

DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

THE IMPACT ON THE ISS INDUSTRIALIZATION BY ORDER

Thaís Soares de Oliveira^{*}

RESUMO

A celeuma da aplicação do ISS ou do IPI sobre a industrialização por encomenda ocupa uma área de atrito, cuja solução passa pela análise de sua natureza jurídica, observada a partir da relação instaurada entre o encomendante e o executor da prestação encomendada, que realiza determinada atividade-fim contratada. Nesse sentido, pode-se perceber que a atividade desenvolvida pelo industrial, no caso, não constitui hipótese de incidência do IPI, uma vez que ele não se obriga a uma futura industrialização, seguida da transferência de propriedade ou posse do produto resultante, que pressupõe uma produção em série e massificada a ser oferecida no mercado em geral. Ao contrário, sua obrigação constitui-se em um fazer, consubstanciado na prestação de serviços, prevista no item 14.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, cuja função é, justamente, resolver os conflitos de competência dessas hipóteses confrontantes. Na industrialização por encomenda, a obrigação de fazer é oficializada e assumida, sendo que o bem é produzido conforme as especificações do encomendante e, por isso, personalizado, não se encaixando, portanto, no conceito de produto industrializado, apto a ensejar a operação jurídica, que determina a incidência do IPI. Assim, focando na relação estabelecida, a cuja obrigação assume o executor da encomenda, não há dúvida, como decidiu o próprio STJ a respeito do assunto, que se trata do desenvolvimento de um esforço humano em benefício de outrem, cuja entrega do bem é mera consequência desse fazer, pressupondo pela ocorrência da hipótese de incidência do ISS sobre essa atividade realizada sob encomenda.

Palavras-chave: ISS, IPI, prestação de serviço, produto industrializado, industrialização por encomenda.

Artigo recebido em: 05/06/2014

Artigo aceito em: 19/11/2014

^{*} Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Analista Administrativa de Ciências Jurídicas da Câmara Municipal de Anápolis, com atuação em licitações e celebração de contratos. Professora do Curso de Direito da Faculdade Anhanguera de Anápolis/GO. E-mail: thais_oab@hotmail.com

ABSTRACT

The confusion of the application of ISS or IPI on industrialization custom occupies an area of friction, whose solution involves analysis of its legal nature, observed from the relationship established between the requester and the performer of the ordered installment, which performs certain activity-order contracted. Accordingly, it can be seen that the activity carried out by industrial, in case, isn't a possibility of incidence of IPI, since he is not obliged to future industrialization, followed by the transfer of ownership or possession of the resulting product, which assumes mass-production and mass to be offered in the general market. Rather, its obligation is in a do, embodied in the providing services, as provided in section 14.05 of the list attached to Supplementary Law 116/2003, whose function is precisely to resolve conflicts of jurisdiction confronting these hypotheses. In industrialization custom, the obligation to make is official and assumed, and the good is produced according to the specifications of the ordering part and therefore, personalized, not fitting the concept of manufactured product, able to give rise to a legal operation which determines the IPI. Thus, focusing on the relationship established, whose obligation is of the executor of the order, there is no doubt, as a STJ itself decided on the matter, it is the development of human effort for the benefit of others whose mere delivery of the goods is consequence of this make, assuming the occurrence of the ISS on this activity under order.

Keywords: ISS, IPI, providing services, industrial product, industrialization custom.

1. INTRODUÇÃO

A competência tributária foi distribuída rigidamente pela Constituição Federal, a partir da materialidade de cada um dos tributos, delimitando o campo impositivo dos entes tributantes na instituição das exações a eles reservadas. A consequência dessa previsão é de que as pessoas políticas apenas podem instituir legislativamente determinados tributos (competência material), obedecidos procedimentos delineados (competência formal).

A escolha das hipóteses de incidência específica para cada ente federado revela o intento máximo da Constituição Federal, que além de dotar cada ente de meios para se organizarem financeiramente, pretende atuar na prevenção de conflitos das competências estabelecidas, de modo a evitar a penalização do contribuinte com duplas tributações.

Além disso, a solução desses conflitos será realizada pela edição de lei complementar, conforme prevê a Constituição Federal, cujo papel traduz-se no esclarecimento dos pontos de tensão havidos entre materialidades de tributos diversos.

O cerne desse estudo funda-se, justamente, na existência de hipóteses de incidência confrontantes, em que uma mesma situação fática pode induzir o aplicador da norma à configuração da incidência do ISS e do IPI ao mesmo tempo.

Quanto ao ISS, a evolução tecnológica da economia introduziu no seu aspecto material “prestar serviços” notas características observadas, anteriormente, exclusivamente na seara industrial, tornando dificultosa a distinção entre as duas atividades. Para aprofundar a confusão, tanto a legislação do IPI, quanto a do ISS, traz hipóteses idênticas de incidência, como o beneficiamento, previsto como fato gerador do IPI pelo art. 4º, II, do Decreto nº. 4.544/2002; e do ISS, pelo subitem 14.05, da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Além disso, existem decisões divergentes entre as Soluções de Consulta dadas por Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil e o entendimento do STJ, no que se refere à determinação de qual imposto deve incidir sobre a industrialização por encomenda.

E nesse cenário, a discussão dessa problemática ganha corpo, traduzido no embaraço de se determinar em qual das hipóteses apresentadas se encaixará a industrialização por encomenda, em razão da tênue linha que separa a prestação de serviços da atividade de industrialização.

De todo o exposto, para a determinação da natureza da industrialização por encomenda, necessária a fixação de algumas premissas que indicarão o caminho lógico de sua conclusão.

Para tanto, no primeiro capítulo, são tratados os pressupostos básicos de direito tributário, com a explanação da importância da delimitação da competência na Constituição Federal; a função da lei complementar, constitucionalmente prevista como solucionadora de conflitos de competência; e os critérios da regra-matriz de

incidência tributária, com o intuito de se indicar a localização do estudo realizado, qual seja, em seu critério material.

No segundo capítulo, são expostas as materialidades dos impostos estudados, ISS e IPI, eleitas constitucionalmente e previstas nas legislações ordinárias, bem como os seus aspectos diferenciais, cujas premissas auxiliarão na revelação da verdadeira natureza da industrialização por encomenda.

Por fim, o terceiro capítulo adentra especificamente no tema, indicando os motivos pelos quais há a possibilidade de conflito de competência entre IPI e ISS, passando pela análise da modificação do item 72 da lista anterior (Decreto-Lei 406/68) pelo 14.05 da lista atual (Lei Complementar 116/03) que tratam do assunto, o que implicará na conclusão de que a industrialização por encomenda consubstancia em uma obrigação de fazer, cuja consequência infalível é a incidência do ISS. Essa conclusão parte da análise da legislação específica, indicada em linhas alhures, bem como dos fundamentos utilizados pelo STJ em julgamento emblemático.

Destarte, o objetivo desse estudo pauta-se na demonstração da incidência do ISS sobre as atividades que envolvam industrialização por encomenda, cuja natureza jurídica é de obrigação de fazer.

2 - DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Da importância de se delimitar a competência tributária na Constituição Federal

A Constituição Federal descreveu minuciosamente o campo dentro do qual as pessoas políticas podem exercer a tributação. Traçou, portanto, uma rígida delimitação e distribuição de competências tributárias entre os entes federados, que ficam limitados no momento de definir o alcance das normas jurídicas instituidoras in abstracto dos tributos.

A demarcação desse feixe de competências tem a finalidade de proteger os cidadãos contra abusos do Estado na instituição e exigência de tributos, já que descreve, além da competência, um conteúdo mínimo de elementos estruturais das

exações que deve ser observado pelas pessoas políticas tanto na sua criação quanto na sua cobrança.

A competência tributária é definida por Tácio Lacerda Gama, em erudito estudo, como sendo:

“a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.¹

No direito brasileiro, portanto, é tradicional a normatização da competência tributária, exclusivamente pela CF, que deixa nítido o poder jurídico atribuído aos entes competentes, traduzido na legitimação para criar tributos e no limite para fazê-lo.

Paulo de Barros Carvalho, meditando sobre o assunto, averbou:

“A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”²

Assim, a CF, em seus arts. 153 a 156, relacionou as hipóteses em que os entes federativos, por meio da atividade dos respectivos poderes legislativos, podem

¹ **Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**, São Paulo, Noeses, 2009, p. 218.

² **Direito tributário: linguagem e método**, 4. ed. São Paulo, Noeses, 2011, p. 240.

instituir os tributos, implicando que estes estão proibidos de praticar atos que ultrapassem o campo fiscal que lhe foi reservado, dilatando as raias dessas competências, de modo a vulnerar campos tributários circunscrito a outras pessoas políticas.

Isso significa que a CF delimitou o campo tributável e atribuiu, em caráter privativo, uma parte à União; outra, a cada um dos Estados e DF; ainda outra, a cada um dos Municípios, indicando o que podem, o que não podem, e o que devem fazer na criação dos tributos.

Ressalte-se que, ao demarcar a competência, a CF traçou a regra-matriz (a norma padrão de incidência) de cada tributo, indicando, ainda que implicitamente, a hipótese de incidência possível, e os possíveis sujeito ativo, passivo, base de cálculo e, de certo modo, alíquota,³ não podendo o legislador ordinário, ao exercitar sua competência, fugir desse modelo constitucional. Assim, a União, por exemplo, não pode tributar a prestação onerosa de serviço, sob o pretexto de enquadrá-la como industrialização, porque deve observar o arquétipo do tributo de sua competência.

