislumbra esta operação tributável como uma atividade meio realizada em um objeto, que posteriormente será objeto de negociação, ou até mesmo industrialização.

Necessária a abordagem e compreensão destes conceitos para podermos compreender as incidências tributárias sobre os diferentes negócios jurídicos que ocorrem no ciclo econômico sob a ética constitucional. Posto que a Constituição não cria tributos, e sim delega competência para os entes tributantes o fazerem por legislações inferiores, sejam elas, ordinárias ou complementares, que não podem contrariar e muito menos alterar a Carta Magna.

IV – AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR NA DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS PARA INSTITUIR IPI E ISS

A Carta Magna, com vistas a dar cumprimento à consecução das finalidades da Federação, outorgou competência tributária aos entes políticos que a compõe, de modo a permitir que cada um, possua “aptidão para criar tributos”¹⁷, observando-se os limites para o exercício dessa competência, bem como as linhas gerais que delineiam a materialidade de cada tributo .

Assim, a delimitação da competência foi estabelecida pela Lei Suprema, cabendo a União instituir o imposto sobre produto industrializado e de igual forma, ao Município a criação do imposto sobre serviços. Com relação a este último o texto constitucional deu outorga de competência ao legislador nacional para traçar todas as diretrizes pertinentes a instituição do ISS. Ficando assim, a relação de serviços submetidos à incidência do imposto, as alíquotas mínimas e máximas, e as possíveis desonerações subordinados a edição de lei complementar.

A lei complementar exerce função de destaque no sistema tributário nacional, o que pode ser facilmente comprovado pela leitura do artigo 146 da CF/88.

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:

¹⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2010, p. 121.

- 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 regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Cabe ao instituto legal em comento servir de guia para normas gerais, traçando as diretrizes básicas, os princípios que devem orientar as normas tributárias que lhe devam a obediência, possibilitando uma maior compreensão dos elementos essenciais de cada tributo de forma a resguardar o contribuinte de eventuais excessos praticados pelo legislador ordinário. Segundo Ives Gandra, a lei complementar complementa o texto constitucional, "esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte".¹⁸ A legislação complementar funciona como um antebraço da Constituição, estando intimamente ligada aos seus pressupostos, sendo vedado extrapolar os contornos constitucionais, de igual maneira esclarece Jose Souto Maior Borges ao tratar do âmbito da incidência da Lei Complementar:¹⁹

A Lei Complementar tem por função – como o nome indica – complementar o sistema federal do governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício da atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios constitucionais de repartição das competências legislativas. (...) Assim como a lei ordinária não pode invadir o campo legislativo sob reserva da lei complementar, é defeso a esta extrapolar os casos constitucionalmente previstos.

Logo se vê que a edição de legislação complementar tem como pressuposto socorrer os operadores do Direito junto a complexidade da legislação tributária, de forma a permitir sua melhor aplicação ao caso concreto, sempre com primazia constitucional no trato das questões de natureza tributária. Destarte, sobressalta outra função pertinente a este instrumento jurídico, qual seja o de evitar o conflito de competência entre a União, Estados e Municípios, evitando assim a incidência de dois ou mais impostos de competências diversas

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário nacional na Constituição de 1988. 5.^a edição. São Paulo, Saraiva, 1998, p. 68.

¹⁹ BORGES, Jose Souto Maior. Lei Complementar tributária. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975, p. 55.

sobre o mesmo negócio jurídico, o que instauraria completa insegurança jurídica para o contribuinte, que não saberia ao qual fisco deveria atribuir tributação.

4.1 – Lei Complementar 116/2003 x Decreto-Lei 406/68 (na redação da LC 56/87)

Dentro ainda deste capítulo é salutar trazer a baila as discussões existentes entre estes dois atos normativos, no que concerne a sistemática sobre a cobrança do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN do serviço relacionado no subitem 14.05 da atual legislação federal que rege o imposto sobre serviço.

