

CONFLITO DO BENEFICIAMENTO NO ISSQN

CONFLICT OF IMPROVEMENT IN ISSQN

Evaldo Pereira da Rosa *
Prof. Dr. Pascoal José Marion Filho *

RESUMO

O artigo tem por objetivo apresentar uma síntese analítica do conflito do beneficiamento no ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) com os impostos estadual ICMS - (Imposto Circulação de Mercadorias e Serviços) e federal (IPI) - (Imposto sobre Produtos Industrializados). Os serviços de beneficiamento relacionam seu fato gerador de ISSQN e não de ICMS ou IPI, na hipótese de incidência, mostrando a polêmica conflitante relativa à questão de incidência do beneficiamento. Esta é uma pesquisa bibliográfica, baseada na melhor literatura e jurisprudência jurídica pátria. A Lei Complementar 116/2003 veio mitigar as discussões sobre este conflito de competência, revelando as hipóteses em que a prestação de serviços incidirá, também o ICMS em cima dos materiais aplicados. Neste sentido, entre as disposições trazidas pela nova regulamentação foi uma maior complexidade à questão do conflito de incidência entre o IPI e o ISSQN, qual seja, alteração da redação do antigo item 72, da lista de serviços anexa ao Decreto Lei nº 406/68, na redação da LC Lei Complementar) nº 56/87, agora subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03.

Palavras-chave: Regra matriz, ISSQN, Tributário, Competência.

ABSTRACT

The article aims to provide an analytical synthesis of improvement in conflict ISSQN (tax on services of any kind) with the State taxes GST (tax movement of goods and services) and IPI (tax over Industrialized Products). Beneficiation services relate to its triggering event taxes and VAT or IPI, in the event of impact, showing the conflicting controversy concerning the question of incidence of processing. This is a bibliographical research, based on the best legal jurisprudence and literature. The complementary law 116/2003 came to mitigate the discussions about this conflict of competence, revealing the circumstances in which the provision of services will focus, also the GST on top of the materials applied. In this sense, among the provisions brought by the new regulation was greater complexity to the issue of conflict of incidence between the IPC and the ISSQN, which is changing the wording of old 72, item from the list of services annexed to Decree Law No. 406/68, in the Newsroom of The Complementary Law n. 56/87), now the list annexed to 14.05 the Complementary Law 116/03.

Keywords: Rule array, ISSQN, taxation, competence.

1 INTRODUÇÃO

No cenário hodierno da tributação no Brasil, tem-se observado um incremento na receita do País, advindo da tributação sobre bens e serviços que passou de 361,57 bilhões de reais em 2011 para 1.233,96 bilhões de reais em 2012 (Arrecadação Tributária - em bilhões) R\$ 1.233,96. No judiciário, muito foi discutido sobre o conflito existente entre União, Estado e Município, no que diz respeito à tributação dos serviços e beneficiamento, tendo como base a Lei Complementar 116/2003.

Assim, a partir da vigência da mencionada lei complementar, vários municípios brasileiros alteraram seus códigos tributários municipais e fizeram constar a incidência do

* Acadêmico do Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal.

* Orientador. Departamento de Ciências Econômicas- Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)

ISSQN sobre os serviços de beneficiamento, passando a exigir dos contribuintes o pagamento do imposto.

A partir deste momento, se estabeleceu um conflito ao redor da nova lei, visto que, a União entende haver a incidência do IPI na prestação de serviços de beneficiamento e outros, de industrialização por encomenda. Os estados defendem haver a incidência do ICMS nas operações que envolvam o serviço de beneficiamento e os municípios somente tributam serviços que estiverem elencados na lista anexa à lei complementar e ali está o serviço de beneficiamento.

A tributação somente pode existir se houver determinado ato ou fato jurídico que demonstre a existência de riqueza. Para tanto, são eleitos signos presuntivos de riqueza como a renda, o patrimônio e o consumo. Feitas essas ilações, verifica-se que o assunto está longe de sua pacificação.

Diante disso, o presente artigo, sem a propensão de exaurir a matéria, tem por objetivo analisar o conflito do beneficiamento no ISSQN com o imposto estadual (ICMS) e federal (IPI). O que leva a desenvolver a presente pesquisa é a existência de um conflito de competência tributária, um dos grandes problemas da seara dos tributos, pois determinados produtos carecem da definição de qual a sua competência tributária, principalmente nas questões relativas ao beneficiamento destes e o tributo municipal (ISSQN).

O artigo está organizado em quatro seções, sendo a introdução a primeira delas. A segunda seção traz o referencial teórico, ou seja, a regra constitucional do ISSQN e a legislação vigente, e os aspectos metodológicos. Os resultados da pesquisa e a discussão estão na terceira seção. Por fim, na quarta seção, apresentam-se as considerações finais.

2 O REFERENCIAL TEÓRICO E OS ASPECTOS METODOLÓGICOS

2.1 Regra constitucional do issqn e a legislação vigente

2.1.1 Da obrigação tributária

O eixo do direito tributário é a obrigação tributária, com todas as suas complexidades, quer em relação à forma pela qual ela ocorre, quer quanto a sua exigibilidade. Amaro (1999) lembra que no direito das obrigações se costuma empregar o vocábulo tributo, para designar uma relação jurídica. De um lado dos pólos dessa relação está o dever (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor). O devedor tem obrigação (dever) a cumprir em face ao credor. Já o credor possui direito exercitável perante o devedor. Sob este foco, a obrigação corresponde a um comportamento que o credor pode exigir do devedor e que é traduzível em prestação de dar, fazer ou não fazer.

Fica desta forma o devedor adstrito ao adimplemento de uma prestação em proveito do credor. O devedor tem dívida ou débito, em contraposição ao crédito do credor. Em razão disso, vem a ser a relação “jurídica pela qual uma pessoa (credora) tem o direito de exigir de outra (devedora) uma prestação” (VETARISCHI, 2008, p. 23). No mesmo sentido, ensina Souza (2008, p. 16), que a obrigação vem a ser o “poder público por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação).”

A obrigação tributária termina por ser o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte). Em virtude de esta ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo. Neste rumo, pode-se indicar que a obrigação tributária vem a ser a relação jurídica pela qual o Estado, fundado na legislação tributária, feito sujeito ativo da obrigação, requer do contribuinte, denominado sujeito passivo da obrigação, uma prestação tributária positiva ou negativa. Positiva, quando manifesta que o sujeito passivo tem o dever de dar ou fazer alguma coisa, e negativa quando implica em abster-se, isto é, em não fazer determinada coisa (VETARISCHI, 2008, p. 23).