Nesse sentido, perscruta-se o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão:

“Sendo rígida a nossa discriminação de rendas, daí resulta que cada uma das unidades federadas somente pode decretar os tributos incluídos na sua competência. Se porventura unidade federada de determinado nível decretar tributo de competência de unidades de nível ou graduação diversa, haverá invasão de competência, inquinando-se, pois, de inconstitucionalidade tal receita. Em verdade,

³ Roque Antônio Carraza observa que: “Embora a Constituição não tenha precisado a alíquota possível das várias exações, não resta dúvida de que deu indicativos suficientes para sua fixação, na medida em que determinou que nenhum tributo pode ter efeitos confiscatórios, que as exações devem atender ao primado da razoabilidade, que os impostos devem respeitar o princípio da capacidade contributiva, que o imposto sobre a renda deve ser informado pelo critério da progressividade e assim avante. Da conjugação desses ditames ressaí a alíquota possível de todos os tributos.” (*Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo, Noeses, 2010, p. 43).

o conceito de invasão de competência se relaciona com os impostos de competência privativa.”⁴

Dessa forma, tem-se que a faculdade da instituição de tributos, atribuída às pessoas políticas pela CF, não é ilimitada, uma vez que elas estão condicionadas a regras rígidas de competências e ao arquétipo de cada tributo.

2.2 A lei complementar prevista no art. 146, da Constituição Federal: solução de conflitos de competência

A instauração de conflito envolvendo a competência privativa atribuída às unidades federativas pode decorrer da interpretação do critério material da norma tributária, que muitas vezes, implica dúvidas a respeito do tipo de conduta que provoca a incidência do tributo. É que, mesmo tendo a CF distribuído e delimitado as competências tributárias das pessoas políticas, o fato é que existem pontos conflitantes, em razão, como anota Sacha Calmon Navarro Coelho,⁵ da “insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência, relativamente aos fatos geradores de seus tributos”.

Daí surge o conflito de competência, caracterizado pela situação de dois entes se julgarem competentes para tributar um mesmo fato qualificado numa competência privativa, de tal modo que, no exercício simultâneo das duas atribuições, uma das obrigações será indevida.

Para tanto, os enunciados incluídos em lei complementar desempenham função essencial, uma vez que fornecem critérios determinantes para os conceitos vagos que causam conflitos de competência em matéria tributária,⁶ prevenindo-os e evitando invasões de competência tributária.

⁴ **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**, Rio de Janeiro, Financieiras, 1965, p. 48-49.

⁵ **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 124.

⁶ Tácio Lacerda Gama, **Competência...** op. cit., p. 237.

A delimitação da competência pela CF é o primeiro passo para a solução desse problema em matéria tributária, uma vez que atribui a cada ente o campo material de sua atuação de forma que seu exercício não projete antinomias. Entretanto, a Carta Magna conferiu à lei complementar a tarefa precípua de dispor sobre conflitos de competência, conforme se depreende do art. 146, da CF, in verbis:

“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;

(...)

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;

(...)”⁷

Do inciso I desse dispositivo, infere-se que a lei complementar orienta a produção legislativa dos entes políticos na criação de tributos de modo a evitar conflitos de competência entre eles, remarcando as linhas tênues que separam os campos tributários da União, Estados, DF e Municípios e calibrando a produção legislativa ordinária aos mandamentos constitucionais. Desse modo, prestigia o princípio federativo, o da autonomia municipal e do DF e os direitos e garantias dos contribuintes.

Ressalte-se que a lei complementar não pode ampliar, restringir ou anular o desenho das competências e estruturas mínimas de cada tributo, constitucionalmente estabelecido. A ela está reservada somente a missão de torná-las mais nítidas. Nesse sentido, reforça o arquétipo constitucional de cada tributo,

⁷ Atemo-nos a apresentar apenas a parte do artigo que interessa ao desenvolvimento do nosso estudo.

descrevendo-o mais detalhadamente e delimitando seus exatos contornos para que, na prática, não surjam conflitos entre os entes tributantes.⁸

Em complemento ao inciso I na solução dos conflitos de competência, vem o inciso III, alínea "a", que atribui à lei complementar a incumbência de regular todos os elementos ou critérios normativos, aptos a deflagrar a relação jurídico-tributária, quais sejam: critério material, quantitativo, subjetivo, temporal e espacial. Claro que, não está permitido que ela modifique as regras-matrizes dos tributos, constitucionalmente estabelecidas, mas apenas confira operatividade aos comandos constitucionais, devendo, para tanto, harmonizar-se com o sistema constitucional e a ele submeter-se.

No caso, a lei complementar apenas estabelecerá os detalhes normativos que prestarão à correta aplicação das normas previstas na CF, provendo-lhe fiel execução.

É certo que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na CF, já foram por ela delimitados, cabendo à lei complementar o papel de explicitá-los, de forma a direcionar os vários sistemas normativos atribuídos às múltiplas pessoas políticas.

2.3 A Regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é a norma padrão de incidência, construída para incidir em incontáveis casos concretos, que se incluem entre as regras gerais e abstratas, apresentada por Paulo de Barros Carvalho,⁹ ao observar a repetição de alguns componentes nas propriedades escolhidas pelo legislador para a definição de hipóteses e consequentes das regras instituidoras dos tributos, ou seja, dos elementos mínimos identificadores das espécies tributárias.

⁸ Roque Antônio Carraza, *Reflexões...* op. cit., p. 57-58.

⁹ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, 20. ed., São Paulo, Max Limond, 1998, p. 236-238.

Trata-se de um esquema lógico-semântico que ajuda o intérprete na construção do sentido das normas jurídicas, de acordo com as materialidades apresentadas.¹⁰

Analizando várias normas, em busca da elaboração de proposições descritivas generalizadoras, percebe-se a constante de que o legislador, na tarefa de selecionar os acontecimentos que lhe interessam, de acordo com os limites constitucionais, para a produção de efeitos jurídicos, utiliza sempre os mesmos critérios, percebidos pela decomposição da norma jurídica, ordenação que leva a melhor, mais completo e mais pormenorizado conhecimento do objeto.¹¹

Nos dizeres de Aurora Tomazini de Carvalho, in verbis:

“Na expressão ‘regra-matriz de incidência’ emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo ‘matriz’ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E ‘de incidência’, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.”¹²

As normas padrões de incidência apresentam igual composição sintática, sendo conteúdos mínimos de significação da hipótese e do consequente, formados pelos mesmos critérios, que representam a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico e da relação intersubjetiva.

A hipótese de incidência descreve objetivamente um fato, de cunho econômico, relevante para ser considerado fato jurídico (critério material), o lugar onde poderá acontecer (critério espacial) e o momento, que permite identificar

¹⁰ Ressalte-se que, diante da ambiguidade da expressão “regra-matriz”, por vezes pode ser utilizada para se referir à própria norma que define a exação tributária, chamada de norma jurídica em sentido estrito, cuja significação é construída a partir dos textos jurídicos, estruturada na forma hipotético-condicional.

¹¹ Geraldo Ataliba, **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 77.

¹² **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico, São Paulo, Noeses, 2010.

quando ocorreu (critério temporal). Se verificada a ocorrência desse fato no mundo fenomênico, nasce a relação jurídico-tributária, cujo objeto é a dívida tributária.

O critério material descreve a conduta do sujeito passivo, mensurável economicamente, apta a fazer nascer o tributo. Compõe-se por um verbo pessoal, porque o que interessa são fatos que envolvem pessoas; no infinitivo, o que pressupõe a ocorrência de uma atividade futura; e de predicação incompleta, exigindo, por isso, um complemento, que particularize esse verbo. Em síntese, da combinação do verbo com o respectivo complemento exsurge a materialidade do tributo.

Esse aspecto, limitado pelo traçado constitucional, que já definiu o arquétipo dos tributos que as pessoas políticas estão autorizadas a instituir, serve para identificar a figura exacional. No que se refere aos impostos, a CF, em seus arts. 153, 154, I, 155 e 156, veiculou a regra-matriz daqueles que podem ser instituídos em caráter privativo pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Dessa forma, nota-se, facilmente, que a partilha das competências impositivas entre as pessoas políticas foi feita de acordo com o critério material. O constituinte originário descreveu objetivamente eventos que podem ser colocados, pelos Poderes Legislativos dos entes federados, nas hipóteses de incidência dos impostos das suas respectivas competências. Isso significa que o aspecto material das hipóteses de incidência dos impostos já está indicado na CF, vinculando as pessoas políticas quando forem traduzi-lo em lei.

Conclui-se, portanto que, a CF escolheu os fatos que, ocorridos, farão nascer para alguém o dever de pagar impostos, bem como apontou quais desses fatos estão no campo tributário de cada uma das pessoas políticas, sendo que o legislador ordinário não pode atropelar o modelo determinado, sob pena de inconstitucionalidade.

A materialidade está condicionada a um lugar e a um momento.

Desse modo, o critério espacial indica o local onde deverá ocorrer a conduta, a fim de que irradie os efeitos desejados pelo legislador.

O critério temporal é composto de elementos que permitem identificar o exato momento em que a conduta hipoteticamente descrita aconteceu. O fato imponível somente será tido por realizado se ocorrer o evento determinado pelo legislador, que pode ser a demarcação de um momento na linha do tempo da ação, como por exemplo, o último dia de cada ano, trinta dias após a notificação; ou a realização da própria ação.

Traçado o fato imponível, a lei define sua consequência, constituída pelo vínculo obrigacional entre o Estado e o particular (critério pessoal) e o objeto prestacional (critério quantitativo) da relação que se formou. Esses critérios permitem a identificação do vínculo jurídico a ser instaurado com a verificação do fato descrito na hipótese.

