

IPI e ISS: a incidência na industrialização por encomenda

Andréia Armelin*

Resumo: Face às mudanças ocorridas em razão da Lei Complementar 116/2003, que trata do Imposto Sobre Serviços, o suporte fático da tributação das atividades de industrialização por encomenda passou a ser questionado se obrigação de fazer e sujeito ao imposto municipal, como define a citada norma legal, ou se obrigação de dar e, portanto, tributado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, federal, pacífico de incidência antes dessa mudança. A exigência dos dois impostos configura bitributação, inaceitável de acordo com a Constituição Federal. Portanto, ferindo essas normas, eiva de inconstitucionalidade o artigo 79-D da Lei Complementar 123/2006. As atividades de industrialização realizadas por encomenda, cuja especificidade, atividade-fim e essência do contrato demonstram uma obrigação de fazer, são sujeitas tão somente ao Imposto Sobre Serviços, municipal.

Palavras-chave: Bitributação. Obrigação de fazer. Atividade-fim. Industrialização.

Introdução

A Constituição Federal de 1988 atribuiu competência privativa e discriminada para tributação dos impostos pelos entes federativos. Por tal especificidade, teoricamente, ou na expressão de Carrazza (2002), no plano lógico-jurídico, não há possibilidade de surgirem conflitos de competência. Na prática brasileira, contudo, não se reflete esse plano e surge, então, a cobrança de impostos sobre um mesmo fato gerador por diferentes pessoas políticas.

Predominantemente, não é permitido que haja incidência de dois impostos, de competência de diferentes entes políticos, sobre um mesmo fato gerador. A tributação das atividades relacionadas à industrialização por encomenda, de produto não destinado ao consumidor final, tem gerado conflito estridente entre União e Municípios, já que ambos encontram amparo legal para fazê-la incidir. O que gerou essa situação de conflito ou dupla tributação, pacífica de incidência apenas pelo Imposto

* Especialista em Direito Tributário pela UCS – Universidade de Caxias do Sul. Cargo efetivo de Técnica Superior de Tributação – Município de Carlos Barbosa/RS.

Sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União, até o final de 2003, foi mudança na legislação atinente ao assunto, passando também o Município a encontrar materialidade para fazer incidir seu Imposto sobre Serviços (ISS). Legislação infraconstitucional posterior, inclusive, pressupõe correta a tributação por ambos os impostos para certas atividades. Diante disso, questiona-se se as operações de industrialização por encomenda configuram fato gerador do IPI, do ISS ou de ambos, como alude a Lei Complementar 128/2008.

Para estudo da obrigação tributária referente a tais operações, primeiramente será abordada a questão relativa à competência tributária, seus conflitos e a dupla tributação gerada. Na sequência, um enfoque à regra-matriz de incidência e obrigação tributária decorrente dessas atividades, bem como um breve histórico do IPI e do ISS e respectivas hipóteses de incidência, e uma análise em relação à atividade de industrialização por encomenda.

1 O poder de tributar

1.1 Competência tributária

O limite do poder fiscal tributário no Brasil é definido pela Constituição Federal (CF), que atribui a seus entes federativos, União, Estados, Municípios, bem como ao Distrito Federal, autonomia e competência tributária para instituir, cobrar e fiscalizar determinados tributos, observadas as normas gerais do Direito Tributário. A competência *in casu* pode ser entendida como sendo a parcela de poder de tributar conferida a cada ente político, "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos" (CARRAZZA, 2002, p. 429). Essa competência é isolada em cada ente federativo, na medida em que um não depende do outro para pôr em prática seu poder de tributar, e é indelegável. Muito eloquente é o professor Carrazza (2002, p. 446) quando diz que "a pessoa política não pode nem usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política".

A aplicação do poder de instituir impostos se faz, sumariamente, por lei ordinária¹ editada pelo ente atribuído da respectiva competência tributária, condicionada, a validade e eficácia dessa lei, além de pessoa competente, à materialidade suscetível de tributação em conformidade com a Constituição Federal. Conforme Carrazza (2002), essa garantia formal, decorrente do princípio da universalidade de jurisdição, viabiliza a material, isto é, a garantia de que o contribuinte só pode ser compelido a pagar tributos criados por lei ordinária da pessoa política competente.

Assim, em se tratando dos impostos, na CF, "o constituinte dá nome à exação já indicando a área econômica reservada [...]; em seguida, declina que pessoa política pode instituí-lo e efetivamente cobrá-lo com exceção das demais (competência privativa)" (COELHO, 2004, p. 74). Isso (segregadas áreas econômicas de incidência e atribuídas competências privativas) demonstra a intenção da Lei em evitar super-

¹ Há exceções, conforme a Constituição Federal (1988), para as quais se faz necessária edição de lei complementar, a exemplo dos empréstimos compulsórios - artigo 148 -, do imposto sobre grandes fortunas - artigo 153, VII -, dos impostos de competência residual da União - artigo 154, I e II, dentre outros casos.

posições de competências e consequente bitributação. Juridicamente, isso fica claro e é suficiente, mas do ponto de vista econômico, não evita que um ente extrapole seus limites, fazendo surgir um conflito de competência.

1.2 Conflitos de competência

A outorga conferida pela norma constitucional para que seja criado um imposto por determinada pessoa política recusa essa possibilidade – poder de tributar – às demais pessoas, isto é, “ao mesmo tempo em que *afirma* a competência de uma pessoa política, *nega* a das demais” (CARRAZZA, 2002, p. 445). Ocorrem casos em que, no entanto, a interpretação legal de norma permite a mais de um ente tributar seus impostos sobre um mesmo fato gerador, gerando um conflito que acaba, muitas vezes, precisando ser levado à solução no Judiciário.

Esses conflitos, também chamados de invasão de competência, ocorrem quando uma pessoa política passa a exercer seu poder tributário de forma mais ampla do que prevê a CF, o que ocorre basicamente, como explica o professor Sacha Calmon (2004, p. 108), “em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos”. Alguns casos são esclarecidos mediante a edição de lei complementar embora, ressalta o professor, “não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do Poder Judiciário” (COELHO, 2004, p. 108).

Essa possibilidade de solução às situações conflitantes é dada à lei complementar pela CF:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária...

Embora seja o Congresso Nacional quem edita tanto a lei complementar quanto a lei federal, a primeira está a serviço da CF e a segunda da União, tão somente. Se, por ventura, houver inversão desses papéis, isto é, se lei complementar regular matéria de competência da União, ou se lei federal dispuser sobre matéria que cabe à lei complementar, será aquela – lei complementar – considerada como lei ordinária federal ou, no segundo caso, se estará diante de uma norma inconstitucional:

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição [...] se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência [...] se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal [...] Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira (COELHO, 2004, p. 103).