Segundo Cassone (2001), o direito tributário é de natureza obrigacional, já que seu objetivo é a arrecadação do tributo. Desta forma, uma vez praticado o fato descrito, pela lei tributária, nasce à obrigação tributária, cuja relação jurídica se estabelece entre duas pessoas: o sujeito ativo, ou credor, que é a U-E-DF-M, conforme a competência sobre o tributo e o sujeito passivo, ou devedor, que é o contribuinte que praticou o fato gerador tributário.

A obrigação, além de ser um dever jurídico, presta-se a designar a própria relação jurídica, materializando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspondentes. Ela será extinta a partir do pagamento do tributo devido, ou pelas demais formas previstas no Código de Tributos Nacionais. Cabe ressaltar que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, independente da natureza econômica ou jurídica da atividade.

2.1.2 Incidência tributária

A norma jurídica que cria o tributo não está estruturada de modo diverso das demais. Assim, possui uma hipótese (ou suposto, ou descriptor) à qual é imputada uma consequência (mandamento ou prescrição, ou estatuição). A hipótese de incidência de norma jurídica contém a descrição de um fato que, se, e, quando acontecido, dá origem à obrigação de pagar tributo. O núcleo dessa descrição do fato é designado critério ou aspecto material, ao qual devem conjugar-se as coordenadas de tempo e de lugar.

Segundo Becker (2002), os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terá realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar pré-determinados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.

Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico do tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo. No conteúdo da hipótese de incidência, além do núcleo, existem ainda um ou mais elementos das mais diversas naturezas que adjetivam o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação. O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as espécies jurídicas daquele gênero jurídico do tributo são conferidas pelos elementos adjetivos (HARADA, 2011).

A fenomenologia do fato gerador (hipótese de incidência, suporte *fático*, etc.) não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (fato gerador”, suporte *fático*, etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de

incidência fica condicionada a realização desta hipótese de incidência (BECKER, 2002).

As genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente com as de prestação de serviços. Antes da introdução no nosso sistema constitucional do imposto sobre serviços e sua colocação na competência dos Municípios, tal problema era irrelevante, ou mesmo inexistente. Mesmo porque, até 1965 (quando se editou a Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946), os chamados impostos novos recaíam na competência da União ou dos Estados (artigo 21, Constituição de 1946), podendo a lei federal proceder de modo ampliativo, sempre que atingisse a área do presente artigo, sem criar problemas tributários (RAMALHO, 2004).

Com a criação do ISSQN e sua entrega principal e preferencialmente aos Municípios, modifica-se substancialmente o panorama. Não pode mais a lei federal ser ampliativa, nem lassa, ao conceituar industrialização. Na espécie, a Lei Complementar 116/2003, atuando em seu específico e indevassável campo de dispor sobre conflitos de competência, a teor do artigo 146, I, da Constituição Federal, entendeu (subitem 14.05) que restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento**, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento e plastificação configuram nítidas atividades de prestação de serviços. Via de consequência, sobre elas só pode incidir ISSQN, nunca o IPI. O ICMS como o ISSQN são impostos que incidem sobre o consumo. A diferença marcante entre eles encontra-se delineada na Carta da República de 1988 (POÇAS, 2004).

Dispõe o artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal que os “Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” Também prescreve o Texto Constitucional que este imposto “será não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (ASSSAN, 1998, p. 78-79).

O ICMS, como delineado pela Constituição Federal, orienta os entes tributantes a instituir o ICMS sobre as operações mercantis. Este critério material da hipótese de incidência traz um elemento intrínseco de muita importância, qual seja, o termo “operação”, seguido de um qualificador “mercantil”. “Operação” pressupõe a realização de um negócio oneroso e bilateral (um adquirente ou tomador de serviço e um fornecedor ou prestador de serviço). A

não-cumulatividade é uma regra que objetiva eliminar a incidência direta e trazer um regime de tributação que privilegie a agregação de valor. Se não houver agregação de valor, tem-se uma tributação anulada. Aqui surge uma característica intrínseca do ICMS, a sua neutralidade (ALBUQUERQUE MELO, 2005).

Os serviços suscetíveis à incidência do ICMS são: o transporte de cargas, realizado entre municípios e estados (transportes interestaduais e intermunicipais; importação de serviços de transportes de cargas, de passageiros e afins; prestação de serviços de comunicação telecomunicação) ainda que as prestações se iniciem no exterior e, por fim, os serviços fornecidos com mercadorias não compreendidos na competência tributária dos municípios e os serviços prestados e/ou associados com fornecimento de mercadorias, quando a lei específica expressamente sujeitá-los à lei estadual (HARADA, 2011).

Assim, se a lista anexa a Lei Complementar 116/2003 não estiver expressamente ressaltando a incidência do ICMS sobre tais serviços prestados, ele ficará sujeito apenas ao ISSQN, e não ao ICMS. A Constituição Federal concedeu aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar, como também de traçarem o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora deste imposto e limitando o domínio da competência atribuída aos Municípios (HARADA, 2011).

A Constituição Federal não cria imposto, limitando-se a estabelecer as competências para que as pessoas políticas, mediante lei, os criem. Estas leis (federais, estaduais ou municipais) devem circunscrever-se rigorosamente à esfera materialmente demarcada pelo próprio Texto Magno, sob pena de invadirem competência alheia. O Texto da Carta da República, ao outorgar competência aos Municípios, no artigo 156, III, refere-se expressamente a serviços (POÇAS, 2004).

O imposto ISSQN alcança todo e qualquer serviço, com exceção apenas dos destinados, na partilha constitucional, aos Estados. O texto é incisivo: a atribuição é de serviços de “qualquer natureza”. Salvo os cometidos à competência dos estados, todos os demais são tributáveis pelo Município. A competência é irrestrita e lata. Qualquer que seja sua natureza, observados os lindes constitucionais do conceito, todos os demais serviços podem ser tributados pelo Município. Em face da outorga constitucional, os Municípios podem erigir como hipótese de incidência a prestação de todo e qualquer serviço. A Constituição libera aos municípios competência de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto serviços de comunicação e de transporte transmunicipal. Diz, porém, que os serviços serão definidos por lei complementar são exatamente as exceções: comunicação e transporte

(HARADA, 2007).