Inicialmente, o ISS era normatizado pelo Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações da Lei complementar 56/87 trazia a lista de serviços sujeitos a incidência do imposto, entre eles o item 72, o qual transcrevemos abaixo:

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

Percebe-se que pela redação do item supra sempre da realização do acondicionamento, beneficiamento, etc. sobre o produto, seja pelo próprio estabelecimento ou por terceiro a pedido daquele, para a incidência do imposto sobre o serviço era necessário a verificação da destinação do produto em questão. Caso os serviços fossem realizados sobre bens destinados a posterior comercialização ou industrialização ficaria afastada a incidência do ISS dando lugar ao imposto federal sobre produtos industrializados, ao contrário que se os bens fossem destinados ao uso do encomendante sofria apenas a tributação municipal. Prevalencia o critério da destinação o objeto beneficiado para se instaurar o fato gerador do ISS.

Ocorre que com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, de 31 de julho de 2003, foram inseridas novas disposições quanto à incidência e cobrança do ISS, promovendo alterações no nosso ordenamento jurídico. Como objeto de estudo versa sobre o conflito de incidência entre ISS e o IPI na industrialização por encomenda na modalidade de beneficiamento voltemos nossa atenção para a redação do item 14.05 da lista anexa a LC 116/2003.

“14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

Houve uma alteração na redação do item 17.05, excluindo a parte final que dispunha que estariam tributados pelo ISS os objetos que não fossem destinados a industrialização ou a comercialização. A supressão deste enunciado tem proporcionado interpretações antagônicas por parte dos fiscos federal e municipal, sendo exarado pelo fisco federal o entendimento que é legítima a incidência do IPI sobre as atividades descritas no subitem 14.05, mesmo que estas façam parte da lista de serviços, submetidas à tributação municipal, de igual maneira, vem se posicionando o fisco municipal pela tributação do ISS, mesmo que os objetos forem destinados a industrialização ou comercialização.

Os entes tributantes têm manifestado estes entendimentos em soluções de consultas que tem como objeto dúvidas quanto à correta tributação à atividade de beneficiamento. Mediante da Solução de Consulta nº 19/2011, nos itens 6 e 7²⁰ o fisco municipal da à norma a mesma leitura:

6. A mudança na redação do item 72 da lista de serviço anexa à Lei nº 10.423/1987 para a redação do item 14.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701/2003 teve claramente o intuito de ampliar a incidência do ISS nos serviços classificados como “industrialização por encomenda”. A Lei Complementar 116/2003, acompanhada pela Lei nº 13.701/2003, é clara ao afirmar que incide ISS sobre os serviços de restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer, não cabendo qualquer tipo de restrição relativa à lei vigente anteriormente.

7. Desta forma, os serviços de restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer, enquadram-se no subitem 14.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, correspondente ao código de serviço 07579, sendo tributáveis pelo ISS, mesmo quando os objetos forem destinados à industrialização ou comercialização.

De igual forma se manifesta a Secretaria da Receita Federal, por ocasião da Solução de Consulta nº 27 de 26 de Fevereiro de 2013²¹:

²⁰ www.prefeitura.sp.gov.br

²¹ www.receita.fazenda.gov.br

EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO FATO DE A OPERAÇÃO SE IDENTIFICAR COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

As contradições aqui expostas representam as digressões cometidas pelo interprete ao fazer a apreciação da norma, fato é que as construções normativas nascem da significação conferida pelo leitor, vez que o texto de lei representa apenas o suporte físico posto no ordenamento jurídico. Entretanto, tem o leitor o dever jurídico de fixar suas premissas básicas para construção do seu raciocínio nos pilares do sistema constitucional tributário, sem se furta dos mandamentos e dos princípios fundamentais do texto constitucional.

Sob esta análise não é aceitável a assertiva de que a Lei Complementar ao dar nova redação ao subitem 14.05 tendeu a ampliar a competência dos Municípios, e em contra partida diminuir a da União, no mais, as referidas alterações não tem o condão de modificar os pressupostos constitucionais de incidência dos impostos. Compactuar com este posicionamento contraria todo o exposto anteriormente, principalmente no que diz respeito às funções inerentes a esta lei, como uma delas evitar conflitos de competência em matéria tributária e não proporcionar que estas discussões sejam levantadas pelo conteúdo do seu texto linguístico.