Assim, a lei complementar não pode prejudicar as garantias expressamente asseguradas pela CF, isto é, não pode ampliar ou limitar o exercício da competência tributária, ou ainda alterar a regra-matriz de um tributo. Ao legislador complementar compete função declaratória e, portanto, apenas detalhar o que está devidamente postulado na Carta Magna, no sentido de reforçar o perfil constitucional de cada tributo, visando dirimir conflitos de competência que possam existir. Pelo fato de que a lei ordinária, a ser editada pelo ente atribuído de competência para tributar, se submeterá aos ditames da lei complementar, poderão surgir situações de adversidade, como descreve Sacha Calmon:

- a) as pessoas políticas ou mesmo os contribuintes podem acusar a lei complementar de exceder o seu objeto, eis que altera o texto da Constituição: eiva de inconstitucionalidade;
- b) lei ordinária de dada pessoa política introjeta os ditames da lei complementar pro domo sua. A outra pessoa política prejudicada, bem como os contribuintes opõem-se à dita lei, contrastando-a com a lei complementar: eiva de ilegalidade (COELHO, 2004, p. 109-110).

Assim, sustentando que a CF é quem delimitou as competências tributárias das pessoas políticas, à lei complementar caberá apenas prover a compreensão das normas constitucionais sem alterá-las; caso contrário, poderá ser questionada e a solução restará ao Judiciário, a quem cabe a interpretação última das leis. Nesse sentido, cita-se Carrazza (2002, p. 802), para quem os conflitos de competência serão sempre subjetivos:

[...] o impropriamente denominado *conflito de competência* é provocado: I – por uma lei tributária inconstitucional; II – por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III – por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, *in abstracto*, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é *imponível*; e c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence à pessoa diversa daquela que dela o quer exigir.

Nos três casos (I, II e III), caberá ao Poder Judiciário – e só a ele –, quando invocado, *dizer o direito*. Transitada em julgado a decisão judicial e produzida a coisa julgada, o pretense conflito desaparece. Dissemos *pretense*, pois, perante o Direito, ele nunca havia existido.

Havendo discrepância entre lei complementar e CF, as decisões do Judiciário prevalecerão sempre que forem fundamentadas nesta lei maior, ainda que contra o texto da lei complementar, já que as pessoas políticas, enquanto tributam, buscam fundamento de validade para seus atos exclusivamente na Constituição (CARRAZZA, 2002).

1.3 Bitributação e *bis in idem*

Quando dois entes se julgam dotados do poder de tributar imposto de um mesmo fato gerador, por conflito de competência, há desrespeito a princípios consagrados fundamentalmente pela CF, como o da capacidade contributiva e da proibição de imposto com caráter confiscatório. A dupla tributação decorre, demasiadas vezes, puramente por entendimentos subjetivos equivocados de um dos entes tributários que busca fundamentos nas normas gerais do direito tributário ou até em legislação ordinária para tributar os contribuintes sem a devida consideração da base de todo o ordenamento jurídico, a CF.

Na dupla tributação podem ocorrer duas situações bem distintas, embora confundidas comumente: a bitributação e o *bis in idem*. A bitributação ocorre, na explicação de Paulsen (2008), quando há dois entes federados tributando a mesma causa jurídica e o mesmo contribuinte, e envolve, assim, um típico conflito de competências. O *bis in idem* é verificado quando há exigência de mais de um imposto por um único poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e igual fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias. Salvo exceções,² a bitributação é vedada, uma vez que a competência para tributar impostos é privativa e discriminada pela Carta Magna. O *bis in idem* é constitucional, já que se trata de situação em que um imposto é, em termos econômicos, majorado por um único ente. Nesse sentido se manifesta Bernardo Ribeiro de Moraes (2008, p. 337):

Sendo o *bis in idem* representado por duas ou mais exigências fiscais feitas pelo mesmo poder, dentro de sua competência, por imposição de duas normas jurídicas, evidentemente haverá no caso apenas uma dupla manifestação do mesmo poder tributante, com a utilização da mesma competência fiscal, na qual se acha implícito o poder de majorar. O segundo tributo, criado por outra lei, sendo idêntico ao primeiro, não é senão o mesmo tributo aumentado. Em sua essência, o *bis in idem* é um aumento do primeiro tributo. O poder tributante, que decretou uma vez, tem competência para decretá-lo mais vezes ou, o que seria o mesmo, para majorá-lo.

No caso da bitributação, o que a caracteriza, segundo se verifica na obra *Direito Tributário e Reforma do Sistema*, de Pêrsio de Oliveira Lima (In: MARTINS, 2003, p. 142), é a compreensão dos seguintes elementos:

- a) competência tributária concorrente – há dois ou mais sujeitos ativos exigindo tributos sobre a mesma situação (fato hábil a dar nascimento à obrigação tributária).
- b) identidade de situação tributada – a mesma situação gera a pretensão tributária dois ou mais sujeitos ativos, que a consideram atingida pela respectiva lei.
- c) incidência sobre a economia do sujeito passivo, gravando-a sob o mesmo

² O artigo 154, II, da Constituição Federal (1988) permite que, no caso de a União criar um imposto extraordinário compreendido na competência tributária de outra pessoa política, esta não estará impedida de também exercer sua competência, ou seja, haverá dupla tributação. Essa *bitributação* é autorizada pela Constituição e ocorrerá tão somente no caso de impostos extraordinários, que fazem exceção ao princípio da reserva das competências impositivas e do princípio da anterioridade.

aspecto – o mesmo fato tributável, que criará o vínculo obrigacional entre fisco e contribuinte, é perseguido por mais de uma pretensão tributária.

A inconstitucionalidade da bitributação fica claramente demonstrada na competência residual³ para instituir impostos que a CF dá à União, já que determina que novos impostos não podem recair sobre um fato gerador igual ao dos impostos cuja regra-matriz já está traçada na CF. Para estes *novos impostos*, também é constitucionalmente definido que somente por lei complementar poderão ser criados e que devem observar o princípio da não cumulatividade, pois, sendo de outra forma, não pertenceriam a esse poder *extra* da União, já que os impostos da competência *explícita* da União são instituídos por lei ordinária e podem ser cumulativos. Diferente situação ocorre com o imposto sobre guerra, no qual nitidamente haverá bitributação, mas devidamente prevista pela CF e, portanto, válida.