A necessidade de definição por lei complementar tem por sentido, justamente, apartar situações complexas e excepcionais em que se confundem prestação de serviços e fornecimento de mercadorias.

2.1.3 Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, incide sobre a prestação de serviços, estes definidos em lei complementar. Tem função predominantemente fiscal, sendo grande fonte de arrecadação dos municípios. Os serviços tributados pelo ISSQN são bens imateriais, ou seja, a atividade humana que por meio do trabalho gera riquezas, incidindo o imposto sobre sua produção e circulação, ao contrário do ICMS, que incide predominantemente sobre a circulação de mercadorias (bens materiais) e do IPI que incide sobre a industrialização de produtos (MANGIERI, 2003).

Neste sentido, a definição do imposto está diretamente vinculada ao conceito de serviços, que, para Cassone (2001), o ISSQN vem a ser uma atividade tributável e que deve ser um serviço que dê a alguém uma materialidade fruível. Uma atividade, para ser tributável, precisa ter certo conteúdo econômico, ou seja, venha a proporcionar determinado conforto ou utilidade. Sendo assim, não há ISSQN sobre ato negocial, sobre o contrato em si, mas sobre a prestação de serviços. Acrescenta ainda que, o serviço é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem, ou seja, serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestado a terceiros.

São definidos pela Lei Complementar, por expressa disposição constitucional (artigo 156, IV), como já citado neste estudo. Mas, a lei complementar não poderá distorcer o conceito de "serviços" utilizado pela Constituição Federal, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço no sentido que o Sistema Constitucional Tributário confere tal termo (CASSONE, 2001).

O texto constitucional não explicitou serviços, atribuindo tal função à lei complementar. Desde a criação do ISSQN com a Emenda Constitucional nº 18/65, os serviços por si tributados sempre fizeram parte do rol iniciado pelo Decreto-Lei nº 406/68, com os acréscimos do Decreto-Lei nº 834/69, da Lei Complementar nº 56/87 e da Lei Complementar nº 100/99 (MELO; PAULSEN, 2009).

Observando-se a conceituação do imposto sobre serviços, ele tributa a atividade definida em lei complementar, tida como serviço, que tem um valor econômico, ao contrário do ICMS, que, de regra, tributa a circulação do bem material, e do IPI, que incide sobre a fabricação de produtos industrializados.

Na Constituição de 1946, o imposto de indústrias e de profissões passou para o Município (artigo 29, inciso III) e o imposto de diversões públicas foi mantido (artigo 29, inciso IV). Os Estados-membros poderiam legislar sobre impostos não previstos expressamente na Constituição (artigo 21), inclusive sobre transações e sobre vendas e consignações (artigo 19, inciso IV). Esses sistemas eram embasados em critérios jurídicos e não econômicos, com distorções como o imposto de exportação que era de competência dos Estados-membros; o imposto sobre vendas e consignações tinha incidência em cascata, cumulativa; muitos impostos não tinham qualquer finalidade econômica, podendo ser suprimidos (MARTINS, 1998).

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços – ISSQN é da competência dos Municípios (Constituição Federal de 1988, artigo 156, inciso III). Substituiu com a Reforma Tributária feita pela Emenda nº 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal.

De acordo com Paulsen e Melo (2009) o cerne da materialidade do ISSQN não se restringe a serviço, mas a uma prestação de serviço, englobando um negócio (jurídico): pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado. A obrigação de fazer concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação de dar (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros).

Note-se que a exclusividade do ISSQN sobre a prestação de serviços deve apartar-se das incidências de outros tributos, concernentes a específicas atividades, ainda que simultâneas ou complementares. O ISSQN é imposto fixo, não há que se falar em alíquotas e em base de cálculo, porque não há o que se calcular. Porém, a base de cálculo do ISSQN depende do tipo de contribuinte. Para as prestações de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo; pode ser diverso, em função da natureza do serviço ou, de outros fatores pertinentes, como exemplo, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho (AMARO, 1999).

2.1.4 Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03

Disciplina o Decreto-Lei nº 406/1968, em muitos de seus dispositivos, matéria privativa de lei complementar. Cita-se aqui como exemplo, a identificação dos serviços de qualquer natureza. Ele foi recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio instaurado a partir da Constituição Federal de 1988, resultante da regra explícita no parágrafo 5º, do artigo 34 das disposições Constitucionais Transitórias, que garante a validade sistêmica da legislação anterior, quando não for incompatível com o novo sistema tributário nacional.

Esse Decreto-Lei 406/1968 tomou como regra principal a incidência em razão do estabelecimento prestador, considerando exceção a da incidência do ISSQN em razão do local da prestação de serviços. Assim dispõe referido decreto-lei:

Artigo 12: Considera-se local da prestação do serviço:a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

A regra que nasceu com intuito de solucionar acabou criando uma problemática no sistema tributário dos municípios, prejudicados pela guerra fiscal que se instalou. Utilizando-se do Decreto-Lei nº. 406/68, as empresas passaram a instalar sedes de fachada em municípios com alíquotas de ISSQN que beiravam a isenção, determinando-os como locais do pagamento do tributo, mesmo que a prestação do serviço ocorresse em outros municípios, até em casos que não havia qualquer estrutura mínima caracterizando o estabelecimento prestador. Foi uma manobra que distorceu o conceito de estabelecimento prestador, assim como o objetivo do legislador em resolver os casos excepcionais de difícil determinação do local e do momento da prestação do serviço. O que não poderia prevalecer era a incidência do tributo em local inexistente, de "fachada" (MELO JUNIOR, 2005).

O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que o local de incidência e do pagamento do ISSQN deve ser onde se dá a efetiva prestação do serviço, sendo irrelevante a localização da sede da empresa ou de qualquer outro equipamento que desvirtuasse a ocorrência do fato gerador. Por sua vez, a Lei complementar nº 116/2003¹, passou a vigorar na data de sua publicação, isto é em 01 de agosto de 2003, portanto aplicável e eficaz a partir deste momento. Mesmo ainda não sendo regulamentada pelos municípios, suas disposições já eram aplicáveis desde tal data (BRASIL, 2012).