O fato de determinadas prestações de serviços constantes da Lei Complementar 116/2003, colidir como operações de industrialização, como é o caso do beneficiamento, previsto no art. 4º, II, do decreto 7.212/2010 (RIPI), não permite que sobre o mesmo fato jurídico deva o contribuinte oferecer tributação para duas entidades tributantes diferentes, configurando assim bitributação. Fazendo uma leitura afoita dos subintes em discussão poder-se-ia inferir que o ISS incidirá sobre o valor cobrado no beneficiamento independente da destinação do bem, e a pessoa jurídica autora do beneficiamento destinado a comercialização ficaria submetida à incidência do ISS, como também do IPI, e do ICMS, que não é objeto deste trabalho. Estas interpretações não guardam sintonia com o nosso sistema tributário nacional tampouco com as hipóteses normativas de cada um dos tributos em questão: ISS e IPI.

Por fim, subsiste o nosso posicionamento de que não teve a legislação complementar a intenção de inovar nem de expandir competência de um ente frente a invadir a do outro, e sim conclusões apressadas e isoladas, feitas sem tomar como referência os parâmetros da

Constituição Federal. Não seria permitida pelo ordenamento jurídico norma que contrarie uma de suas funções atribuídas pela própria Constituição Federal – composição de conflitos. Permanecendo o entendimento em que na industrialização cujo produto resultante se destine a comercialização ou a posterior etapa de produção se sujeita à incidência do IPI, ainda que nela não se tenha empregado matéria-prima pelo industrializador. A atividade industrial sobre mercadoria em etapa da cadeia de circulação constitui hipótese de incidência do IPI. Por outro lado, se a atividade for realizada em bem de propriedade do encomendante, sem destinação comercial ou industrial, é tida como um serviço, constituindo fato gerador do ISS.

V – CONFRONTO DO IPI (industrialização) x ISS (prestação de serviço)

Passada a apreciação das regras-matrizes do imposto sobre serviço e do imposto sobre produto industrializado, analisando seus critérios de incidência e sua aplicação no tempo e no espaço perfazendo toda a construção lógica da incidência tributária, nos colocamos a apontar de forma detalhada as características marcantes de cada um destes tributos, não sendo provável admitir que ambos tratem de simples atividades humanas, na elaboração de esforço pessoal.

Não se pode compreender que as duas materialidades abarcam simplesmente uma obrigação de fazer qualificada pelo grau de sua intensidade, sendo configurada industrialização e por consequência a incidência do IPI quando se der com maior intensidade, já se no desenvolvimento da atividade o esforço empregado fosse mínimo e às vezes nem materializado daria lugar ao ISS.

As discussões que versam sobre a distinção jurídica entre os tributos em epígrafe advêm do fato de buscar referida diferença na legislação ordinária, assim como no desacerto ao examinar o âmbito do ISS, desprezando-se os contornos do IPI. A confusão emana das genéricas definições legais atribuídas para determinar as hipóteses de industrialização, que desta forma, acabam por tangenciar as que perfazem a prestação de serviço, especificamente no tocante a atividade de beneficiamento por ser considerado como atividade industrial, nos termos no artigo 4º, II do Regulamento do IPI e também compor a lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/2003. Devido a este contexto é necessário traçar os pontos distintivos entre os dois tributos para sancionar a assertiva que não se pode confundir a materialidade do IPI com a do ISS.

O núcleo de distinção entre os dois tributos em estudo, vai além da grandeza, ou da espécie de esforço humano, o cerne da caracterização do IPI e, por conseguinte fazendo

distinção do ISS é a realização de “operação”, a tipicidade prevista na CF no §3º do artigo 153, deixou claro que o IPI é um imposto que incide sobre operações com produtos industrializados, na medida em que estabeleceu no inciso II, que o imposto deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Fica claro que a atividade industrialização está atrelada ao ciclo econômico, se contrário fosse e aceitássemos a ideia da incidência do ISS nesta operação, a despesa deste tributo acarretaria um custo e o mesmo seria repassado integralmente para o consumidor, vez que o ISS é imposto cumulativo.