De todo o exposto, tem-se que a CF traçou a regra-matriz dos impostos, ficando os mesmos devidamente conferidos à tributação por cada ente do governo que recebeu este poder, aplicável por meio de lei ordinária própria. E, à lei complementar, a Carta Magna incumbiu regular normas gerais referentes a esses impostos, bem como contornar conflitos de competência decorrentes de interpretações equivocadas da norma constitucional. Mas a lei complementar deve estrita atenção à CF e não pode extrapolar a regra-matriz dos impostos. Assim, por exemplo, “não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isso feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição” (CARRAZZA, 2002, p. 831).

A lista de serviços sujeitos ao imposto municipal sempre conteve ressalvas a fim de dirimir conflitos de incidência. Algumas dessas ressalvas deixaram de existir com a edição da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/2003), que definiu a atual lista dos referidos serviços, passando a ser questionada a possibilidade de dupla incidência por dois entes públicos – bitributação – sobre os serviços genericamente denominados de industrialização por encomenda.

Outrossim, o § 1º, do art. 8º, do DL 406/68, foi revogado, o que supostamente teria viabilizado a incidência concomitante do ISS e do IPI sobre prestações de serviços e operações com produtos industrializados; esse raciocínio, entretanto, não é válido, tendo em vista que as normas constitucionais relativas à repartição de competências impedem que o mesmo pressuposto de incidência [...] seja onerado por mais de uma pessoa política, eis que a competência tributária é conferida com exclusividade a cada uma dessas pessoas (BARTHEN NETO, 2005 apud PAULSEN, 2008, p. 793).

³ A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (Constituição Federal de 1988, artigo 154).

Essa bitributação ficou reforçada com o advento da Lei Complementar 128, de 19 de dezembro de 2008 (LC 128/2008), alterando a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC 123/2006), que trata do regime de tributação simplificado pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional). Em face dessa alteração, o artigo 79-D⁴ da LC 123/2006 eiva de clara inconstitucionalidade ao destacar a dupla tributação quando se refere à "operações sujeitas, simultaneamente, ao IPI e ao ISS".

Em orientação da Administração Federal, em 1977, com o Parecer Normativo CST nº 83/77, prevendo que "o fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 [...] se identificarem com operações consideradas industrialização *ex vi* do RIPI é irrelevante para determinar a não incidência do IPI" (BALEEIRO, 2007, p. 494-495), surgiu um primeiro indício de bitributação, ilegal, considerando que "os fatos jurídicos que ensejam cobrança do imposto municipal sobre serviços não podem ser tributados pelo IPI ou pelo ICMS" (BALEEIRO, 2007, p. 494). Em complemento, cumpre constar que o IPI e o ICMS são tributos que envolvem dar algo e que não podem se confundir com prestações de serviço, que demandam a execução de uma obrigação de fazer, tornando impossível que um serviço configure, simultaneamente, fato gerador do IPI e do ISS.

2 Industrialização e obrigação tributária

2.1 Regra-matriz de incidência

O imposto é um tributo não vinculado que sempre terá como hipótese de incidência um comportamento ou uma situação jurídica na qual o contribuinte se enquadre. Essa hipótese de incidência está contida na regra-matriz de incidência, traçada pela CF, dando exclusividade à criação de cada imposto pela União, pelos Estados ou pelos Municípios, bem como pelo Distrito Federal. O ISS, de competência municipal, e o IPI, federal, nascem de um comportamento, uma ação do contribuinte, basicamente, prestar serviço em caráter negocial e operações com produtos industrializados.

Compõem a regra-matriz de incidência tributária o antecedente e o consequente. O primeiro refere-se aos critérios material, espacial e temporal da hipótese de incidência; e o segundo é composto pelos critérios pessoal e quantitativo. Sucintamente, o aspecto material refere-se ao fato jurídico sobre o qual pode incidir o tributo; os aspectos espacial e temporal focam no momento e espaço em que se considera concretizada a hipótese de incidência; o aspecto pessoal delimita os sujeitos envolvidos na obrigação; e o aspecto quantitativo contém a base de cálculo,

⁴ Art. 79-D. Excepcionalmente, para os fatos geradores ocorridos entre 1º de julho de 2007 e 31 de dezembro de 2008, as pessoas jurídicas que exerçam atividade sujeita simultaneamente à incidência do IPI e do ISS deverão recolher o ISS diretamente ao Município em que este imposto é devido até o último dia útil de fevereiro de 2009, aplicando-se, até esta data, o disposto no parágrafo único do art. 100 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN (Lei Complementar 123/2006).

representando uma medida da materialidade do fato gerador, e a alíquota, limitada a não transformar o tributo num instrumento de confisco.

[...] a hipótese ou fato gerador da norma é a descrição do fato jurídico tributário, o qual, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, desencadeia as consequências prescritas. Mas o fato gerador ou hipótese é um conceito abstrato e genérico, limitado por circunstâncias de tempo e de espaço. A hipótese pode, assim, ser estudada, para fins exclusivamente didáticos, sob aspectos distintos, o material, o espacial, o temporal e o pessoal (BALEEIRO, 2007, p. 339).

No Código Tributário Nacional (CTN), os impostos foram agrupados pelas suas áreas econômicas e não por suas características jurídicas, que foram descritas na qualificação de cada imposto. Temos assim:

- a) os impostos sobre o comércio exterior [...]
- b) os impostos sobre o patrimônio e a renda: [...]
- c) imposto sobre a produção e a circulação [...]
- d) impostos especiais (ou únicos) – impostos sobre operações relativas a combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do País;
- e) impostos extraordinários (virtuais) e impostos extraordinários em caso de guerra ou sua iminência. [...]

Em razão do evoluir político e jurídico do país, hodiernamente, a situação, às luzes da Constituição de 1988, apresenta-se um pouco diversa da retratada o CTN (COELHO, 2004, p. 510).

Como já destacado, na CF os impostos foram agrupados em impostos federais, estaduais e municipais. “O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários, federal, estaduais, municipais e distrital, nas *hipóteses de incidência* dos impostos de suas pessoas políticas” (CARRAZZA, 2002, p. 546). Para definir o critério material, é tomada certa faixa ou campo da matéria econômica dessa hipótese de incidência sobre a qual poderá o ente público impor a obrigação de pagar determinado valor ao Poder Público. Esse ente, necessariamente, é aquele para o qual a CF deu esses poderes, ou seja, atribui a competência de tributar esse critério material.