¹ BRASIL. Lei Federal n. 116/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0406.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

A solução para esta dúvida é simples, e a solução advém da Constituição Federal, artigo 5º, XXXVI, e da interpretação da antiga, porém extremamente esclarecedora Lei de Introdução ao Código Civil. Note-se o disposto em seu artigo 6º: "A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada". Com referência a *Alíquota* a Constituição Federal brasileira estabelece que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas. Tal imperativo implica: antinomia constitucional, porque, se de um lado é atribuída competência ao legislador nacional (Congresso); de outro, ocorre interferência na autonomia municipal para instituir os tributos de sua competência, no que estaria compreendida a fixação de alíquotas de seus interesses (MELO; PAULSEN, 2009).

Isto fica claro a partir da Lei Complementar 116/03 (artigo 8º, II) que estabeleceu a alíquota máxima de 5% (cinco por cento), sem excepcionar nenhuma espécie de serviço, nada dispondo com relação à alíquota mínima. Desta forma a partir de 2004, os municípios precisam observar a alíquota máxima de 5%, e a mínima de 2% (esta não se aplicando aos serviços relativos à construção civil, previstos basicamente nos itens 7.02, 7.04 e 7.05, da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03). No que tange ao trabalho pessoal e às sociedades uniprofissionais, deveriam ser adotadas alíquotas fixas ou variáveis, “em razão da natureza do serviço ou de outros fatores atinentes, em tal não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (Decreto – Lei nº 406/68, artigo 9º, § 1º) (MELO; PAULSEN, 2009).

Note-se que a exigência do ISSQN, segundo um valor previamente estipulado, era criticada por não guardar consonância com a estrutura das normas de incidência, pois a base de cálculo deve fundamentar-se no princípio da capacidade contributiva, atrelado ao princípio da isonomia. Lembra o autor que tal questão foi solucionada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 236.604-7-PR), (MELO JUNIOR, 2005).

2.1.5 Regra matriz

A norma jurídica é um fenômeno que se processa em nossa mente, alguma coisa que escapa, decididamente, da apreensão sensorial, sendo captada por recursos do intelecto. Neste sentido, ocorrendo a hipótese de alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias, em determinado Estado da Federação, então dever-ser a consequência; esse alguém estará obrigado a pagar 17% do valor da operação à Secretaria da Fazenda de um dado Estado da Federação. Vê-se, com clareza, que o segundo dever-ser se apresenta na modalidade obrigado, ao passo que o primeiro não varia, mantendo-se neutro. Logo, a regra-

matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Assim, ao tornar-se efetivo os eventos presentes na hipótese, dever-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Ali será encontrada uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Este é o dever-ser modalizado (CARVALHO, 2002).

Portanto, feito norma jurídica geral e abstrata, como visto antes, a mesma descreve: dada hipótese, 'x' deve ser o conseqüente 'y', dispondo sobre condutas. Tendo por compreendido, pois, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social (relativo à incidência) e liga a ele uma consequência (nascimento da relação jurídica tributária), como norma jurídica. Ensina Carvalho (2002), que a norma tributária, em sentido estrito, reitera-se, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

A característica essencial da fenomenologia da incidência tributária é a de jurisdicizar o fato descrito no antecedente da norma jurídica. Uma vez efetivada a ocorrência fática da hipótese tributária a norma incide. Fato concretizado é o imponível presente rigorosamente no mundo fenomênico. Este é um fato que, na regra-matriz, se apresentava abstrativamente. Todavia, cabe destacar que, fato imponível tem estrito contato com fato hábil de onde se origina a obrigação tributária. Note-se que o fenômeno de um fato imponível afinar com as diversas peculiaridades ao fato expresso na hipótese da regra-matriz é a realização da previsão legal denominada subsunção (CARRAZA, 2006).

A doutrina jurídica pátria harmoniza-se com o fato de ser a Constituição Federal o ponto de partida para a descoberta da regra-matriz, não só do ISSQN, mas também de todo e qualquer tributo, ou seja, é garantidora do complexo de normas que forma o Ordenamento Jurídico. No Direito Tributário, ela determina as matérias que serão legisladas e a forma com que o processo legislativo transcorrerá. A Constituição Federal, ao tratar da competência tributária e dos tributos a serem instituídos pelos Entes Federativos, buscou fornecer garantias aos virtuais contribuintes tendo em vista as possíveis abusividades que poderiam ser praticadas pelo Poder Legislativo (BARRETO, 2006).

Por sua vez, o Poder Constituinte delineou de forma precisa todos os elementos necessários para que o legislador infraconstitucional criasse um tributo. Neste rumo "por ser extremamente exaustiva, a Constituição Federal não deixa margem de liberdade para o legislador ordinário, eleger tanto a materialidade da h.i., como designar os sujeitos passivos"

(ATALIBA, 2002, p. 81). Sob este eco, a Constituição Federal fixou a regra-matriz de incidência possível dos tributos a serem normatizados, com todos os critérios necessários para a sua exigência.

O ISSQN, expresso no artigo 156, inc. III, da Constituição Federal, limitou o legislador municipal na edição de normas para a criação e cobrança desse tributo. Desta forma foi feito porque o constituinte originário propôs a prestação de serviços como fato tributável. Assim, nada além desse conceito poderá figurar na hipótese de incidência do imposto. Portanto, com base no artigo 156, III, da Constituição Federal, somente poderá instituir o ISSQN com a seguinte regra-matriz de incidência: a) aspecto material: prestar serviços; b) aspecto pessoal: b1) sujeito ativo: município; b2) sujeito passivo: quem prestar serviços; c) Aspecto quantitativo: c1) base de cálculo: valor do serviço; c2) alíquota: parcela da base de cálculo que não configure confisco; d) Aspecto espacial: dentro dos territórios municipais; e) Aspecto temporal: momento da prática do aspecto material (CARRAZA, 2006).

A hipótese de incidência do ISSQN consiste em prestar serviço, não compreendido no artigo 155, II, da Constituição Federal. A sua essência não está no termo serviço isoladamente considerado, mas na atividade humana que do mesmo advém, qual seja, a de prestar serviço. Tal síntese ampara um verbo e respectivo complemento, viabilizando isolar o critério material dos demais (BARRETO, 2006).