Corroborando o Código Tributário Nacional, por sua vez, Lei nº 5.172/66, recepcionado pela Constituição da República com status de Lei Complementar em matéria tributária, em atendimento ao artigo 146, inciso III também do Texto Supremo, definiu no seu artigo 46, inciso II que, dentre outras hipóteses, o aspecto temporal do fato gerador do IPI ocorreria na saída de produtos industrializados no estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

Assim, o que configura o real sentido do fato jurisdicizado é a prática da operação jurídica delineada pela transmissão de um direito. Reiteramos a observação que, o que se tributa não é a industrialização em si, exteriorizada pelo esforço humano sobre o bem com ou sem emprego de maquinário, mas a operação formalizada pelo negócio jurídico configurado pela entrega do bem anteriormente elaborado. Nota-se que para tipificar o fato da vida social como fato jurídico tributário, e fazer nascer a incidência tributária do IPI, é preciso a presença de um fazer (elaboração ou aperfeiçoamento) do produto seguido de uma obrigação de dar (entrega do bem), pois o que se tributa são os negócios jurídicos com produtos industrializados.

Desta forma, temos que a materialidade o ISS compreende uma prestação de serviço pertinente a uma obrigação de fazer, no caso do IPI, é perceptível o fazer, quando da operação de transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento ou recondicionamento, e renovação ou recondicionamento, mas o que se deve ter como hipótese de incidência é o fato de alguém transmitir o produto industrializado para outra pessoa jurídica ou física.

A figura da obrigação de “dar” e de “fazer” são extremamente importante para a contextualização na distinção entre “industrialização” e “prestação de serviço”. Nas palavras de Clóvis Bevilacqua²²:

²² BEVILAQUA, Clóvis. Código Civil Comentado, vol. IV, art. 863.

as obrigações de dar podem ser conceituadas como sendo aquelas cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar; têm, na verdade, por objeto, um ou mais atos, fatos, do devedor, como trabalho materiais ou intelectuais.

Outra colocação a ser feita ainda dentro da aceção do fazer atinente aos tributos em apreço se volta à intrínseca natureza na prestação do serviço desenvolvida pela pessoa jurídica, marco de distinção representado pela forma de estruturação da atividade como um todo. A prestação de serviços está vinculada a uma atuação personificada e individualizada de atuação artesanal é nota característica do serviço, por sua propriedade, identidade inconfundível, ao passo que na industrialização é presente um processo em massa, por repetidas vezes que trabalha em linha de produção, onde dentro de uma série de produção os produtos guardam as mesmas características.

O legislador ao atribuir o adjetivo de industrializado ao produto, separou todos os demais tipos de produtos que não resultem do processo de industrialização: todos os esforços humanos realizados sobre bens imateriais, que perfaçam o produto, e que não decorram ou se vinculem a “atos de indústria”. Desta forma, mesmo que corporificadas e tangíveis, produções artesanais, naturais, intelectuais, artísticas, não se classificam como industriais.

5.1 – A problematização na Industrialização por Encomenda

Todos os apontamentos até aqui feitos, no que se referem a materialidade da incidência dos impostos, características intrínsecas de cada tributo sua materialização no mundo real, será plenamente aplicada na análise da industrialização por encomenda. Uma vez que as partes são livres para realizarem negócios jurídicos privados, e a industrialização por encomenda se molda neste tipo de negócio, por meio do qual pessoa jurídica remete a outro estabelecimento insumos para que este proceda a industrialização e retorne o produto para o encomendante. Nota-se que a industrialização por encomenda é espécie do à industrialização é gênero.

Desta forma, tudo a ser aplicado à industrialização, o será para industrialização por encomenda, onde só ocorre o deslocamento de uma fase do processo produtivo, não sendo

admissível que só pelo fato da industrialização ter sido terceirizada, é fator determinante para alterar a competência tributária.

A problemática que gira em torno da industrialização por encomenda está relacionada com a competência tributária constitucionalmente atribuída à União, Estado, Distrito Federal e Município, pois movidos pela súbita vontade arrecadatória são levados a invadir a competência do outro ente tributante, tomando para si o dever jurídico de exigir o cumprimento da obrigação principal.