O critério pessoal implica no reconhecimento dos sujeitos da relação jurídica a ser formada, quando da ocorrência do fato imponível. O sujeito ativo é aquele investido do direito de exigir o cumprimento da conduta prescrita, da prestação pecuniária, ou em outras palavras, é o credor do tributo. Por outro lado, o sujeito passivo, é aquele cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto, de recolher o tributo, e está sempre coligado ao critério material da exação, posto na CF, como ensina Paulo de Barros Carvalho, in verbis:

“Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens.”¹³

¹³ Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários, in **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 11, 1996, p. 257-258.

Por fim, o critério quantitativo demarca o núcleo do consequente, indicando qual a conduta que deve ser realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, ou seja, o direito subjetivo e o dever correlato na relação obrigacional, que no caso, é caracterizada pelo pagamento da quantia devida, em dinheiro, a título de tributo, determinável em razão da base de cálculo e alíquota eleitas pelo legislador.

A base de cálculo traduz-se na unidade de medida, indicada na lei, apta a mensurar corretamente da hipótese de incidência tributária. Desse modo, a base de cálculo quantifica a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato imponível; bem como, confirma a natureza jurídica do tributo, uma vez que está vinculada ao comportamento descrito na hipótese.

Para se obter o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo, sobre o montante apurado, como base de cálculo, aplica-se o componente aritmético, denominado de alíquota. A alíquota pode ser ad valorem, ou seja, uma fração, um percentual da base de cálculo; ou, fixa, consubstanciada num valor monetário fixo multiplicado pela base de cálculo.

3 DA MATERIALIDADE¹⁴ DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS E DO IPI

3.1 Distinção entre obrigação de dar e de fazer

A delimitação do âmbito de incidência do ISS e do IPI passa, obrigatoriamente, pela análise das espécies básicas de obrigação de dar e de fazer.

As obrigações de dar têm por base prestações de coisas existentes, consubstanciando na atividade de dar, o que pressupõe a transferência de propriedade da coisa; entregar, o que implica a transferência da posse ou detenção

¹⁴ Para o deslinde da problemática, interessa-nos explicar o critério material da regra-matriz dos impostos em questão, não sendo relevantes os demais critérios.

da coisa; ou restituir ao dono, quando o credor recupera a posse ou a detenção da coisa entregue ao devedor.¹⁵

Por outro lado, as de fazer redundam em um ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de outra pessoa.¹⁶ Nessas obrigações, interessa ao credor, a própria atividade, desenvolvida pelo devedor, de execução, elaboração ou fazimento de algo que, até então, seja inexistente. Ressalte-se que, “o dar”, nesse tipo de obrigação é mera consequência “do fazer”, uma vez que a entrega não pode ser concretizada sem o prévio desenvolvimento do esforço, objeto principal do contrato.

A obrigação de fazer pode ser fungível, quando não houver nenhum limite no negócio em relação ao obrigado, de modo que o serviço possa ser realizado por terceiro; ou infungível, que redundando em uma obrigação personalíssima (*intuitu personae*), cuja realização não poderá ser executada por qualquer pessoa, mas apenas pelo próprio devedor, em atenção às suas qualidades especiais.¹⁷

A diferenciação de obrigação de dar e fazer torna-se relevante, justamente, para analisar os pontos de exclusão dos fatos tributáveis pela União daqueles graváveis pelos Municípios, uma vez que ocupam uma zona cinzenta, conforme ensina Washington de Barros Monteiro:

“O ‘*subtractum*’ da diferenciação está em verificar se o dar ou entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de

¹⁵ Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, **Novo Curso de Direito Civil – obrigações**, vol. II, Saraiva, 2011, p. 76.

¹⁶ Maria Helena Diniz, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 2º vol., Saraiva, 1995, p. 85.

¹⁷ Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, *ob. cit.*, p.88-89.

realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer”.¹⁸

Em suma, portanto, as obrigações de dar consistem a prestação em entregar alguma coisa (dar), ao passo que as de fazer relacionam-se ao ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

3.2 Do Imposto sobre Serviços – ISS

3.2.1 Da Prestação de Serviços

O art. 156, III, da CF consubstancia-se em uma norma de estrutura, fixadora da competência municipal¹⁹ para tributar serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação,²⁰ in verbis:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

A materialidade do ISS não está adstrita aos serviços de qualquer natureza, mas ao esforço humano que deles decorrem, abrigando um verbo e o respectivo complemento, qual seja, prestar serviço. O silêncio da CF a respeito do vocábulo (“prestação”) não significa que para o ISS não haveria necessidade de efetiva prestação. Muito pelo contrário, o Texto Mago elipticamente, refere-se a serviços prestados a terceiros, sendo que essa conclusão parte de uma interpretação

¹⁸ **Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações**, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, 1967, p. 95.

¹⁹ Ressalte-se que o Distrito Federal também tem competência para criar o ISS, de acordo com o disposto no art. 147, da Constituição Federal.

²⁰ Estes são de competência dos Estados-membros, conforme art. 155, II, da CF.

sistemática do texto constitucional, que em seu art. 155, II, confere aos Estados competência para tributar, via ICMS, “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.²¹

A prestação de serviço, definida por Aires Barreto,²² é o “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Configura-se no exercício, por alguém, de uma atividade que tem por finalidade produzir benefício relativamente a outra pessoa, acompanhado ou não de bens materiais ou imateriais, a qual remunera o prestador (preço do serviço). Portanto, é imprescindível a coexistência dos três elementos que a compõem: prestador, tomador e preço do serviço.

Prestar serviço, para o direito posto, é um conceito jurídico que pressupõe a existência de um negócio jurídico, relacionado a uma obrigação de fazer, conforme os preceitos de direito privado. Este imposto não incide sobre o produto da obrigação, mas sobre ela (o “fazer”) em si, uma vez que, da atividade contratada, nem sempre decorrerá um bem material ou concreto.

O objetivo do tomador de serviço não é a apropriação do bem, mas a consequência do esforço físico ou intelectual, ainda que o resultado se apresente, de fato, como um bem material.

Oportuno, torna-se, lembrar que a prestação de serviço é sempre em proveito alheio, uma vez que a atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, tampouco capacidade contributiva, o que vai de encontro com evidenciadores de riqueza, arrolados pelo sistema constitucional. Por isso, a prestação só é reconhecida como tal, quando tenha conteúdo econômico mensurável, o que só pode dar quando o esforço for produzido para outrem.²³

²¹ Roque Antônio Carraza. **Reflexões...** op. cit., p. 105.

²² Imposto sobre serviço de qualquer natureza, **Revista de Direito Tributário**, nº 29/30, p. 188.

²³ Aires F. Barreto, **ISS na Constituição e na lei**, 2ª ed. São Paulo, Dialética, 2005, p. 294.

Ademais, enquanto não ocorrer a efetiva prestação do serviço, inexistirá a incidência do ISS, que somente tem lugar sobre a obrigação de fazer (prestar) o serviço.

O Decreto-Lei 406/68, em seu art. 8º, já estabelecia que a hipótese de incidência do ISS era a prestação de serviço previsto em lista específica, cuja materialidade foi repetida na LC 116/03 (art. 1º) que acrescentou que a incidência ocorre, “ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Essa ressalva confirma o critério indicador das diferentes incidências tributárias e respectivos efeitos, no que concerne a distintos negócios jurídicos realizados pela mesma pessoa, apartando-se da incidência de outros tributos (IPI, ICMS ou IOF), relacionados a específicas atividades, ainda que simultâneas ou complementares. É o caso, por exemplo, de concessionária de veículos que deve recolher o ICMS nas operações de venda dos veículos e o ISS, quando prestar serviço de mecânica.²⁴

Em síntese, o aspecto material do ISS é a atividade humana consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer personificada e individualizada, resultante de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador de serviço. Isso porque, a obrigação de fazer é que pode produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via de ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado.²⁵ Serviço consubstancia-se num fazer, e não em um dar.

3.2.2 Dos serviços

²⁴ José Eduardo Soares de Melo, **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**, 4. ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 37-38.

²⁵ Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços da Constituição**, São Paulo, RT, 1985, p. 90.

Apesar de a CF, em seu art. 156, III, albergar, sob a competência municipal, a tributação de “serviços de qualquer natureza”, não é qualquer serviço que abre espaço para a incidência do ISS.

Para delinear o conceito de serviço a doutrina se divide entre o conceito econômico²⁶ e jurídico. Entretanto, tal definição, para o direito, só pode ser extraída do sistema jurídico, porque serviço não se vende, presta-se. Cumpre ressaltar, ademais, que não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, do preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto, sendo uma espécie deste gênero.

A definição de serviço tributável não parte da análise de uma competência residual, ou seja, de que tudo que não esteja abrangido por outras normas de hipótese de incidência seja serviço. Ao contrário, o sentido da expressão constitucional é afirmativo e claramente indicativo, impondo ao intérprete a busca construtiva de significados positivos, aos quais se chega pela via de afirmação, e não pelo caminho da exclusão ou negação.

Em rigor, a noção de serviço deriva da Constituição, na medida em que esta o identificou com precisão, justamente para distingui-lo de outros fatos, tributáveis pelas demais pessoas jurídicas ou que estejam fora do alcance de qualquer hipótese de incidência tributária.²⁷

À primeira vista, para uma correta interpretação do objeto estudado, o art. 156, III, da CF, impõe-se a exclusão do serviço público, porque submetido ao regime de direito público e por ser imune.