De acordo com a técnica jurídica, prestar serviço é uma atividade em proveito alheio, já que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. Note-se que a Constituição Federal arrolou tão somente arquetipo evidenciadores de riqueza. Assinala Barreto (2006), que é incompatível, com a estrutura sistêmica constitucional a tributação, dessas categorias de evento.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do ISSQN não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado. Um tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas). Portanto, o ISSQN, sob o amparo luminoso da Constituição Federal, está impedido de incidir onde inexistir prestação de serviços (SOARES DE MELO, 2001).

Este enfoque revela que o máximo que se pode dizer é que o ISSQN é um imposto de competência tanto de Municípios como do Distrito Federal ou, inversamente, visto pelo efeito negativo ou inibitório, excludente de Estado e da União.

A regra aqui é que o sujeito ativo ISSQN é o Município (ou o Distrito Federal), em cujo território realiza-se a prestação de serviços. Entende-se aqui o sujeito ativo feito o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária. Não raro é representado pelas pessoas jurídicas de direito público interno, como a União Federal, os Estados membros, Distrito Federal e Municípios – que possuem poder legislativo para editar normas conforme as diretrizes fornecidas pela Constituição Federal. É possível também, nos casos de parafiscalidade, ser representado por órgãos da Administração Pública Indireta e pelas entidades paraestatais (SESI, SESC, SENAI etc.), que são pessoas jurídicas de direito privado que realizam atividades de interesse público (SOARES DE MELO, 2001).

Com relação à sujeição passiva pode-se afirmar que, em princípio, este pode ser a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como destinatária (ou destinatário legal tributário). Neste sentido, será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida na Constituição Federal ou quem tenha relação pessoal e direta, como expresso no artigo 121, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional – CTN -, com essa materialidade. Pode-se dizer que, sob o prisma de uma relação jurídica de cunho exclusivamente tributário o “contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no polo passivo dessa relação. E assim é, porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária” (BARRETO, 2006, p. 86).

2.1.6 Beneficiamento

Beneficiamento é a operação de descascamento, limpeza, polimento, separação ou outras a que se submetem os produtos agropecuários, para serem consumidos ou industrializados. O beneficiamento importa modificar, aperfeiçoar, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.

Também pode designar a ação e o efeito de melhorar, beneficiar ou valorizar a mercadoria ou produto, sem que se altere ou se modifique a espécie anterior. Não há transformação, há simplesmente a modificação no aspecto da coisa, para melhor. No sentido legal, beneficiamento é tomado nesta mesma acepção. Significa a operação a que se submete a mercadoria ou o produto, sem alterar ou modificar a sua classificação, embora a subordine à tarifação mais elevada, em consequência da melhora por que passou. O beneficiamento, assim, é o ato de valorização do produto, pelo que é aumentado o seu preço de aquisição (PLACIDO; SILVA, 2012).

Com entrada em vigor da Lei Complementar Federal 116/2003, que regula as normas gerais de ISSQN, apresentou-se algumas questões de conflitos de competência entre os entes públicos Federal, Estadual e Municipal, mormente em face dos serviços de beneficiamento, galvanoplastia, adonização etc., contidos no item 72 do Decreto Lei 406/1968, atualmente retratados no item 14, subitem 14.05 da Lei Complementar Federal 116/2003.

Razão pela qual o Decreto Lei 406/1968 previa que a tributação de tais serviços somente ocorreria quando os objetos sujeitos às operações de serviços não fossem destinados à industrialização ou comercialização. Entretanto, ocorre que a Lei Complementar Federal 116/2003 suprimiu do texto legal tal exigência, de forma que os entes municipais passaram a entender como tributáveis todos os serviços, independentemente da destinação do objeto (ALBUQUERQUE MELO, 2005).

Note-se que não obstante a clareza do texto legal, os contribuintes que se enquadram na descrição normativa do tipo tributário supra, vem enfrentando dificuldades na interpretação da legislação, agravada pelo fato de a União, Estados e Municípios estarem exigindo o pagamento dos seus tributos respectivos, IPI, ICMS e ISSQN. Para análise do estudo, é imprescindível a verificação da hipótese de incidência do ISSQN, IPI e do ICMS, ainda que, especialmente em relação ao imposto estadual, de forma sucinta para que se possa apresentar um norte à tributação das atividades descritas no item 14, subitem 14.05 da Lei Complementar Federal 116/2003, evitando-se uma tripla exigência fiscal/tributária. O ICMS, é um imposto estadual que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Todavia, para o escopo deste estudo apenas há interesse na hipótese normativa relativa às operações de circulação de mercadorias (BARRETO, 2001).

O IPI (imposto sobre produto industrializado) tem sua materialidade constitucional e legal e tem por objetivo realizar operações relativas a negócios jurídicos de transferência de titularidade, com bens submetidos a um processo de industrialização, conforme estabelece o artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II da Constituição Federal e artigos 43 e 51 do Código Tributário Nacional. No § 3º do artigo 153 o legislador constituinte deixou claro que o IPI é um imposto que incide sobre operações com produtos industrializados, na medida em que estabeleceu no inciso II que o imposto deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores (ASSAN, 1998).

O ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) tem origem no antigo Imposto de Indústrias e Profissões. Com a reforma tributária empreendida pela EC18/65 foi extinto o antigo Imposto de Indústrias e Profissões e criado o Imposto Sobre Serviços de

Qualquer Natureza (ISSQN), que prevalece até hoje, sendo a exação de competência exclusivamente municipal. O cerne do conflito existente na atualidade diz respeito à operação chamada de industrialização por encomenda, em que uma pessoa jurídica “presta serviços de industrialização” em bens de propriedade de terceiros, para que comercialize o produto final.

A confusão não é nova. O ordenamento jurídico decorre da não percepção da mudança imposta, por ocasião da Lei Complementar Federal 116/2003. Isto porque o Decreto Lei 406/1968, com a redação dada pelo Decreto Lei 834/1969, tinha previsão expressa com relação aos serviços de beneficiamento, galvanoplastia, lavagem, conserto etc. (item 47 da lista), que estes somente seriam tributados pelo ISSQN quando realizados em objetos não destinados a comercialização ou industrialização. Com isso, havia efetiva distinção em face da destinação do bem, se destinado a usuário ou consumidor final (MARTINS, 2000).

O item 14, subitem 14.05 da lista anexa a Lei Complementar Federal 116/2003 estabelece: 14 – Serviços relativos a bens de terceiros; 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer. A redação dada a esse item vem a ser a repetição parcial do item 72 da lista anexa a Lei Complementar Federal 56/1987, anterior norma que disciplinava o ISSQN, e assim dizia: Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização (BARRETO, 2001).