Contudo, isoladamente, nem sempre os dispositivos constitucionais que formam o critério material são suficientes para evitar conflitos de competência, pois existem outros aspectos que importam na partilha das competências. Como destaca Carrazza (2002, p. 548-549), “há, no Brasil, tantos impostos estaduais, municipais e distritais quantas são as pessoas políticas autorizadas pela Constituição Federal a instituí-los” já que os entes têm *competências impositivas materialmente concorrentes*, razão pela qual também existem o critério temporal e o critério espacial de repartição das competências. Logo, não basta análise do critério material; toda a regra-matriz, de cada imposto, deve ser analisada. Como exemplo disso, tratando de conflitos pelo aspecto espacial entre Municípios, tem-se decisões no sentido de que “competente para a cobrança do ISS o município em que ocorre a prestação do serviço, local onde se concretiza o fato gerador” (Resp 758.328/RJ-STJ, 2006 apud

PAULSEN, 2008, p. 407). Igualmente importante, em relação ao critério temporal, discorre Paulo de Barros Carvalho:

São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Com emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, a inauguração do vínculo jurídico patrimonial (1991, p. 175).

O critério material, no entanto, é o fundamento da hipótese de incidência, é a essência que se mantém, não importando as circunstâncias de tempo que escolher o legislador.

O critério material está localizado no antecedente da norma e o núcleo da hipótese normativa, formado por um verbo e seu complemento, no qual se encontra previsto um comportamento humano de pessoas físicas ou jurídicas condicionadas por circunstâncias de espaço e de tempo. A conjugação do verbo e do complemento é que dará a exata medida da hipótese definida pelo legislador como suficiente para descrever o fato o qual, uma vez ocorrido, num determinado lugar e num determinado momento, deflagrará as consequências previstas no consequente da norma (LOPES. In: BRASIL JR., 2006, p. 196).

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária forma a norma jurídica, e seus elementos é que permitem diferenciar o comportamento legalmente previsto como necessário para se desenvolver a relação jurídica tributária para cada imposto. Nesse sentido, torna-se fundamental a compreensão do objeto do contrato de qualquer negócio jurídico para definição dos elementos que formam o antecedente da regra-matriz de incidência tributária e, consequentemente, do imposto devido e sujeitos da obrigação tributária.

2.2 Obrigação de fazer

É extremamente importante destacar o aspecto material na hipótese de incidência de uma norma tributária que regule impostos, em cujo núcleo existirá um objeto referente a uma operação jurídica que reflita em uma obrigação de dar ou de fazer alguma coisa. Esse é um dos traços distintos marcantes das hipóteses de incidência dos impostos sobre a produção e a circulação, assim denominados pelo CTN.⁵ Ao passo que no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência federal e estadual respectivamente, a obrigação objeto da tributação só pode ser a de *dar*, no ISS, de competência municipal, a obrigação será sempre um *fazer*.

[...] a distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. [...] a primeira (obrigação de dar) consiste num vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações

⁵ Código Tributário Nacional, Livro Primeiro, Título III, Capítulo IV.

de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial) (BARRETO, s.d. apud STUCKY. In: BRASIL JR., 2006, p. 67-68).

[...] se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer (MONTEIRO, 1965 apud BALEEIRO, 2007, p. 495).

[...] a diferença entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, é que a primeira consubstancia-se na obrigação de entregar alguma coisa a alguém, ao passo que a segunda significa a obrigação de fazer ou deixar de fazer algo. A confusão do legislador a respeito dessa dicotomia costuma gerar conflitos entre o IPI, o ICMS e o ISS. Ao passo que nos dois primeiros impostos, de competência federal e estadual respectivamente, a obrigação objeto da tributação só pode ser a de dar, no ISS, de competência municipal, a obrigação será sempre uma prestação de fazer (PEIXOTO, 2003 apud PAULSEN, 2008, p. 794).

A obrigação de dar consubstancia-se na entrega de alguma coisa a alguém. Essa obrigação não se altera se o objeto contratual é o de entregar alguma coisa que não decorra de encomenda específica do adquirente, mas que seja proveniente de uma operação que implique esforço humano anterior. Nessas circunstâncias está configurada a materialidade do IPI, que incide sobre uma *obrigação de dar* e envolve com um *prévio* fazer, que o diferencia do ICMS.⁶ Como se depreende da doutrina, por Baleeiro, "fato gerador do IPI, é verdade, pressupõe um fazer anterior, mas prevalece à obrigação de dar, pois o *ato de indústria* afasta toda espécie de produção pessoal ou individualizada, artesanal, intelectual, artística ou científica" (2007, p. 495). É, portanto, indiferente ao objeto da contratação o *fazer* que antecedeu a um produto industrializado, pois a intenção, *in casu*, é adquirir o produto, ou seja, a obrigação existente é a de dar o produto industrializado, sem ser relevante a ação humana em prol do objeto.

A obrigação de fazer, por sua vez, importa em um esforço humano de, como propriamente dito, *fazer* algo, embora ao final possa resultar na entrega do feito a alguém. A execução de uma obrigação de fazer enseja a incidência do ISS independente de que, ao final, o objeto contratado importe em entregar, *dar* algo, que será, nessa situação, personificado. Nessa tênue linha que diferencia o *dar* do *fazer* de obrigação que envolva produtos, é que se confundem as materialidades do IPI e do ISS, obrigação de dar e de fazer, respectivamente, ocasionando conflitos de competência. Destarte, é o objeto contratado que se torna essencial à distinção desses tipos de obrigação. Segundo Sílvio de Salvo Venosa,

⁶ "A distinção entre IPI e ICMS reside na circunstância de que, neste último tributo, há obrigação *de dar* um bem, sem que necessariamente tenha decorrido de uma anterior elaboração" (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - teoria e prática*, 1995 apud BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 495).

O conteúdo da obrigação de fazer é uma atividade do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material [...], como uma atividade intelectual [...] Ademais, o conteúdo da atividade do devedor, na obrigação de fazer, que denominamos, ainda que impropriamente, atividade do devedor, no sentido o mais amplo possível, pode constituir-se numa atividade que pouco aparece externamente, mas cujo conteúdo é essencialmente jurídico [...] (VENOSA, s.d. apud IBRAP, p. 8).