Estão, igualmente, afastados, os trabalhos realizados para si próprio, pois destituídos de cunho econômico; os serviços prestados em regime familiar, os altruísticos, desinteressados e filantrópicos, por lhes faltar conteúdo negocial; os trabalhos realizados em relação de emprego ou subordinação; e, por fim, excluem-se

²⁶ Para essa parcela da doutrina, o ISS incide sobre a venda de serviço, ou seja, a circulação de bens imateriais ou incorpóreos (Natália de Nardi Dácomo, **A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços**. São Paulo, Noeses, 2006, p. 35).

²⁷ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 107.

aqueles de competência dos Estados, que se restringem aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme preceitua o art. 155, II, da CF, bem como todos os fatos compreendidos em possíveis hipóteses de incidência, que foram atribuídos a outras competências tributárias.²⁸

A partir das considerações esposadas, pode-se apresentar o serviço tributável pelo Município, definido com maestria por Aires Barreto, como sendo:

“o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com o fito de remuneração, não compreendida em outra esfera de governo”.²⁹

Assim, somente incidirá ISS, no caso de prestação a terceiro, de uma utilidade com conteúdo econômico, o que pressupõe onerosidade, sob o regime de direito privado, tendente a produzir, ao fruidor, uma utilidade material ou imaterial, em que o “fazer” prevalece sobre o “dar”.

Ressalte-se que tais serviços, ainda que executados com emprego de matérias-primas (fabricadas pelo próprio prestador ou por terceiros) e/ou com a utilização de instrumentos ou maquinarias, não se descaracterizam, ou seja, continuam sendo serviços. Isso porque, são poucos os serviços chamados puros, que se desenvolvem sem o emprego de instrumentos ou materiais.³⁰ Na verdade, a maioria dos serviços apenas se concretiza com o uso de equipamentos, máquinas e ferramentas e/ou com a aplicação de materiais. Estes são apenas realidades acessórias, em relação aos serviços, as realidades principais. Como esses materiais se agregam aos serviços, ao seu fazimento, devem seguir o tratamento jurídico-

²⁸ Aires F. Barreto, **ISS na ...** op. cit., p. 63.

²⁹ *Op. cit.*, p. 35

³⁰ Geraldo Ataliba e Aires Barreto, **ISS e ICM – Conflitos**, in *Suplemento Tributário* 72-81/333.

tributário a eles dispensado.³¹ A aplicação do material, nesses casos, é pressuposto indispensável para a prestação do serviço, não desfigurando sua natureza.

A essência continua, pois, no esforço humano que o caracteriza, define e dá-lhe a natureza de serviço, o emprego de equipamentos, instrumentos ou materiais, apenas configura meios que viabilizam, aumentam ou garantem o desempenho humano, não descaracterizando a obrigação de fazer.

Dessa forma, observa-se que, nesses casos, o serviço continua existindo, sendo defeso às leis infraconstitucionais dispor de maneira diversa, porquanto o assunto envolve competências tributárias das pessoas políticas, que só podem ser alteradas pelo constituinte originário.

Percebe-se, por fim, que a CF traçou, com riqueza de pormenores, os limites do ISS, de tal modo que o legislador ordinário municipal, ao instituí-lo, terá que respeitar uma série de ditames constitucionais. Isso porque, por força do princípio da rigidez de competências tributárias, a lei municipal não pode ir além do conceito de serviço tributário, constitucionalmente posto.

3.2.3 Dos “serviços definidos em lei complementar”

A CF dispõe sobre a incidência do ISS sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, III).

A definição de serviços em lei complementar tem sido motivo de controvérsia, quando cotejadas a autonomia municipal para instituir o imposto e a outorga de competência ao legislador nacional para indicar os serviços que podem ser tributáveis.

O primeiro posicionamento deflui da CF (art. 30, III) que a competência tributária é instrumento de autonomia dos Municípios, que o permite instituir e arrecadar os tributos a ele afetos. Assim, a submissão dos Municípios ao arbítrio do legislador complementar agride frontalmente a autonomia municipal, uma vez que

³¹ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 112-114.

importa na inibição de sua competência, constitucionalmente garantida. Como sustenta José Eduardo Soares de Melo,³² "os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada de auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades. Não há nenhum sentido jurídico no fato da arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso na medida em que as listas sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços".

Colocada nos devidos termos, a lei complementar em pauta é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, podendo os municípios desde logo gravar os serviços não incluídos na competência dos Estados e do Distrito Federal, independentemente de aventada em lei complementar, como ensina José Souto Maior Borges:

"... 'Residual', considerada a demarcação de competência tributária pela própria Constituição, é a competência tributária do Município: serviços não compreendidos dentro da competência tributária... dos Estados. Dentro desse campo, que depois será revelado, é que cabe a tributação pelo Município. A lei complementar só vai definir a área de conflito, então, ela terá uma opção a exercer, politicamente: esgotar ou não a área de conflito. Fora disso, não vejo como se possa compatibilizar a construção dessa função da lei complementar com a sistemática da Constituição".³³

Nesse sentido, entende-se que a lei complementar tem a finalidade de explicitar os serviços com vistas a evitar eventuais conflitos de competência em razão

³² José Eduardo Soares de Melo, **ISS...** op. cit., p. 54.

³³ **Apud** Antônio Maurício da Cruz, **O IPI – Limites Constitucionais**, São Paulo, RT, 1984, p. 53-54.

de materialidades afetas à União, Estados e Distrito Federal.³⁴ Assim, ela somente poderia ser aplicada

“na área de atritos eventuais entre o imposto de serviços e impostos de competência alheia (ex: imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações financeiras, da União; imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, dos Estados), ou seja, no âmbito material sujeito a conflitos de competência tributária, é que caberá a definição pela União dos serviços submetidos ao imposto municipal. É a chamada zona cinzenta, interpenetrável por tributos diversos...”³⁵

De outro lado, o entendimento que prevalece é de que os Municípios somente podem tributar os serviços que estão na lista, veiculada por lei complementar, sendo aquela taxativa.³⁶ Isso significa que só incide ISS nas prestações de serviços nela arrolados e à falta de autorização da lei complementar, não podem, os Municípios, tributar qualquer serviço.

Superada essa discussão e partindo do entendimento majoritário, tem-se que a Lei Complementar 116/2003 (que deu nova redação ao DL 406/68, ao DL 834/69, à LC 56/87 e à LC 100/99) veicula a Lista de Serviços tributáveis por meio de ISS, indicando que somente a prestação dos serviços,³⁷ expressamente referidos, podem ser alcançados pelo dito imposto.

A circunstância de a CF outorgar à lei complementar a tarefa de definir os serviços não significa que ela tenha dado ao legislador complementar a liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente. Isso porque a rigidez e a exaustividade são características particulares do sistema tributário nacional, em

³⁴ José Eduardo Soares de Melo, *op. cit.*, p. 55.

³⁵ Souto Maior Borges, **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, RT, 1975, p. 187.

³⁶ Aliomar Baleeiro, **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 500-501.

³⁷ Os serviços indicados na lista anexa à Lei Complementar devem ser compatíveis com o conceito constitucionalmente posto, conforme estudamos.

que o CTN, em seu art. 110, prevê ser defeso à lei tributária “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados, expressa e implicitamente, pela Constituição Federal... para definir ou limitar competências tributárias”.

Ressalte-se que a presença de serviço na listagem, veiculada pela lei complementar, não garante que possa ser considerado como tal, porque quem diz a última palavra a respeito do que seja serviço tributável é a própria Constituição. Por isso, fatos que não configuram prestações de serviços privados, ou que sejam de competência de impostos federais ou estaduais, em virtude da rigidez das competências tributárias, não podem ser objeto de incidência de ISS, ainda que previstos na lei complementar, que, no caso, será inconstitucional. Ao contrário, se os serviços arrolados na lista encaixarem-se no conceito constitucionalmente delimitado, ficam os demais entes políticos proibidos de se arvorarem sobre tais fatos incluídos na competência municipal.

3.3 Do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

3.3.1 Operações jurídicas praticadas com produtos industrializados

A investigação da materialidade da hipótese de incidência do IPI parte, naturalmente, da sua atribuição de competência, insculpida na CF, in verbis:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV – produtos industrializados.”

Analisando o dispositivo, percebe-se que o foco constitucional, quando institui o gravame sobre produtos industrializados, está para um momento ulterior à atividade industrial, o que permite verificar que não é a industrialização em si que será alcançada, mas o produto dela nascido. Não basta isso, todavia. Fazendo uma interpretação sistemática do texto constitucional, quando da análise do princípio da

não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF), resta claro que a incidência do tributo dá-se sobre a operação que tenha por objeto produtos industrializados.³⁸

A hipótese de incidência requer a presença de um verbo seguido de um complemento, já desvendado. Valemo-nos mais uma vez do contexto constitucional, partindo da análise de dispositivos que também tratam de figuras tributárias que incidem sobre operações. Para tanto, deflui do art. 155, § 2º, XI, da CF, que menciona operação “realizada”, que o verbo a ser complementado não é outro, que não, “realizar”. Tem-se que o critério material da hipótese de incidência do IPI é “realizar operações com produtos industrializados”.³⁹

Assim, por injunção constitucional, o IPI apresenta por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e impulsioná-lo para fora do estabelecimento produtor, por força de um ato jurídico oneroso, que lhe transfira a titularidade. Não bastam a industrialização, tampouco a saída do produto do estabelecimento produtor. Para que nasça a obrigação de pagar o IPI, é necessário que a saída desse produto industrializado seja resultado da celebração de um negócio jurídico translativo de sua titularidade, confirmando que a vontade constitucional volta-se para as operações jurídicas praticadas com o produto industrializado.⁴⁰

O fato imponible do IPI ocorre na venda do produto, e não no momento de sua produção. Diz Geraldo Ataliba: “É só havendo um industrial vendedor que se tem verificada a condição suficiente para ocorrência da hipótese.”⁴¹

Ressalte-se, todavia, que não basta sejam operações, mas estas devem ter a qualificação de jurídicas. Isso porque as operações com produtos industrializados provocam mutações patrimoniais, transferência onerosa de titularidade do objeto, com o correspondente surgimento de direitos e deveres, ou seja, com a produção de

³⁸ José Roberto Vieira, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 72-73.