Os Municípios, com fundamento no conceito de serviço, entendem se o fato jurídico realizado fizer parte dos serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar 116, não há que se falar em exigência de outro tributo que não o ISS, não há circulação de mercadoria, mas apenas prestação de serviços, o que impede a cobrança de outros tributos como o ICMS e também o IPI.

A União por sua vez é consciente pela incidência do IPI por ter o produto passado por uma transformação, com mudança da natureza ou finalidade, ou, no mínimo, aperfeiçoamento do mesmo para o consumo, o que caracteriza a industrialização, e, via de consequência, o fato gerador do IPI. Sendo irrelevante para fins de tributação da União que o fato jurídico descrito encontra configurado como prestação de serviço sujeito a incidência do ISS por constar da lista anexa a legislação federal que rege o tributo municipal.

Diante dos argumentos apresentados pelos fiscos com o propósito de buscar a arrecadação para si, os contribuintes que se enquadram na descrição normativa do tipo tributário que presta serviços de industrialização em bens de propriedade de terceiro, vêm enfrentando dificuldades na interpretação da legislação, agravada pelo fato de União, e Municípios, estarem exigindo o pagamento dos seus respectivos tributos, IPI e ISS sobre tais serviços, o que instaura extrema insegurança jurídica para o contribuinte.

Percebemos que a desarmonia de entendimento atinente ao processo de industrialização descrito acima também é latente nos nossos tribunais. As primeiras Turmas do STJ têm julgado no sentido que deve incidir o ISS na industrialização por encomenda por constituir atividade-fim do prestador do serviço, uma vez que concluída extingue com o dever jurídico obrigacional entre as partes prestador e tomador. Logo para este Tribunal Superior, nas operações de industrialização por encomenda os serviços relacionados no subitem 14.05 da lista de serviço anexa à Lei Complementar nº 116/2003 estão sujeitos exclusivamente ao ISS, mesmo que os produtos estejam destinados a nova cadeia produtiva ou à circulação por atividade mercantil. É neste sentido que vem se apresentando a jurisprudência consagrada pelo STJ, como se vê pela Súmula 156 “A prestação de serviço de composição gráfica,

personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” e pelo Recurso Repetitivo julgado em 11/03/09.

“(…) incide o ISSQN sempre que o serviço estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver na referida lista”. (REsp 1092206-SP, Re. Min. Teori Zavascki, j. 11/03/09 – Recurso Repetitivo - examinando o item 13.05 da lista – composição gráfica)²³

De forma contrária foi o entendimento unanime exarado pelo Superior Tribunal Federal em Medida Cautelar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389, onde foi decidido que:

(...) o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.” (ADI 4389 MC – Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, 13/04/2011)

Vejamos que, pelo entendimento do Plenário do STF, a produção de embalagens pelo executor da encomenda representa atividade-meio, etapa do processo produtivo, cujo objetivo final é a produção e circulação dos bens e mercadorias embalados.

Diante de todos os conflitos, posicionamentos antagônicos, nos cabe a indagação, qual dos sujeitos ativos, União ou Município está correto em exigir o imposto? Visto que a competência para instituir e cobrar tributos é privativa, se couber a União a aptidão constitucional para cobrar o IPI sobre a industrialização por encomenda na modalidade de beneficiamento (subitem 14.05 da Lista de Serviços da LC 116/2003), compete somente a ela lançar este imposto, de forma a excluir a competência do Município em relação ao ISS.

Para possível solução deste conflito, aparentemente insolúvel deve-se tomar nota primeiramente dos preceitos constitucionais, que fornece os subsídios necessários para a construção do conhecimento pelas regras-matrizes de incidência tributária, classificação tributária, repartição de competência tributária e os limites constitucionais ao poder de tributar. Pela construção das regras-matrizes notável a distinção entre o aspecto material da hipótese de incidência do ISS que não se confunde com a materialidade do IPI, desta forma os campos de incidência do IPI, e do ISS não se cruzam, decorrendo, essa distinção de critérios constitucionais que não podem ser alterados por lei inferior.