Analisar o objeto da relação jurídica contratada para distinguir a materialidade do fato gerador de cada imposto é analisar a atividade-fim. Podem existir atividades intermediárias necessárias à consecução de um objeto, as quais não poderão ser consideradas para fins de tributação, isoladamente. Assim, apenas a atividade-fim, isto é, o ato que acarreta, por si só, numa vantagem material ou imaterial colocada à disposição de terceiro, é que pode ensejar a incidência de imposto. As “atividades-meio” são as etapas necessárias à concretização de um serviço ou entrega de um produto, desenvolvidas como requisito para realização de outra utilidade qualquer.

A baliza aparece, nitidamente, a partir da seguinte reflexão: as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade qualquer para terceiros são sempre ações-meio; além desse marco, situam-se essas mesmas ações ou atividades como fim ou objeto, quando elas, em si mesmas consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem (BARRETO, ISS – Atividade-meio e Serviço-fim, s.d.).

Cada ação que configure atividade-meio não pode ser tributada como sendo um serviço autônomo, pois não representa um *fazer*, isoladamente, isto é, o serviço contratado não pode ser decomposto por seus *fazer*es intermediários para fins de incidência de ISS.

[...] somente podem ser tomadas para compreensão do ISS as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integra, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente (BARRETO, s.d. apud PAULSEN, 2008, p. 406).

Alvo de tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo) (BARRETO, s.d., p. 82).

Assim, os serviços passíveis de tributação pelo ISS são aqueles cuja obrigação seja de fazer e que caracterizem uma atividade-fim. Nas indústrias, o critério básico para se configurar a hipótese de incidência do IPI é que a obrigação contratada seja a de dar o produto industrializado, o qual importe em um prévio *fazer* e que represente apenas atividade-meio.

2.3 IPI

Antigamente chamado de imposto de consumo, criado pela Lei nº 25, de 3 de dezembro de 1891, e desde então tributado sobre o mesmo fato gerador, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), passou a existir, sob esta designação fazendo menção à coisa tributada, com a Emenda Constitucional nº 18/65. A competência para sua instituição é da União⁷ e faz-se mister a sua incidência, dada sua regramatrix prevista na CF e regulada no CTN, a realização de um negócio jurídico com produto industrializado, entendido este como aquele que “tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.⁸

A Lei Federal 4.502, de 30 de novembro de 1964, é a lei ordinária que institui a cobrança do IPI e complementou as definições acerca das operações que caracterizam industrialização, sendo que o Regulamento do IPI, criado pelo Decreto 4.544, em 26 de dezembro de 2002, tomando os conceitos da legislação ordinária pertinente, bem como CTN, relacionou dentre as operações sujeitas ao IPI:

Art. 4º [...]

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Segundo Coelho (2004), o conceito de produto industrializado é fornecido de maneira demasiadamente expansiva pela citada lei ordinária, embora este conceito seja também abrangente e, importante constar, uniforme, nas leis, regulamentos e na jurisprudência brasileiras. Escreve:

[...] constitui industrialização toda operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da coisa ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoe para o consumo [...] de regra, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos já industrializados (inputs) (COELHO, 2004, p. 361).

⁷ Constituição Federal (1988), artigo 153, IV.

⁸ Código Tributário Nacional, artigo. 46, parágrafo único.

O IPI é um imposto não cumulativo, isto é, cuja base de cálculo é o valor adicionado pelo agente que industrializa um produto, devido no momento em que ocorrer seu fato gerador, que foca no aspecto temporal, de acordo com o CTN.⁹ Nesse sentido, Baleeiro (2007, p. 339) descreve três hipóteses em que poderá ocorrer o fato gerador: “a saída, o desembaraço aduaneiro ou a arrematação são exteriorizações daquele fato, que denunciam o momento de sua ocorrência”, às quais são, como comenta Misabel Abreu Machado Derzi, na citada obra, variações do aspecto temporal que não alteram a natureza do fato, isto é, não alteram o núcleo material essencial, o critério material da hipótese de incidência. De acordo com Cleber Giardino e Geraldo Ataliba, “O aspecto material da hipótese de incidência tributária desse imposto é promover operações com produtos industrializados” (s.d. apud BALEEIRO, 2007, p. 148).

Então, é fundamental entender o aspecto material, ou seja, o que significam operações com produtos industrializados. Paulsen (2008, p. 299) explica “operação, em sentido jurídico, é negócio jurídico [...] produto é o resultado da produção [...] a palavra *industrializado* constitui adjetivo que designa o que se industrializou, ou seja, o que foi objeto de indústria [...] o que foi submetido a processo de industrialização”. Portanto, não é sobre o produto industrializado que incide o imposto, o que implicaria a cobrança também entre o comerciante e o consumidor, mas sim sobre a operação da qual o industrial participe e que:

[...] envolve produto industrializado, cuja referência faz a Constituição no caso do IPI, engloba as atividades de produzir e fazer sair o produto. Logo, a saída do produto está intimamente ligada a sua produção, ou seja, há estrita comunicação entre os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do imposto (LIMA, s.d. apud PAULSEN, 2008, p. 298).

[...] oportuno, porém, observar que existem diversas restrições doutrinárias acerca do conceito amplo que a legislação regulamentar adotou para a definição de *industrialização*, podendo-se resumi-las na lição de José Roberto Vieira, para quem a *transformação* constitui industrialização, o *acondicionamento/recondicionamento* e a *renovação/recondicionamento* não constituem industrialização, sendo, na verdade, prestações de serviço, ficando a *montagem e o beneficiamento* em uma zona gris, ora consubstanciando industrialização, ora prestação de serviço (FENSTERSEIFER. In: BRASIL JR., 2006, p. 17-18).

Em complemento e destacando a obrigação de dar, José Eduardo Soares de Melo explica que a obrigação para a qual haverá sujeição ao IPI,

consiste num *dar o produto industrializado*, pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu trabalho pessoal, sua obrigação principal consiste na entrega desse bem, no

⁹ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador: I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (Constituição Federal, 1988, artigo 46).

oferecimento de algo corpóreo, materializado, que não decorra de encomenda específica do adquirente (2003 apud PAULSEN, 2008, p. 793).

Assim, a obrigação tributária que decorre de operações que impliquem *dar* um produto industrializado configuram a regra-matriz de incidência do IPI, sendo que a industrialização é a obrigação de fazer, produzir, que existe como atividade-meio.