³⁹ Existem outras duas hipóteses de incidência do IPI, constitucionalmente previstas: a) a importação de produtos industrializados do exterior; b) a arrematação de produtos industrializados levados a leilão (esta foi excluída do âmbito de abrangência do tributo pela legislação específica).

⁴⁰ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 140-142.

⁴¹ Hipótese de incidência do IPI, **Revista de Direito Tributário** 37/151.

efeitos jurídicos. Como “operação” pressupõe a produção de efeitos jurídicos, que apenas advêm de causas jurídicas – emanações normativas, conclui-se que as operações com produtos industrializados são necessariamente jurídicas.⁴²

Sobre o aspecto material do IPI, Eduardo Domingos Botallo observa que este

“incide sobre operações jurídicas realizadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter como hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto para levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade”.⁴³

Se o descritor material da regra-matriz do IPI impõe a realização de operações jurídicas que transfiram a titularidade do produto industrializado, resta evidente que este tributo apenas incide sobre uma obrigação de dar, ainda que seja precedida de um fazer. Isso porque, o processo de industrialização deverá estar preordenado à comercialização, no mercado em geral.⁴⁴ A obrigação, aqui, consiste num “dar produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica.

Sob esse diapasão, o IPI pode ser considerado como um imposto sobre o consumo, alcançando a operação jurídica realizada com o consumidor final do produto industrializado. Essa característica decorre do princípio da seletividade, consagrado no art. 153, § 3º, I, da CF, cujo objetivo é favorecer os consumidores finais, que suportam a sua carga econômica, aferindo sob sua óptica, a essencialidade do bem.⁴⁵

⁴² José Roberto Vieira, op. cit., p. 78.

⁴³ Apud Elcio Fonseca Reis, **IPI: Questões Fundamentais**, São Paulo, MP editora, 2008, p. 229.

⁴⁴ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 143.

⁴⁵ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 143.

Por fim, ressalte-se que fatos que não expressam operações jurídicas com produtos industrializados, consubstanciados em uma obrigação de dar, decorrente de um negócio jurídico translativo de propriedade, são intributáveis pelo IPI, ainda que lei infraconstitucional o permita, uma vez que esta ampliaria o âmbito de abrangência do tributo, fazendo ruir as competências rigidamente estabelecidas pela CF.

3.3.2 Industrialização e produtos industrializados

Para a análise das operações jurídicas, que consubstanciam a hipótese de incidência do IPI, necessário se mostra analisar o processo anterior que as propiciam, qual seja, a industrialização, bem como o produto industrializado que dela decorre para fins de tributação por meio do IPI.

O Regulamento do IPI (Decreto federal n. 4.544/02), em seu art. 4º, incisos I a V, caracteriza como industrialização as operações de transformação (obtenção de espécie nova); beneficiamento (o aperfeiçoamento de um produto, ou a alteração de seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência); montagem (reunião de produtos); acondicionamento ou acondicionamento (a colocação ou a substituição de embalagem); e renovação ou acondicionamento (a restauração do produto).

Industrialização, nos termos do art. 3º, parágrafo único da lei 4.502/64, trata-se de “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”. Já o Código Tributário Nacional considera “industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Assim, industrializar consiste em modificar a natureza, o funcionamento, a utilização, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para o consumo.

Disso decorre que, produto industrializado, para fins de IPI, é resultado de uma operação física, química, mecânica ou, enfim, técnica que modifique a natureza

da coisa ou a sua finalidade, ou a aperfeiçoar para o consumo,⁴⁶ ou seja, são produtos manufaturados em estabelecimentos organizados e estruturados para produção desses bens materiais, através da transformação e aproveitamento de matérias-primas.

Apesar de a CF não fornecer nenhuma definição de produto industrializado, percebe-se que ela levou em conta o conceito trazido pelas normas infraconstitucionais supracitadas, quando fez alusão a tal expressão no seu art. 153, IV, cuja aceitação é ampla por parte da doutrina e da jurisprudência.

Nesse sentido, ensina Geraldo Ataliba, *ipsis litteris*:

“Aceito de modo geral pela maior parte da doutrina e amplamente sufragado por nossos tribunais, presume-se que o legislador constitucional tomou como referencial este conceito, ao elaborar o texto de 1988. Nada indica deliberação de alterar tal conceituação”.⁴⁷

Dessa forma, só existirá produto industrializado, quando um bem in natura sofre qualquer tipo de ação que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer a uma necessidade humana.

Ressalte-se, outrossim, que nesse processo de industrialização os produtos obtidos deverão ser padronizados e massificados, de forma que possam ser repetidos de modo exatamente idêntico por várias vezes (standard). Assim, os bens são produzidos em larga escala, a partir de uma matriz e depois de elaborados, colocados no mercado à disposição de qualquer pessoa que queira consumi-los.⁴⁸

⁴⁶ Aliomar Baleeiro, **Direito...** op. cit., p. 343.

⁴⁷ **ICMS – Semi-elaborados**, in Revista de Direito Tributário n. 48, p. 33.

⁴⁸ Roque Antônio Carraza, op. cit., p. 146.

3.4 Contornos diferenciais entre prestação de serviços (serviços) e industrialização (produtos industrializados)

A comparação entre prestação de serviços, serviços, industrialização e produto industrializado mostra-se de extrema relevância para que a zona nebulosa, que ocupam o ISS e o IPI, seja aclarada no sentido de se indicar qual o imposto incidirá em determinadas situações em que, aparentemente, os dois são cabíveis.

Trata-se, a prestação de serviços, da produção de utilidades materiais ou imateriais, específicas, peculiares e inconfundíveis, de regra, irrepetíveis, no sentido da impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico.⁴⁹

Por industrialização compreendem-se as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, standardizadamente; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível, denotando homogeneidade não-personificada nem personificável de produtos). Dessa forma, a definição de "industrializar" reúne dois requisitos básicos e necessários: alteração da configuração de um bem material; padronização e massificação.⁵⁰

Disso decorre que os produtos industrializados são

"aqueles obtidos pelo esforço humano aplicado sobre bens móveis qualquer, em qualquer estado, com ou sem uso de instalações ou equipamentos. Haverá produto industrializado se, do esforço sobre bem móvel, resultar acréscimos ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviços."⁵¹

⁴⁹ Marçal Justen Filho, op. cit., p. 115.

⁵⁰ Marçal Justen Filho, op. cit., p. 115.

⁵¹ Antônio Maurício da Cruz, **O IPI...** op. cit., p. 55.

Partindo dos conceitos apresentados, tem-se que a diferença cinge-se à intrínseca natureza da prestação de serviços, que se liga à idéia de atividade personificada e individualizada, de atuação artesanal, não-massificada, pouco importando sua estruturação empresarial, que, atualmente, apresenta tendência a uma padronização do conteúdo e a identificação apenas do empresário.⁵²

Sob esse enfoque, a distinção entre prestação de serviço e industrialização não está na estruturação da atividade desempenhada, como dito, mas na natureza específica de cada atuação, considerada isoladamente. Assim, a característica do serviço, prestação de fazer, está centrada em sua individualidade, em que cada serviço é único, na condição de, em cada oportunidade, haver uma identidade irrepetível e inconfundível. Já o produto industrializado é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente, padronizada,⁵³ produzido em larga escala a partir de uma matriz.

Portanto, verifica-se a existência de "serviço", se a produção tiver sido feita especialmente para o consumidor final e em quantidade compatível com o trabalho pessoal ou artesanal do prestador. Por outro lado, estar-se-á diante de um processo de industrialização, se a produção já estiver pronta, realizada para o mercado, em larga escala ou em série.

Hélio Barthem Neto afirma que

"ao outorgar competência aos entes políticos para instituição de impostos, a Constituição de 1988 definiu, entre outras regras, que à União cabia tributar a produção (IPI); aos Estados, o comércio (ICMS); e aos municípios, os serviços em geral (ISS). Sendo assim, haveria um contra-senso se a produção em escala industrial pudesse ser considerada como um serviço para fins de incidência do ISS, bem como seria questionável admitir que um serviço específico e alheio a

⁵² Marçal Justen Filho, op. cit., p. 115.

⁵³ Marçal Justen Filho, op. cit., p. 115.

um ciclo de produção fosse considerado uma industrialização, para fins de incidência do IPI. Haveria, nesses casos, nítida invasão de competência entre os referidos entes políticos”.⁵⁴

Ainda com o fito de esclarecer as diferenças entre os institutos, tem-se a aplicação da categoria das obrigações. Não se pode entender que as materialidades do ISS e do IPI envolvam fundamentalmente um “fazer”, de maior ou menor intensidade, que, tratando-se de IPI, seria mais significativa e se traduziria num bem corporificado; e no caso do ISS, englobaria atos decorrentes de menor desempenho material e nem sempre materializados. Como na CF são distintas as materialidades do IPI e do ISS, deve se encontrar o núcleo de cada um desses tributos, não sendo cabível que ambos tratem de simples atividades humanas, na elaboração de esforço pessoal; na existência, ou não, de materiais; na preeminência, ou não, de equipamentos para sua elaboração, massificação ou padronização.⁵⁵

Na verdade, o IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas, principalmente, pela realização de uma obrigação de “dar” um bem, ou seja, a realização de operação jurídica (transferência de propriedade ou posse) com um produto industrializado (esforço humano que consistiu na sua transformação ou criação de uma nova utilidade). Embora, tenha existido o esforço pessoal em produzir o bem, a obrigação decorre da entrega desse produto corpóreo e materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente.⁵⁶

Já na prestação de serviços, Aires Barreto indica que

⁵⁴ Serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 que podem ser considerados como processo de industrialização – tributação pelo ISS ou pelo IPI?, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 123, São Paulo, Dialética, 2005, p. 2.