Na lista anexa do Decreto-lei 116/03 não constatou qualquer das espécies de serviços atualmente especificadas no item 14, subitem 14.05 da lista anexa a Lei Complementar Federal 116/2003. Ocorre que a Lei Complementar 116/2003 no item 14, subitem 14.05 não fez qualquer consideração limitativa ao campo de incidência do imposto municipal. Ao contrário, afirma que é fato gerador do imposto a prestação dos serviços ali descritos em quaisquer objetos, não limitando a destinação destes a usuário final. E nem se objete que tal limitação é intrínseca à hipótese de incidência do ISSQN, pois não é. Tanto que no item 14, subitem 14.05 a Lei Complementar Federal qualifica a prestação de serviços que enseja o nascimento da obrigação tributária à apenas aquela prestada a usuário final, excluindo neste caso, a prestação de serviços em etapas intermediárias do processo produtivo (MARTINS, 2000).

Será a Lei Complementar, na função de norma geral de direito tributário, delimitadora do campo de incidência do imposto municipal, com o objetivo, também de afastar potencial

conflito de competência em matéria tributária, a teor do artigo 146, inciso II e III da Constituição Federal, a opção por eleger os fatos tributáveis, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos nesta. Não há na regra-matriz constitucional e muito menos na Lei Complementar qualquer traço que restrinja a incidência do ISSQN apenas a serviços prestados em objetos que serão posteriormente comercializados. Se isso ocorrer, ter-se-ão fatos geradores distintos, o ISSQN incidente sobre o serviço prestado e o ICMS incidente sobre a circulação e posterior da mercadoria, podendo ainda, na hipótese do produto ser industrializado, haver a incidência, também do IPI (BARRETO, 2001).

A Lei Complementar cumpre a função de traçar regras gerais, delimitando a ação do legislador municipal. Nesse quadro, a responsabilidade tributária estabelecida na LC nº 116/03 teria o efeito de cassar a eficácia das leis locais no ponto em que houvesse conflito, surgindo a necessidade da edição de novas, ajustadas ao que foi alterado na definição do aspecto espacial do fato gerador (hipótese de incidência) do imposto. Por meio deste raciocínio, seria despiciendo aferir se persistiria ou não a responsabilidade subsidiária do prestador (ALBUQUERQUE MELO, 2005).

As exceções existentes, que qualificam o emprego de mercadorias, peças e partes ao pagamento de ICMS, encontram-se nos seguintes subitens da lista de serviços anexas à lei complementar 116/2003 (ASSAN, 1998): 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS); 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS); 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

2.2 Aspectos metodológicos

O método utilizado na pesquisa é o bibliográfico, uma vez que a análise resulta da transcrição da manifestação de vários autores sobre o objeto de estudo. Portanto, o resultado é obtido comparando-se a visão dos autores sobre a regra matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, cujo eixo é o beneficiamento de produtos e o imposto municipal. Na pesquisa, busca-se revelar, segundo a melhor doutrina e jurisprudência, os problemas advindos dos conflitos de competência tributária que é um dos grandes problemas da seara dos tributos, pois determinados produtos carecem da definição de qual a sua competência tributária. Para as atividades desenvolvidas é devido ISS, ICMS ou IPI? A Lei Complementar 116/2003 buscou mitigar as polêmicas, destacando as hipóteses em que na prestação de serviços haverá também a incidência do ICMS sobre os materiais aplicados. Os casos em que o ICMS incide sobre mercadorias e o ISS sobre serviços são expressos e específicos. Em todos os demais, tão somente o ISSQN é devido, mesmo com a presença de fornecimento de materiais.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Foi demonstrado que o intérprete descreve as normas jurídicas a partir do Direito Positivo. O Direito Positivo, por sua vez, é um conjunto de normas jurídicas válidas. Não possui relação de pertinencialidade com o sistema, o item 72 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/1968 por tê-la sido revogada pela Lei Complementar 116/2003.

O sistema jurídico atual prescreve aos Municípios à competência para instituir o ISSQN sobre tais serviços, no caso do estudo, do beneficiamento. O serviço de beneficiamento, em que pese o tripulo interesse fazendário pela sua tributação, é um verdadeiro serviço (obrigação de fazer) e somente pode ser tributado pelo município.

De acordo com Martins (2000), beneficiamento é a operação de descascamento, limpeza, polimento, separação ou outras a que se submetem os produtos agropecuários, para serem consumidos ou industrializados. O beneficiamento importa modificar, aperfeiçoar, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. O produto em si continua sendo o mesmo, mantém sua individualidade, apenas são aperfeiçoados seu funcionamento, sua utilização, aparência ou acabamento, sem que sua classificação seja alterada, daí se distinguindo da transformação, em que se obtém produto novo (MARTINS, 2000).

Razão pela qual se deve observar neste estudo que o ISSQN é um imposto de circulação, como entendem os mais expressivos tratadistas, portanto, nada melhor do que ditar a Constituição Federal menção a circulação de mercadorias e prestação de serviços, como sendo dois tipos de operações diversas. Contudo, objetivamente existem atividades que apresentam características próprias tanto de industrialização como de prestação de serviços, características estas que os tornam vulneráveis à incidência de mais um tributo, mesmo em face da ocorrência de um só fato gerador.

Assinala Barreto (2001) que, não obstante a clareza do texto legal, os contribuintes que se enquadram na descrição normativa do tipo tributário supra, vem enfrentando dificuldades na interpretação da legislação, agravada pelo fato de a União, Estados e Municípios estarem exigindo o pagamento dos seus tributos respectivos, IPI, ICMS e ISSQN. Para análise do estudo, é imprescindível a verificação da hipótese de incidência do ISSQN, IPI e do ICMS, ainda que, especialmente em relação ao imposto estadual, de forma sucinta para que se possa apresentar um norte à tributação das atividades descritas no item 14, subitem 14.05 da Lei Complementar Federal 116/2003, evitando-se uma tripla exigência fiscal/tributária. O ICMS, é um imposto estadual que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Todavia, para o escopo deste estudo apenas há interesse na hipótese normativa relativa às operações de circulação de mercadorias.