2.4 ISS

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é de competência dos Municípios, conforme artigo 156, III, da CF, que define como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, que ficam sujeitos a imposto de competência do Estado. Surgiu em 1891, chamado imposto de indústrias e profissões, de competência estadual até 1946, quando passou a ser dos Municípios. Tinha por fato gerador qualquer atividade econômica com o objetivo de remuneração. Esse campo de incidência foi reduzido à prestação de serviços com a Constituição de 1967.

“O fato gerador do imposto é amplo, abrangendo quaisquer serviços, que nenhuma lei infraconstitucional poderá reduzir. Em razão de possíveis conflitos de competências [...] a Constituição remete a definição dos serviços à lei complementar” (BALEIRO, 2007, p. 490). A primeira Lista de Serviços foi criada já com Decreto-Lei 406/68,

com o fito de *dirimir os conflitos de competências que as operações mistas estavam causando*, envolvendo prestação de serviço e fornecimento de mercadorias (obrigações de dar e de fazer amalgamadas, ora com a predominância de *fazer o serviço*, ora com a predominância de vender a mercadoria). E de fato era necessário regular a *zona gris* (COELHO, 2004, p. 615).

Atualmente, é na LC 116/2003 que está definida a *Lista de Serviços*, cuja taxatividade é questionada por diversos autores.¹⁰ Porém, a previsão na CF, no

¹⁰ Diversos autores julgam inconstitucional a limitação imposta por lei complementar à tributação de serviços pelos Municípios através de lista taxativa (*numerus clausus*), a exemplo de Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges, Sacha Calmon e Roque Carrazza, para os quais “não se admite mais que o legislador federal restrinja a área de incidência prevista na Constituição, em desfavor dos Municípios [...] Fazer Lista, no caso, é dispiciendo” (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 502). Complementa: “[...] não é dado ao legislador complementar estabelecer quais serviços o Município pode e quais serviços o Município não pode tributar por meio de ISS” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 829). Nesse sentido, “a pretexto de circunscrever o campo de atuação dos Municípios, é inconstitucional por ferir regra de competência tributária, assim como o princípio da autonomia municipal” (DINIZ, Marcelo Lima Castro. *Sistema Tributário – Tributação, Bis in Idem e Cumulatividade – Reformas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *ISS: lei complementar 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 430). Também, referente à LC 116/2003, diz ser “diploma jurídico batido de disceptações interpretativas, legislativamente imperfeito e eivado de algumas inconstitucionalidades, o que lhe renderá vida extremamente conturbada, até que a jurisprudência lhe fixe

próprio fato gerador do imposto,¹¹ de que lei complementar definirá os serviços sujeitos ao ISS associada à de que compete a esse tipo de lei, dentre outros, regular as limitações constitucionais do poder de tributar e tecer definições acerca do fato gerador dos impostos,¹² afasta essa crítica, tornando, portanto, válida a taxatividade da Lista de Serviços, como também manifestou-se o Superior Tribunal Federal.¹³

Entretanto, nessa lista não poderão constar operações que não configurem serviços, sob argumento de inconstitucionalidade, já que a incidência não pode fugir da materialidade prevista na CF. Compreendida essa limitação, a amplitude da competência municipal se restringe à prestação de serviços. Torna-se, então, imprescindível conceituar esse aspecto material, *prestação de serviços*, para fins de incidência do ISS:

[...] o conceito de *prestação de serviço*, nos termos da previsão constitucional, não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase, não se incluem: a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de conteúdo econômico; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício. Para configurar-se a prestação de serviços, é necessário que aconteça o exercício, por parte de alguém (prestador) de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (prestação de serviço) (CARVALHO, 2007 apud PAULSEN, 2008, p. 402-403).

A prestação de serviços envolve um contrato bilateral onde o prestador tem uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico, face ao princípio da capacidade contributiva.

Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não

os conceitos e os rumos definitivos. O seu defeito mais profundo é basear-se em lista de serviços tributáveis" (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 621).

¹¹ Constituição Federal (1988), artigo 156, III.

¹² Constituição Federal (1988), artigo 146, II e III, a.

¹³ "Os serviços exclusivamente tributáveis pelos Municípios, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja taxatividade constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecida tanto na doutrina (NOGUEIRA, Rui Barbosa. In: RT 482/263; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 8. ed. 1976. Rio de Janeiro: Forense. p. 270) quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 68/198 - RTJ 89/281 - RTJ 97/357 RDA 118/155... (Ministro Celso de Mello, RE nº 156.568-3/SP, vazado nestes termos (citação de Leandro Paulsen, in: *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 426)" (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 144.795-8 - 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília, DF, 19 de outubro de 1993, RJSTF, 183, p. 242-251).

podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo (CARVALHO, 2007 apud PAULSEN, 2008, p. 401).

[...] a materialidade da hipótese de incidência do ISS é a prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob o regime de direito privado, mas não sob o regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral (FILHO, 1985 apud IBRAP, s.d., p. 5).

A prestação de serviços envolve, portanto, um comportamento humano desenvolvido pelo prestador do serviço, constituindo uma obrigação de fazer, numa prestação laboral ou intelectual desenvolvida para terceiro e sob um preço, ou seja, *in commercium* (no mundo dos negócios). Aires Fernandino Barretto resume como serviço “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” (s.d. apud IBRAP, s.d., p. 5).

Na materialidade da regra-matriz de incidência do ISS sempre estará presente uma obrigação de fazer, um esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto.

[...] o ISS pressupõe uma obrigação denominada de *obrigação de fazer*, pela qual uma parte se compromete a empregar seus conhecimentos, sua técnica, seu *know-how* visando atender ao pedido de outrem, sendo que tal pedido poderá resultar, mas nem sempre, na entrega de um bem [...] o aspecto material do ISS consubstancia-se numa obrigação de fazer, qual seja, a prestação de um dos serviços indicados na lista anexa à LC 116/2003, mesmo que tal serviço implique a entrega de um bem [...] (STUCKY. In: BRASIL JR., 2006, p. 68-69 e 71).

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento (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 (STUCKY. In: BRASIL JR., 2006, p. 67-70).

O próprio CTN preceitua que a legislação tributária não poderá alterar a definição dos conceitos utilizados no direito privado.¹⁴ Contudo, em determinadas configurações, contratos que envolvem obrigações de dar e de fazer podem gerar conflitos de competência que, segundo Sacha Calmon, seriam evitados pelo Congresso, que poderia:

(a) definir os serviços como obrigações de fazer, (b) precisar os casos em que, nas operações mistas, é possível separar (e só quando possível) mercadorias e serviços [...], (c) não fechar a lista, deixando ao município a possibilidade residual para exaurir os seus fatos jurídicos (COELHO, 2004, p. 431).