⁵⁵ José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto sobre Produto Industrializado na Constituição de 1988*, São Paulo, RT, 1991, p. 123.

⁵⁶ José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto...*, op. cit., p. 124.

“o alvo da tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do fazer. As etapas, passos, processos, tarefas, obras são desenvolvidas “para” o próprio prestador e não ‘para terceiros’, ainda que estes os aproveitem, porque gozando do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível.”⁵⁷

A prestação de serviço tem por objeto uma obrigação de fazer, ainda que requeira o emprego de materiais e/ou equipamentos.

Esse é o ensinamento de Marcelo Caron Baptista:

“sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de ‘prestação-fim’, saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas ‘prestações-meio’ da sua realização.”⁵⁸

Sob esse diapasão, tem-se que a hipótese de incidência tributária do IPI tem por critério material a realização de operação jurídica com produto industrializado, que redundam na transmissão de posse ou propriedade daqueles produtos, consubstanciando, por isso, uma obrigação de dar. Enquanto no antecedente normativo da regra-matriz do ISS, identifica-se a prestação de serviços, de que resulta inevitável reconhecer-lhe a diversa condição jurídica de um fazer.

⁵⁷ ISS – Atividade-meio e Serviço-fim, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 5, p.83.

⁵⁸ Marcelo Caron Baptista, **ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**, São Paulo, Ed. Quartier Latin, 2005, p. 284.

4 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

4.1 Da possibilidade de conflito entre ISS e IPI

Em atenção ao pacto federativo e à autonomia financeira de cada uma das esferas tributantes, os impostos sobre consumo, no Brasil, foram divididos entre os entes federados, cabendo o IPI à União, o ICMS aos Estados-membros e o ISS aos Municípios. Diante dessa divisão, a confusão entre a aplicação dos referidos tributos mostra-se patente, decorrente da linha tênue que separa as suas hipóteses de incidência. Isso porque, o enquadramento de determinado fato econômico em cada uma das hipóteses, torna-se dúbio, o que ocasiona as disputas entre os entes tributantes.

Esse panorama é resultado da complexa estrutura tributária adotada pelo Brasil, que negando a tendência internacional (utilizada pela União Europeia e maior parte dos Estados da América Latina), não optou pelo imposto sobre valor agregado – IVA, incidente sobre o consumo de forma fracionada, desde a etapa inicial de produção até a aquisição do produto pelo consumidor final. Em sua sistemática, em cada parte da cadeia de produção, recolhe-se o tributo sobre o montante acrescido em seu valor venal, transferindo seu encargo nas operações realizadas até ser suportado na última etapa, pelo indivíduo que estará sendo tributado, indiretamente, pelo consumo de sua renda, e não por sua obtenção.⁵⁹

Ressalte-se que a divisão escolhida pelo Brasil prejudica a racionalização lógica da tributação para fins de harmonização tributária, acarretando excessiva complexidade nas normas jurídicas, bem como dúvidas acerca da subsunção do fato às hipóteses de incidência tributária, ocasionando conflitos de competência, além da instauração da guerra fiscal que, na prática, desfavorece a estrutura normativa e o pacto federativo.

⁵⁹ Flávio Couto Bernardes e Maria Juliana de Almeida Fonseca, Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto federativo no Estado Democrático de Direito, In **XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza-CE, 2010.

Ultrapassada a origem da existência dos conflitos de competência entre os entes tributantes, devido a não opção pelo Brasil de um imposto único sobre o consumo, necessária a análise do sistema brasileiro, no que pertine à promoção desses atritos, que parte, fundamentalmente, do estudo da evolução competencial, no que tange ao ISS, no sistema brasileiro, que resulta no mesmo problema.

Quando da introdução do ISS no ordenamento pela Emenda Constitucional no. 18/1965, a sua abrangência era limitada ao alcance dos impostos federais e estaduais, uma vez que os Municípios apenas poderiam instituir imposto sobre os serviços que não estivessem na competência tributária dos outros entes.⁶⁰ Isso porque, os impostos novos eram da competência da União ou dos Estados (art. 21, Constituição de 1946), podendo a lei federal proceder de modo ampliativo, sem criar problemas tributários.

Com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, transferiu-se aos Municípios e, exclusivamente a eles, a competência para tributar os serviços, com ressalva dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Dessa forma, a União ou os Estados não mais estão autorizados a tributar serviços, a não ser as exceções indicadas. Na seara federal, a lei não pode mais ser ampliativa no que tange ao conceito de industrialização, no sentido de englobar qualquer prestação de serviço. Na verdade, sua interpretação tem de ser restrita, de modo a não ferir a competência municipal.⁶¹ Mesmo que alguns serviços não sejam listados para fins de tributação do ISS, não existe autorização para a incidência dos impostos dos outros entes.

Por estar assentada no costume de aplicar normas que agora já estão desatualizadas, a União insiste em estender a área de alcance do IPI sobre fatos jurídicos que, hoje, são alcançados pelo ISS. Isso decorre da competência ampla que dispunha no passado e dos pontos de encontro das incidências dos impostos, que tratam da atividade realizada, sob enfoques diferentes: o IPI funda-se em uma

⁶⁰ Roberto Tauil, Os conflitos entre o ISS e o IPI, 2008.

⁶¹ Aires F. Barreto, **ISS na ...** op. cit., p. 154.

obrigação de dar, enquanto o ISS, de fazer. Entretanto, é bem verdade, como ensina Aires Barreto, que “as genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente, com as de prestação de serviços”,⁶² formando hipóteses de incidência confrontantes, cujo imposto a ser devido partirá da análise acurada da materialidade constitucionalmente imposta e delimitada.

Demais disso, analisando a construção do sistema brasileiro, alguma solução deve existir para resolver o conflito entre ISS e IPI, sendo sugerido o ponto de partida das seguintes premissas: a própria CF demarcou o campo impositivo de cada ente político por meio da fixação da materialidade de seus impostos (se operação jurídica com produtos industrializados, IPI; se prestação de serviços, ISS); ao delimitar, de um lado, o campo de competência de cada ente federado, objetivou, por outro, o negócio jurídico pretendido, ou seja, o objeto da relação jurídica entre prestador e tomador de serviço; e entre industrializador e adquirente do produto. A análise da essência do negócio celebrado indicará, indubitavelmente, qual imposto deverá ser preferido.

Por isso mesmo, ante a exata delimitação das competências tributárias e as notas distintivas anteriormente apontadas para a materialidade de cada imposto estudado, tem-se que tais características, por certo, auxiliarão na determinação de qual exação fiscal incidirá sobre um determinado fato concreto.

4.2 Cotejo do item 72 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 com o item 14.05 da lista de serviços anexa à LC 116/03 no que tange aos serviços de industrialização por encomenda

Diante da complexidade da legislação tributária e políticas fazendárias de arrecadar cada vez mais, importante torna-se elucidar a questão da dupla tributação das operações de industrialização que envolvem serviços relacionados na Lista de

⁶² ISS na ... op. cit., p. 119.

Serviços anexa à LC 116/03, porque, vez ou outra, podem confrontar-se com hipóteses de incidência de outros tributos, como o IPI, no caso de beneficiamento. É que, embora esses dois tributos sejam distintos, economicamente incidem no mesmo substrato.

O conflito de incidência entre IPI e ISS tornou-se mais complexo com a alteração da redação do antigo item 72 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, na redação da LC 56/87, que agora é o subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03.

O item 72 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, assim dispunha:

“72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;”

Durante a vigência dessa norma, sempre que se estivesse diante de uma industrialização por encomenda, para a averiguação da incidência do ISS ou IPI, dever-se-ia observar que se os serviços de recondicionamento, acondicionamento, beneficiamento etc. (item 72) fossem realizados sobre bens destinados a posterior industrialização ou comercialização pelo estabelecimento encomendante, o valor destes “serviços” ficava adstrito à incidência do IPI. Ao contrário, se prestados em bens de uso próprio de quem encomendou, o valor desses mesmos serviços seria tributado pelo imposto municipal, de modo que a análise era feita a partir da destinação do produto.

Ocorre que o citado item 72, reproduzido pelo item 14.05 da lista anexa à LC 116/03, foi significativamente modificado, in verbis:

“Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia,

anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

Percebe-se desse dispositivo que foi retirada a expressão “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, restando claro que incidirá ISS sobre todos os serviços de condicionamento, recondicionamento, beneficiamento, etc., ainda que destinados à nova industrialização ou à comercialização pelo estabelecimento encomendante. De modo que, com a entrada em vigor da LC 116/03, os sobreditos serviços, antes tributados pelo IPI, passaram a sofrer incidência do ISS.