²³ REsp 1092206-SP – S1. – Rel. Teori Zavascki, j. 11.03.09 – DJe 18.06.09.

No tocante a industrialização por encomenda, em especial no beneficiamento, todos os atributos característicos dos tributos devem ser analisados em paralelo, de forma a individualizar cada tributo dentro de sua construção. Em referência os tributos em apreço, após feitos todos os apontamentos e considerações podemos caracterizar a incidência dos mesmos utilizando como referência o fim a que ele se destina, de modo que o serviço será tributável:

- pelo ISS se for prestado diretamente ao consumidor ou usuário final; e
- pelo IPI (e, conseqüentemente, pelo ICMS) se for prestado no bojo de uma cadeia de industrialização/comercialização.

CONCLUSÃO

O Direito positivo deve ser considerado como um sistema de normas prescritivas, que tem por objetivo emitir mensagens capazes de regular as relações do mundo social. É instrumento que age através das normas, que por sua vez são comandos jurídicos dirigidos a conduta de indivíduos, autoridades ou a instituição de vida em sociedade.

Quando o objeto da relação jurídica entre as partes for de ordem tributária, tem lugar as normas gerais de direito tributário com escopo de estabelecer as regras a serem observadas nas relações entre o Estado e o contribuinte no que se refere à criação e arrecadação do tributo, uma vez que apenas através da lei e de nenhuma outra fonte formal é que se pode criar ou aumentar impostos de forma racional, porque o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los.

Toda a construção normativa deve manter uniformidade com as diretrizes constitucionais, de forma a evitar conflitos de toda espécie e em especial os voltados a competência delegada pela Constituição a União, Estados e Distrito Federal e Municípios, respeitando o âmbito de tributação conferido a cada um.

Ao longo do trabalho para melhor compreensão dos tributos objeto de discussão, ISS e o IPI, foi traçada a regra-matriz de cada um deles para delimitar sua aplicação nas relações jurídicas existentes na atualidade, de forma a ficar nítido que a materialidade de um imposto não se confunde com a do outro. Partindo desta construção e tomando como referência a análise de critérios intrínsecos de cada tributo em apreço é permitido delimitar o campo de atuação de cada um deles, impedindo a incidência de ambos sobre o mesmo fato imponible.

Concluimos que, embora o processo de beneficiamento seja considerado uma atividade industrial, por expressa disposição contida no Regulamento do IPI, para sua

configuração devem estar presentes todos os pressupostos de sua existência levando em consideração que o fato jurídico tributável reside no negócio jurídico que se perfaz pela entrega do bem a que passou por um processo de industrialização a terceiro, e não pelo ato de industrializar realizado por um esforço humano.

De igual maneira, não se deve atribuir a tributação municipal sempre que o serviço estiver compreendido na lista da Lei Complementar 116/2003, mesmo quando o referido serviço tenha sido realizado dentro de um contexto caracterizador da incidência tributário de outro imposto. Este conflito de competência não deve ser permitido no nosso ordenamento constitucional tributário, vez que, as competências constitucionais para instituir e cobrar tributos são privativas e exclusivas, sendo inadmissível, por isso, a bitributação que vem sendo defendida pelos fiscos da União e do Município.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Direito Tributário, linguagem e método 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

FILHO, Marçal Justin, O Imposto Sobre Serviços na Constituição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Forense, 11ª ed. 1995.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário nacional na Constituição de 1988. 5.ª edição. São Paulo, Saraiva, 1998.

BORGES, Jose Souto Maior. Lei Complementar tributária. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975.

BEVILAQUA, Clóvis. Código Civil Comentado, vol. IV, art. 863.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e prática. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – na Constituição de 1998. São Paulo, Ed. RT, 1991.

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

PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos Federais, estaduais e municipais. 7ª. Ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2010.

www.prefeitura.sp.gov.br. Acesso em 11/10/2013.

www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 13/10/2013.

www.stj.gov.br. Acesso em 20/10/2013.

www.stf.gov.br. Acesso em 20/10/2013.