De acordo com Albuquerque Melo (2005), isto requer que se busque amparo nas regras constitucionais aplicáveis, pois estas, por meio de lei complementar, terminam por ser o instrumento qualificado para dirimir eventuais conflitos de competência, decorrentes da cobrança de tributos sobre o mesmo fato gerador, em harmonia com o artigo 146, o que leva no rumo de evitar que determinado ente tributante invada a competência de outro. Cabe também destacar que uma vez definida, a competência da União para a cobrança do IPI está, em regra, circunscrita ao conjunto de etapas que compõem o ciclo de industrialização do produto. É um conjunto de etapas que ocorrem, na fase anterior à aquisição do produto para consumo final.

Para Assan (1998). o acréscimo do item serviço de “restauração” e, com substancial modificação e á substituição da parte final “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização” pela redação “de objetos quaisquer”. No estudo da questão, cabe considerar a evolução legislativa em torno da espécie em pauta. Ademais, sabe-se que a Lei Federal 5.172/1966 (CTN), ao disciplinar o ISSQN, não previa a listagem dos serviços. Isso porque a texto Constitucional vigente, no caso a Emenda Constitucional nº 18/65, não previa a

especificação em lei federal dos serviços tributáveis. Isto veio com a Constituição de 1967 (artigo 25, inciso II) que atribuiu aos Municípios o Imposto Sobre Serviços “definidos em lei complementar”. Tal determinou a edição do Decreto Lei 406/1968. (ASSAN, 1998).

Assim sendo, ao seguir-se a lógica do Decreto-lei 406/68, que ao listar, com força de lei complementar, as atividades de beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, como sujeitas à incidência do ISSQN, deixou claro de que ele não incidiria nas hipóteses em que os bens objeto das referidas prestações seguiriam o caminho da industrialização ou comercialização. Havia ali uma harmonia com o proposto no texto constitucional, qual seja, uma nítida distinção dos campos de incidência do IPI e do ISSQN, no que tange a atividade relacionada à industrialização por encomenda.

Sendo eles bens ainda inseridos no ciclo industrial do produto, o imposto incidente seria o IPI, caso aquelas atividades fossem realizadas fora desse ciclo, o imposto incidente seria o ISSQN. Mas entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, que passou a regular o ISSQN, em âmbito nacional, revogou os dispositivos da DL 406/68. Essa LC, ao definir os serviços passíveis de serem abarcados pelo imposto municipal, listou entre outras, as seguintes atividades: 14 - serviços relativos a bens de terceiros.

No final deste caminho, o Superior Tribunal de Justiça percebeu que esta linha de argumentação era boa e manteve a cobrança do imposto municipal, sob o amparo de que a industrialização por encomenda configura obrigação de fazer e esta listada como serviço tributável na LC 116/03. Todavia, tal decisão revela-se violadora do princípio da competência privativa que informa o sistema tributário nacional, como citado, reserva-se a competência federal e estadual os impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, o que impossibilita, a incidência do ISSQN sobre atividade que contenham tal natureza.

Neste sentido a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Superior Tribunal de Justiça adota idêntico entendimento:

N.º 70048945695

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. TUTELA ANTECIPADA. VEROSSIMILHANÇA.

1. Ausente prova inequívoca da verossimilhança da alegação e do fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, é de ser indeferida a antecipação de tutela.
2. Os serviços descritos no item 14.05 da Lei Complementar 116/03 – restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos quaisquer – ainda que realizados por encomenda e destinados à industrialização, sujeitam-se ao ISSQN. Tratando-se de atividade-fim do prestador de serviço, afigura-se irrelevante, ao efeito tributário, sejam os bens utilizados, posteriormente, no processo de industrialização.

Negado seguimento ao recurso. **Vigésima Segunda Câmara Cível**

Nº 70046926762

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ISSQN. EXIGIBILIDADE. A industrialização por encomenda caracteriza-se prestação de serviço, consistindo em obrigação de fazer, devendo ser tributado pelo ISSQN, uma vez que tal hipótese encontra-se elencada expressamente na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, no item 14.05.

A parte impetrante tem como objeto a prestação de serviços por encomenda, porquanto é contratada para promover o aprimoramento de mercadorias que, posteriormente, serão empregadas nos produtos de seus clientes. Nesse caso, como o beneficiamento é realizado sob encomenda a fim de atender as necessidades do consumidor final (clientes da apelante), caracteriza-se como prestação de serviços, incidindo, assim, o ISSQN.

Por outro lado, qualquer discussão acerca da natureza da atividade – industrialização por encomenda ou beneficiamento – não tem espaço em sede de mandado de segurança, necessitando dilação probatória.

APELO DESPROVIDO. Primeira Câmara Cível

Nº 70044373744

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA.

Na hipótese, trata-se de serviços correspondentes à denominada a industrialização por encomenda. Com efeito, a atividade exercida consiste em beneficiamento de objetos a terceiros. A atividade primordial da empresa é a prestação de serviços por encomenda, porquanto é contratada para promover o aprimoramento de mercadorias que, posteriormente, serão empregadas nos produtos de seus clientes. Nesse caso, como o beneficiamento é realizado sob encomenda a fim de atender as necessidades do consumidor final (clientes da agravante), caracteriza-se como prestação de serviços, incidindo, assim, o ISSQN.

AGRAVO DESPROVIDO

Estas decisões abonam as de tributação dos Municípios, mesmo que a Lei Complementar em análise não se referir ao fato de que o serviço deveria se destinar ao consumidor final para que pudesse ser tributado pelo ISSQN, como era feito anteriormente (DL 406/68) e que levou os mesmos a pretenderem a incidência do imposto sobre a denominada industrialização por encomenda, pois, segundo a ótica destes, a dita industrialização se dá sobre bens de terceiros, o que conduz a uma expressa determinação literal de lei aplicáveis, e deveria estar sujeita a incidência do tributo municipal.

Verifica-se assim, que a atividade de prestação de serviços de industrialização por encomenda se encontra prevista na lista anexa à Lei Complementar Federal 116/2003, sem que sofra restrição quanto ao destinatário do serviço. Conclui-se, assim, que essa atividade somente pode ser tributada pelo ISSQN.

Par mitigar tais conflitos a Lei complementar 116/2003 deu ênfase às hipóteses em que na prestação de serviços deverá incidir o ICMS sobre os materiais aplicados. Entretanto, as situações em que o ICMS incide sobre mercadorias e o ISSQN sobre serviços são expressos e

específicos, nos demais e apenas o ISSQN é devido, mesmo com o fornecimento de materiais.