Ademais, para fins de incidência de um ou outro imposto, devem-se avaliar as características da atividade desempenhada, os aspectos da operação realizada. Vale ressaltar que o beneficiamento realizado sobre um produto, que posteriormente é destinado ao comércio, é tido como uma operação industrial, passível de tributação pelo IPI. Se o mesmo beneficiamento for realizado sobre objeto idêntico de propriedade do encomendante, cuja produção é personalizada e não destinada ao comércio, há a nítida prestação de serviço que requer a incidência de ISS.

Entretanto, o fisco federal continua entendendo que, a despeito de estarem na lista, as operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, configuram industrialização. É acrescentado, ainda, a este posicionamento, que o fato de uma operação caracterizar prestação de serviços para fins de incidência de ISS, não impede que a mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando também incluída no campo de incidência do IPI. Confirmam-se, a propósito, as Soluções de Consulta dadas por Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, in verbis:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
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. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. A reunião de produtos, partes ou peças de que resultem novos produtos (luminárias ou quadros elétricos completos), com classificação fiscal própria, caracteriza industrialização, na modalidade montagem. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. O estabelecimento comercial de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por terceiros, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias-primas e produtos intermediários, equipara-se a industrial e, nessa condição, é contribuinte do IPI, em relação aos fatos geradores decorrentes da saída dos produtos tributados que industrializar por encomenda, sujeitando-se às obrigações principais e acessórias previstas na legislação de regência.”⁶³ (grifo nosso)

“CAMPO DE INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITO AO ISS. IRRELEVÂNCIA. As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RIPI/2002, somente escapando ao campo de incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento. O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa

⁶³ Solução de Consulta 27, de 26 de fevereiro de 2013, da 6ª Região Fiscal de Tributação.

mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.”⁶⁴ (grifo nosso)

Ocorre que os Municípios, respaldados pela disposição da lista anexa à LC 116/03, com razão, também cobram o ISS sobre a prestação desses serviços, inaugurando a chamada bitributação, que é um fenômeno tributário que ocorre quando duas entidades tributantes diferentes, no caso sub examine, Município e União, se erguem o direito de cobrar tributos sobre um único e idêntico fato gerador.⁶⁵

Entretanto, a bitributação é inconstitucional, por força do princípio discriminador dos impostos (arts. 153, 155 e 156, da CF). Se houver duas normas jurídicas, de entes políticos diferentes, elegendo a mesma situação fática ou jurídica como elemento nuclear da hipótese de incidência, uma delas será, necessariamente inconstitucional, por invasão da esfera privativa de tributação da outra entidade política.⁶⁶ No presente estudo, ou se tem operação com produto industrializado, sujeita ao IPI, ou se tem prestação de serviços, subjugada ao ISS. Ou incide um ou outro, nunca os dois.

Como a separação das hipóteses de incidência dos impostos em choque não é muito clara, a observância da lei complementar, que esteja em conformidade com a CF, como recurso para a solução desse conflito torna-se imprescindível. Na espécie, a LC 116/03, atuando em seu específico campo de dispor sobre conflitos de competência, conforme prescreve o art. 146, I da CF, entendeu (item 14.05) que restauração, recondicionamento, acondicionamento, beneficiamento, etc., no caso de industrialização por encomenda, caracterizam nítidas atividades de prestação de serviços, cuja consequência é de que sobre elas somente pode incidir ISS.⁶⁷

⁶⁴ Solução de Consulta 350, de 19 de outubro de 2004, da 10ª Região Fiscal de Tributação.

⁶⁵ Eduardo Sabbag, **Manual de direito tributário**, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 388.

⁶⁶ Kioshi Harada, Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISS?, **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1702, 28 fev. 2008.

⁶⁷ Aires F. Barreto, **ISS na ...** op. cit., p. 155.

Dessa forma, a lei complementar do ISS e sua lista de serviços, quando comparada com o IPI tem a seguinte compreensão:

“aqueles casos que nos aproximam das fronteiras que delimitam os contornos desses impostos, às vezes tão próximas e tão indistinta a demarcação que hesitamos em situá-los além ou aquém, resolvem-se, num primeiro momento, pela distinção dos núcleos das respectivas hipóteses (dar ou fazer); e subsistindo a dificuldade, aplica-se a lei complementar que para tanto designou o legislador da Constituição. Assim, pode-se mesmo dizer que a lei complementar específica do ISS não deixa também de ser uma lei complementar específica do IPI, na medida dos conflitos que os acometem reciprocamente.”⁶⁸

Assim, desde que evidentes as zonas obscuras de atrito entre IPI e ISS e desde que o constituinte destinou lei complementar específica para o assunto, é claro que tal diploma, ao contemplar aquelas áreas fronteiriças, fatalmente atingirá o IPI, diga-o expressamente ou não, o que impede a União de exigí-lo, sob pena de afronta à CF, que distribuiu rigidamente as competências.

Sob tal norte, imperiosa a conclusão de que o item 14.05 da lista anexa à LC 116/03 cumpre seu papel constitucional de solucionar o conflito de competência entre IPI e ISS, impondo que nas industrializações por encomenda incida o ISS.

4.3 Industrialização por encomenda: obrigação de fazer

A questão da incidência do ISS sobre a industrialização por encomenda passa ao largo de sua simples previsão na lista anexa à LC 116/03. Claro é que sua indicação em lei de tal qualidade auxilia na solução do conflito de competência entre Município e União. Entretanto, a análise deve ser mais profunda e realizada a partir

⁶⁸ José Roberto Vieira, *A regra-matriz...* op. cit., p. 93.

da natureza de tal operação, que permita concluir se realmente se trata de prestação de serviço, ou melhor, da hipótese de incidência do ISS.

Isso significa que a singela indicação em lei complementar não é suficiente para caracterizar que aquela atividade é prestação de serviço, tendo em vista que ela deve se limitar ao conceito constitucionalmente pressuposto e estudado.

Tem-se que a industrialização e a prestação de serviço apresentam pontos de contato, ainda mais quando se está diante da industrialização por encomenda, que nada mais é do que uma prestação personalizada, sob as especificações determinadas pelo cliente com vistas à satisfação de suas necessidades, em que o produto confeccionado pelo industrial foge da sua normal linha de produção.

Dessa forma, analisando essa atividade sob a ótica da relação jurídica entabulada entre encomendante e prestador do serviço encomendado, percebe-se que se trata de uma prestação-fim, pois o fazer, o esforço do devedor empreendido em benefício do credor, é a obrigação principal, porquanto o dar (entregar o produto beneficiado) não passa de uma prestação-meio, mera consequência do cerne do pacto celebrado entre as partes, o que induz, claramente, à hipótese de incidência do ISS.

Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo STJ, em julgamento emblemático do Recuso Especial 888.8852/ES,⁶⁹ a respeito da incidência do ISS, no caso de empresa que realiza atividade de "desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante)." Vejamos os fundamentos utilizados na decisão, que embora se refira ao ICMS, podem ser aplicados, tranquilamente, no que pertine ao IPI:

⁶⁹ Relator Ministro Luiz Fux, DJ-e 01/12/2008.

"(...)

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

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

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

Percebe-se que a encomenda de determinado bem tangível é acertada mediante um contrato precursor, inserindo-se sempre como uma obrigação de fazer do contratado, que se obriga a produzir o bem sob certas condições e especificidades determinadas,⁷⁰ condicionando a natureza do negócio jurídico, que é celebrado com o intuito de atender uma demanda certa, individualizada, pessoal e tornando-a incompatível com a hipótese do IPI, que pressupõe a produção padronizada e massificada do produto.

⁷⁰ Roberto Tauil, op. cit.

No caso da industrialização por encomenda o que está sendo vendido não é o produto em si, que tampouco será oferecido no comércio a um incontável e indeterminável número de pessoas, mas o serviço de personalização do produto devido à pessoa determinada que o encomendou.

Inclusive, quando da saída desse produto do estabelecimento encomendante, a suspensão do recolhimento do IPI, assim como do ICMS, conforme a decisão indicada alhures, fica condicionada ao posterior retorno dos bens e mercadorias ao industrial de origem, que poderá proceder à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização. O certo é que somente restará caracterizada a hipótese de incidência do IPI, quando houver operação jurídica com produto industrializado, ou seja, transferência da propriedade deste bem a terceiros, o que não ocorre no caso da industrialização por encomenda.

Impende afastar, pois, a equívoca ideia de que qualquer ação sobre materiais configura industrialização, passível de tributação pelo IPI. Isso é o que ensina Roque Antônio Carraza, in verbis:

“Muito de revés, há exclusivamente serviço (tributável apenas por meio de ISS), quando a prestação-fim consistir num fazer. A questão permanece inalterada mesmo quando o processo de modificação do bem material é instrumental à prestação de serviço, ou seja, tipifica ‘conditio sine qua non’ do fornecimento da atividade em favor de terceiro. Ainda neste caso, há intributabilidade por meio de IPI. O que persiste, sim, é a competência privativa do Município para tributar, por meio de ISS, a pessoa que, em caráter negocial, presta o serviço.”⁷¹

Na industrialização por encomenda, o serviço não será descaracterizado, ainda que haja a aplicação de materiais e maquinarias, configuradores da

⁷¹ **Reflexões...**, op. cit., p. 150.

industrialização, porque esta apenas permite a viabilidade e concretização do objeto do contrato, qual seja: a prestação de serviço, caracterizada como prestação-fim.

Ademais, na industrialização por encomenda não existe, de forma nenhuma, as notas características do IPI: produto industrializado, que pressupõe a fabricação em série e massificada, dentro de uma linha de produção do industrial; oferecimento desse lote ao mercado em geral; e transferência da titularidade desse bem. Na verdade, já se descarta a imposição desse tributo pela inexistência da primeira característica, consubstanciada na ausência do próprio produto industrializado, que impedirá, por consequência, a ocorrência da materialidade do IPI.

Ressalte-se, outrossim, que a competência da União não é para tributar a industrialização em si, mas o momento posterior a ela, consolidado na operação jurídica com o seu produto, o produto industrializado. Na industrialização por encomenda, existe a dificuldade de se enxergar a realização dessa operação jurídica exigida para que incida o IPI.

O foco deve partir da relação obrigacional instaurada, a atividade-fim encarada dentro desta relação, e não o fim a que o serviço se presta, no qual por vezes indicará a incidência do IPI ou do ISS. Essa ressalva é importante, porque uma parte da doutrina entende que se o serviço for prestado diretamente ao consumidor ou usuário final, caberá o ISS; e se for prestado no bojo de uma cadeia de industrialização ou comercialização, configurará apenas atividade-meio, e devido será o IPI.

Evidencia-se o raciocínio construído por essa corrente:

“De acordo com a sistemática decorrente dessas normas, a União tem competência para tributar operações (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e acondicionamento) que sejam realizadas nas etapas que integram o ciclo industrial, ou seja, que destinem os produtos delas decorrentes a novas fases de industrialização ou ao comércio.

A competência dos Municípios, desde a CF/67, sempre foi residual, conforme anteriormente demonstrado. Assim, nada impede que constem da lista de serviços tributáveis pelo ISS atividades que, objetivamente consideradas, tenham as mesmas características daquelas que configuram industrialização, nos termos das regras que regem a incidência do IPI. Mas, tais atividades jamais poderão sujeitar-se ao imposto municipal se realizadas numa das etapas do ciclo de industrialização.⁷²

Diante de todas as considerações expendidas, considera-se esta visão um tanto quanto equivocada: primeiro porque desconsidera a verdadeira natureza da atividade realizada pelo prestador, cuja obrigação redundava em uma obrigação de fazer; segundo, não examina com acuidade qual a hipótese ensejadora da incidência do IPI, qual seja, realização de operação jurídica com produto industrializado e não industrialização; e terceiro, não observa a modificação encetada pela LC 116/03, subitem 14.05 da lista anexa, conforme estudado, que suprimiu a necessidade de destinação do produto, se para uso próprio do encomendante ou se para posterior comercialização ou industrialização, para fins de incidência do ISS. Onde a lei complementar, cujo papel é solucionar o conflito de competência não distinguiu e, inclusive revogou disposição que o fazia, não cabe ao fisco federal realizá-lo, sob pena restringir o campo tributário dos Municípios.

O próprio Ato Declaratório Interpretativo no. 20 de 2007, da Receita Federal do Brasil (art. 1º),⁷³ cujo objetivo é auxiliar na interpretação da legislação tributária federal, homogeneizando entendimento sobre determinada matéria no âmbito do Ministério da Fazenda, apesar de se referir à regulamentação do imposto

⁷² Condorcet Rezende e Gustavo Brigagão, *Definição dos Limites de Competência Tributária em Matéria de Industrialização por Encomenda*, à luz da LC 116/03, ISS – LC 116/2003, organizadores Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins, Juruá e APET, 2004, p. 121/122.

⁷³ "Art. 1º. Considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição total dos insumos do produto industrializado houver preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante."

de renda sobre pessoa jurídica, identifica e aparta fatos que poderiam causar conflitos entre IPI e ISS. Este ato administrativo considerou a pessoalidade existente na prestação de serviço para diferenciá-la da industrialização, indicando sua presença no caso da industrialização por encomenda. Ressalte-se que para a conclusão pela incidência do ISS, é indiferente saber quem forneceu os insumos, uma vez que esse ato não configura hipótese de incidência nem de um nem de outro tributo estudado. Nesse sentido, ensina Kyoshi Harada:

“A adjetivação das operações de industrialização por encomenda, constante na parte final do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo sob comento (fornecimento de insumos pelo encomendante em proporção preponderante) pode ajudar a responder a indagação supra, mas, repita-se, não tem relevância jurídica que se pretende emprestar. Para identificação do fato gerador do IPI não interessa saber quem forneceu os insumos. O fornecimento da totalidade de insumos pelo encomendante pode exteriorizar a sua intenção de obter a prestação do serviço de personalização do produto, e não a de comprar o produto. É sabido, porém, que na interpretação da norma jurídica definidora da incidência tributária não interessa a vontade das partes que compõem a relação jurídico-tributária.”⁷⁴

O que tem de certo é que a industrialização por encomenda constitui-se em uma atividade-fim, não podendo ser considerada como uma mera etapa da industrialização para fins de incidência do IPI, na medida em que a obrigação principal, consubstancia-se em um fazer, cuja entrega do bem beneficiado e materializado é mero corolário, consequência, do vínculo estabelecido entre estabelecimento contratante e industrial contratado. Dessa premissa, decorre, portanto, a indubitável conclusão pela incidência do ISS.

⁷⁴ Kyoshi Harada, op. cit.

5 CONCLUSÃO

As competências constitucionais para instituir e cobrar tributos são privativas e exclusivas, subtraindo, do legislador ordinário de cada pessoa política, qualquer possibilidade de livremente vir a definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas, pois vinculados ao conteúdo semântico mínimo determinado na Constituição Federal.

Entretanto, existem impostos, cujas materialidades ocupam zonas cinzentas, ou seja, é muito tênue a linha que os distingue, gerando dúvidas quanto à aplicação de um ou de outro na prática. Esse conflito ocorre com o ISS e o IPI, no caso de industrialização por encomenda, em que a atividade desenvolvida, a priori, se encaixa na hipótese de incidência das duas exações.

Entretanto, analisando-a com mais acuidade e sob o ponto de vista do negócio celebrado, percebe-se que não são encontrados os elementos necessários à incidência do IPI. Isso porque, a elaboração de produtos industrializados que atendam a exigências de um consumidor específico, já que sem a padronização e a massificação inerentes ao processo industrial, implica no desaparecimento da impessoalidade, presente na concepção e na fabricação de bens de consumo destinados ao público em geral. Com a inexistência do produto industrializado oferecido no mercado, impossível realizar a hipótese de incidência do IPI, qual seja, realizar operação jurídica com produto industrializado.

Como o produto é elaborado pelo industrial, não de acordo com sua normal linha de produção, mas de acordo as necessidades específicas de quem contratou, caracterizando uma produção personalizada, a encomenda terá o poder de transformar a natureza jurídica da obrigação de dar para obrigação de fazer, que consubstanciará a prestação-fim, acarretando na alteração da materialidade do imposto incidente sobre este caso, que passa a ser o ISS.

Ainda para a configuração do ISS não importa se o produto será destinado à etapa de industrialização ou comercialização, uma vez que o item 14.05, da lista anexa à Lei Complementar 116/03, revogou a disposição anterior nesse sentido (item

72 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68). Como a função da lei complementar é, justamente, dirimir conflitos de competência, não cabe à União restringir o campo tributário dos Municípios, ou mesmo instaurar a bitributação – proibida constitucionalmente – conforme expendida nas consultas a Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil. Isso porque incide um ou outro tributo, nunca os dois.

De mais a mais, partindo da concepção de que a industrialização por encomenda apresenta a natureza de obrigação de fazer, como prestação fim assumida pelo obrigado na relação negocial, indubitável o seu encaixe na hipótese de incidência do ISS.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. ICMS – Semi-elaborados. In: **Revista de Direito Tributário**. n. 48, pp. 30 e ss.

_____. Hipótese de incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**. 37/151.

_____ e BARRETO, Aires. ISS e ICM – Conflitos. In: **Suplemento Tributário**. 72-81/333.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma - doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Imposto sobre serviço de qualquer natureza. **Revista de Direito Tributário**. n. 29/30. São Paulo, RT.

_____. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 5. São Paulo: Dialética.

BARTHEM NETO, Hélio. Serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar no 116/2003 que podem ser considerados como processo de industrialização – tributação pelo ISS ou pelo IPI? **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 123. São Paulo, Dialética, 2005.

BERNARDES, Flávio Couto e FONSECA, Maria Juliana de Almeida. Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto federativo no Estado Democrático de Direito. In: **XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza-CE, 2010. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3994.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2013.

BORGES, Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Brasília, DF, Senado: 1988.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

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

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

_____. **Curso de direito tributário**. 20. ed., São Paulo: Max Limond, 1998.

_____. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. In: **Repertório IOB de Jurisprudência**. n. 11, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CRUZ, Antonio Maurício da. **O IPI - limites constitucionais**. São Paulo: RT, 1984.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **A hipótese de incidência tributária do imposto sobre serviços**. São Paulo: Noeses, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 2º vol., 9. ed., Saraiva, 1995.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

GAGLIANO, Pablo Stolze, PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. volume II: obrigações. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

HARADA, Kioshi. Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISS?. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 13, n. 1702, 28 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10992> /industrializacao-por-encomenda-ipi-icms-ou-iss>. Acesso em: 8 mai. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços da constituição**. São Paulo: RT, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS**: aspectos teóricos e práticos. 4. ed.. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **O imposto sobre produto industrializado na constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**. 2º vol., 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 1967.

REIS, Elcio Fonseca. **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP editora, 2008.

REZENDE, Condorcet e BRIGAGÃO, Gustavo. **Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03**. ISS – LC 116/2003. Organizadores Marcelo Magalhães Peixoto e Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá e APET, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TAUIL, Roberto. **Os conflitos entre o ISS e o IPI**. 2008. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0043.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2013.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.