Vale ressaltar que a discussão a respeito da abrangência ou extensão da lista de serviços ficou sem sentido, pois o Superior Tribunal Federal firmou diretriz no sentido de ser taxativa lista de serviços, mesmo que aceite interpretação ampla e analógica.

Os seguintes julgados trazem esse entendimento:

ISSQN. Serviço de vigilância bancária prestada por empresa especializadas. II. Incidência do imposto com assento na lista, n.º 16, prevista no CDL 406/68, artigo 8, com as alterações introduzidas pelo DL 834/69. Inobstante sua taxatividade. Precedentes do STF. III. Contrariedade à Constituição não apreciada no acórdão recorrido. Aplicação das Súmulas 282 e 356. IV. Recurso não conhecido. RE 90183/SP. (DERZI, 2012, 565).

ISSQN. Vigilância bancária prestada por empresa especializada. Incidência do imposto com base no item a6 da lista própria, sem embargo de seu caráter taxativo. 2- Honorários de advogado em mandado de segurança. Prevalência da Súmula 512. 3 – Recurso extraordinário parcialmente conhecido e provido para excluir a condenação em honorários. RE 87931 / RS. (DERZI, 2012, 565).

Observa-se a partir destes julgados que se reconhece que a tese da taxatividade da lista é predominante. Além disso, é a postura consagrada pela jurisprudência. Os tribunais pátrios têm se manifestado pela taxatividade da lista.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 trouxe consigo importante mudança de cenário tributário, ao transferir para os Municípios, e exclusivamente a eles, a competência de tributar serviços, com duas únicas exceções: serviços de comunicação e de transporte intermunicipal ou interestadual.

Deste modo, já não mais poderiam cobrar impostos sobre serviços tanto a União quanto os Estados, a não ser as exceções indicadas. Ou seja, as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada - e somente ela - a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo.

A regulamentação desta determinação constitucional veio com a Lei Complementar n.º 116/03. Cujo destaque é para a parte final dos itens já citados. Enquanto o item 72 (Decreto-lei n.º. 406/68) deixava expresso em sua parte final que o ISSQN não incide sobre serviços o item 14.05 estabelecia a sua incidência sobre a prestação de serviços sobre “objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, “objetos quaisquer”. Como visto, nada mais claro a incidência do ISS sobre o serviço de beneficiamento ainda que tais objetos sejam destinados à comercialização ou industrialização.

Está vem a ser a fonte inicial de interpretação, onde poder observar a existência de algumas atividades integrantes do campo de exação do IPI, tais como, o beneficiamento (O CTN 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). Aqui entra sem dúvida o fato do beneficiamento, entre outras atividades, aprimora o produto para o consumo.

Pode-se desta forma afirmar que mesmo que estejam presentes uma série de atividades que venham a produzir conflitos de incidência entre o IPI e o ISS, principalmente com a edição da LC nº 116/03 que extinguiu as ressalvas sobre a incidência do ISS existentes na lista de serviço, deve-se observar sempre a destinação do produto final. Isto é, se a atividade de beneficiamento estiver inserida em processo industrial, dela resultando um produto industrializado a ser posteriormente comercializado, esta será considerada uma operação industrial, sujeita ao IPI.

Caso contrário, o beneficiamento for realizado sob encomenda, para atender as necessidades do consumidor final, caracteriza-se desta forma a prestação de serviço, sujeito ao ISSQN.

A finalidade do fisco municipal, em recolher ISSQN, IPI e/ou ICMS sobre as atividades do subitem 14.05 do artigo 1º da LC 116/03, em razão da mudança ali presente, em que pese o resultado final do processo, não prevalecerá.

Como visto no decorrer deste estudo, não se pode ter a incidência de dois impostos de competências diversas sobre o mesmo fato, exceto se a própria Constituição Federal assim o permitir.

Diante desta observação, deve o contribuinte, com vistas a resguardar-se de eventuais contingências frente aos fiscos federal e/ou municipais, precisa antes da adoção de qualquer procedimento, ajuizar medida judicial preventiva, para assim: garantir a utilização do critério da destinação do produto final e precaver-se de uma eventual autuação fiscal.

Mostra-se assim, que somente poderá haver incidência do IPI ou do ICMS, nas etapas posteriores a da prestação dos serviços. Vale destacar que a incidência só ocorrerá quando o encomendante alienar o bem a terceiro. Antes disso inexistente circulação jurídica, não estando presente desta forma a subsunção do fato à norma de incidência.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ASSAN, Ozires Eilel. **Imposto Sobre Serviços: teoria, jurisprudência e legislação**. 1. ed.

Campinas/SP: Agá Juris, 1998.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1981.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiro, 2002.

BARRETO, Ayres Fernandino. **ISSQN na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto Sobre Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejur, 2002.

BRASIL. Decreto-Lei n. 406/1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0406.htm>>. Acesso em: 12 ago. 2012.

_____. Lei Federal n. 116/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0406.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2012

CARRAZA, Roque Antonio. Breves Considerações Sobre o Artigo. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68. *In*: SOARES DE MELO. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. 11. Ed. São Paulo. **Revista de Direito Tributário**, v. 6, n.158, 2001.

_____. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**: nos termos da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**: 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Direito Tributário Nacional**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISSQN – Teoria e Prática**, Questões Polêmicas. 3 ed., São Paulo: Edipro, 2003.

MARTINS, S. P. **Manual do ISSQN**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO JUNIOR, Roberto Albuquerque. **ISSQN, Aspectos Doutrinários e Prática**: Lei complementar n.º 116/03. Recife/Pernambuco: Autor, 2005.

MELO, José Eduardo. PAULSEN, Leandro. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. São Paulo: Editora do Advogado, 2009.

MELO, Roberto Albuquerque. **ISSQN: aspectos doutrinários e prática – lei complementar nº 116/03**. Olinda/PE: Livro rápido, 2005.

PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. et AL. **Imposto Sobre serviços: de acordo com a Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RAMALHO, Mariana Oiticia et AL. **Imposto Sobre serviços: de acordo com a Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SOARES DE MELLO, J. E. **Aspectos teóricos e práticos do ISSQN**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

VETARISCHI, André Luiz. Competência tributária do ISSQN: lei versus jurisprudência. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br/> >. Acesso em: 20 ago. 2012.