A Lista de Serviços prevê inúmeras obrigações de fazer que possam ser necessárias à consecução de um objeto contratual diferente, ou seja, podem ser sim-

¹⁴ Código Tributário Nacional, Artigo 110.

plesmente atividades intermediárias à obtenção do fim contratual. Logo, torna-se insuficiente caracterizar uma prestação de serviço como obrigação de dar ou de fazer, somente. Apenas devem ser tributadas as atividades-fim, ou seja, que representam o objeto do contrato, como explica Paulo de Barros Carvalho:

O alvo da tributação deve limitar-se ao objeto final da contratação, não às suas etapas ou tarefas intermediárias. Muitas vezes, para atingir a finalidade almejada, são requeridas atividades de planejamento, organização, administração, Assistência técnica, dentre outras, conquanto esse não seja o objetivo contratualmente perseguido. Entre atividade-fim e atividade-meio estabelece-se um nexu indissociável, ficando esta a serviço daquela, objeto principal da contratação. [...] Para que não parem dúvidas sobre o assunto, imaginemos a singela hipótese de uma operação mercantil em que o vendedor do bem o embala para presente. Temos, aí, uma prestação de serviço (realizar o empacotamento de um bem) ligada a um contrato de compra e venda. Seria cabível, então, a exigência de ISS sobre a atividade e embalagem? Obviamente não! O fim da contratação, no caso, é a aquisição de mercadoria, sendo esse o fato jurídico susceptível de tributação [...] (2007 apud PAULSEN, 2008, p. 406).

Podem ser, portanto, objeto de cobrança pelo ISS os serviços que estejam previstos na lista editada por lei complementar, no caso, a Lei Complementar 116/2003, desde que figurem como atividade-fim, serviço autônomo.

2.5 A atividade de industrialização por encomenda

A Constituição de 1967 dava à União o poder de tributar impostos sobre produtos industrializados e aos Municípios, impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados e definidos em lei complementar. Atualmente, não há mais limitação constitucional de que os Municípios tenham seu poder de tributar condicionado à não tributação por imposto federal, contudo, não poderá haver invasão de competência sob pena de bitributação.

A atividade relacionada à industrialização feita por encomenda é aquela em que o contratante, sujeito da obrigação jurídica *in commercium*, envia produtos ou materiais à indústria contratada, para que esta desenvolva suas atividades a fim de obter um bem nas especificações requeridas. Assim, o objeto do contrato é *fazer* algo no intuito de obter um bem personalizado e entregá-lo, ou seja, *dar* o bem ao encomendante. Essa atividade, sob uma análise superficial, configura relação obrigacional típica de ISS (obrigação de fazer), realizada mediante uma operação que envolve um produto industrializado, aspecto material do IPI (obrigação de dar).

Vista sob a ótica de incidência do IPI ou do ISS, sempre se encontrará uma obrigação de fazer nos contratos de industrialização por encomenda e, portanto, outros fatores precisam ser considerados. As atividades exercidas em bens de terceiros, destinados ou não à comercialização ou à indústria, passaram a ser questionadas quanto a seu fato gerador se constituir em materialidade do ISS ou do IPI a partir da Lei Complementar 116/2003, que modificou o texto anterior, do Decreto-Lei

406, de 31 de dezembro de 1968 (DL 406/68). Até 2003, a Lista de Serviços era definida pelo DL 406/68 e suas alterações. Com a entrada em vigor da LC 116/2003, relevantes mudanças foram introduzidas, inclusive no concenrente a essas atividades, antes pacíficas de incidência do IPI. A nova Lista de Serviços, em seu subitem 14.05,¹⁵ excluiu do texto da lista anterior a ressalva à incidência do ISS “não destinados à indústria ou comercialização”.¹⁶ Face a tal mudança, surgiu um conflito de competência entre a União e os Municípios.

Thales Michael Stucky (In: BRASIL JR., 2006), em estudo acerca desse tipo de operação, concluiu que a destinação, analisada sob o aspecto pessoal, é imprescindível para definir pela incidência do IPI ou do ISS. Segundo ele:

[...] a operação pode ser analisada sob dois prismas, para fins de cogitação acerca de incidência do ISS ou do IPI: (i) levando em consideração o fato de o autor da encomenda ser o destinatário final do bem objeto da industrialização; e (ii) considerando que o encomendante irá ainda repassar o produto objeto da industrialização sob encomenda a terceiros [...]. No caso da hipótese i – autor da encomenda = destinatário final – será devido o ISS, enquanto na hipótese ii, não obstante o bem encomendado tenha sido feito nos moldes requeridos pelo encomendante, tal situação poderá se configurar em uma mera etapa de um processo produtivo e/ou de circulação de mercadorias, tornando despersonalizada uma relação que, num primeiro momento, aparentava ser personalíssima, como é a situação que se afigura na primeira hipótese (Thales Michael Stucky. In: BRASIL JR., 2006, p. 78-79).

José Eduardo Soares de Melo afirma existir uma invasão de competência por parte do Município, em querer tributar atividade que faz parte do ciclo produtivo:

Tendo disposto que o ISS incide sobre a prestação dos serviços previstos nos itens 14.04 e 14.05, independentemente da sua destinação (usuário final, e industrialização ou comercialização, respectivamente), a LC 116/03 acabou invadindo a esfera de competência da União (IPI) e dos Estados/DF (ICMS). Realmente, a tributação municipal poderia somente ocorrer após o término do ciclo de produção/comercialização, ou quando a prestação do serviço fosse realizada sob encomenda (definitiva do usuário final) (MELO, s.d. apud STUCKY. In: BRASIL JR., 2006, p. 82-83).

Antes da edição da Lei Complementar 116/2003, a não tributação pelo ISS, em razão da destinação dos bens, das atividades relacionadas no item 72 da Lista Anexa ao DL 406/68, decorria de previsão legal, já que figurava na área de não incidência do imposto municipal. Contudo, por se tratar de uma obrigação de fazer, pode fazer parte do campo de incidência do ISS. Sabido que ambas as hipóteses de incidência, do IPI e do ISS, envolvem obrigação de fazer, a atividade de industria-

¹⁵ Lista de Serviços – Lei Complementar 116/2003 – 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

¹⁶ Lista de Serviços – Decreto-Lei 406/68 – 72 – Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

lização, que é um *fazer*, poderá se sujeitar ao ISS, se representar uma atividade-fim, o objeto contratado; ou pode ser atividade-meio e, portanto, estar incursa no processo que visa obter um produto industrializado cuja operação posterior será hipótese de incidência do IPI.

Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação. Prestação de Serviços é a produção de utilidades (materiais ou não), específicas, peculiares e inconfundíveis de regras irrepetíveis [...] A distinção prende-se à intrínseca natureza da prestação de serviços, que se vincula à noção de atuação personificada e individualizada, de atuação artesanal, não massificada [...] (FILHO, 1985 apud BALEEIRO, 2007, p. 496).

O objeto do contrato é fundamental para discernir entre adquirir um produto industrializado ou adquirir a atividade de industrialização. Em relação ao IPI, cujo critério material consubstancia-se em operações realizadas com produtos industrializados, é necessário ter como essência da contratação esse critério material e não a atividade de industrialização, que é o *fazer*. Enfatizando que são distintas a industrialização e as operações com produtos industrializados, Aliomar Baleeiro (2007, p. 340) explica, quando se refere ao IPI, que “o imposto não incide sobre a industrialização, mas, como diz a Constituição, sobre operação que tenha por objeto o produto industrializado”, e cita José Roberto Vieira, que esclarece: “[...] o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização” (VIEIRA, s.d. apud BALEEIRO, 2007, p. 340).

Essa atividade, ainda que considerada como terceirização da indústria, traduz uma obrigação de fazer um produto final de acordo com as especificações contratadas.

A compreensão de que a base econômica do IPI são as *operações com produtos industrializados*, por força da combinação do art. 153, IV, com o § 3º, inciso II, da CF, conforme visto anteriormente, mostra-se fundamental para que não se confundam os âmbitos de tributação do IPI e do ISS e não se prossiga incorrendo em equívocos. O beneficiamento realizado em bem do cliente, por exemplo, não constitui *operação com produto industrializado*, mas industrialização por força de um negócio jurídico, implicando a prestação de serviço sujeita ao ISS, e não ao IPI. Também no caso de produção mediante encomenda não configura fato gerador de IPI (PAULSEN, 2008, p. 793).

Em complemento, transcreve-se o entendimento de Cristiano Carvalho:

[...] bem feito sob encomenda, a partir de adquirente prévio à sua fabricação, que será feito mediante especificações que diferenciaram esse produto dos demais. No jargão respectivo esse produto será *customizado* para atender as exigências daquele adquirente específico, sendo que esse produto será único, com características que o diferenciam de todos os outros produtos do mesmo gênero. [...] Mesmo

que esses bens feitos sob encomenda sejam produzidos por uma indústria, não se estará diante de atividade tributável pelo IPI e sim pelo ISS, pois a obrigação em tela é de fazer algo, é um serviço que se consubstancia numa entrega de um produto final ao tomador. [...] Destarte qualquer produto feito sob encomenda, ainda que industrializado, consubstancia-se numa obrigação de fazer, ainda que essa só se perfaça com a entrega do produto ao tomador. O imposto incidente nessa situação é o Imposto sobre Serviços, de competência municipal e não o IPI ou o ICMS (CARVALHO. In: PEIXOTO, 2003 apud PAULSEN, 2008, p. 794).

Nos casos de industrialização por encomenda, onde o contratante remete seus bens para serem *industrializados conforme a encomenda* e posteriormente a ele devolvidos, destaca-se o *fazer* um produto, personalizado, cuja obrigação de dar é mero corolário ao desempenho em prol do bem entregue. Nesses contratos, o fazer representa a atividade-fim, a essência do produto personalizado. Bem expõe José Eduardo Soares Melo, citando Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, segundo os quais:

as simples coisas que decorrem da atividade de serviço, enquanto tais, não objeto do tráfico industrial, não são vendidas, mesmo porque já estão absorvidas pela precedente alienação do próprio processo de elaboração do qual resultam: este sim é *vendido* (por isso, nessas hipóteses existe um fazer e jamais um dar [...] o ato de produzir é logicamente precedente à existência de um produto sem que antes se tenha se desenvolvido uma atividade produzida da qual exatamente ele é o resultado final. Por isso, como IPI não se tributa a atividade de produção. Juridicamente não se pode recair esse tributo federal, sobre processo de elaboração industrial. O que pode ser considerado pela regra tributária, com apoio constitucional, é o resultado desse processo, isto é, o produto industrializado (MELO, s.d. apud STUCKY. In: BRASIL JR., 2006, p. 64).

Não diferente disso se manifestou, em única decisão até o presente momento, o Superior Tribunal de Justiça,

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).¹⁷

Consignou assim que, nas operações que implicam um processo de industrialização de bens de propriedade de terceiro, sob encomenda, na qual após findo o processo retorna o bem ao proprietário encomendante, o qual poderá comercializá-lo ou submetê-lo à nova etapa de industrialização, o dever jurídico obrigacional da

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 888.852/ES – 2006/0205159-0 – Ministro Luis Fux (1122) T1 – Primeira Turma, Brasília, DF, 4 de novembro de 2008, publicado em 01 de dezembro de 2008. Ementa: Tributário. ISSQN. "Industrialização por encomenda". Lei Complementar 116/2003. Lista de Serviços Anexa. Prestação de Serviço (obrigação de fazer). Atividade-fim da empresa prestadora. Incidência.

relação jurídica entre as partes, tomador e prestador, é uma *industrialização por encomenda*, que constitui uma atividade-fim do prestador do aludido serviço, sujeita, portanto, ao imposto municipal.

Considerações finais

O IPI e o ISS incidem sobre a atividade-fim, sobre o objeto contratado. É critério material do ISS a prestação de um dos serviços constantes na lista de serviços determinada pela CF/88, desde que tal operação não fuja ao conceito de *prestar serviços*, o qual implica *obrigação de fazer como atividade-fim*. O IPI incide sobre *operações com produtos industrializados*, e decorre de uma obrigação de dar um bem que, previamente, tenha sido industrializado, o que importa dizer que implicou um *fazer como atividade-meio*. Não há incidência desse imposto federal sobre as obrigações cujo *fazer* represente a atividade-fim.

Nas operações de industrialização sob encomenda caracteriza-se, preponderantemente, um *fazer*, e é esse o objeto da contratação, a essência da relação jurídica *in commercium*. Somado ao fato de que tal atividade está definida na lei complementar como objeto de tributação pelo ISS, estarão presentes os elementos necessários à incidência, tão somente do imposto municipal. A exigência concomitante do IPI se traduz em ilegal dupla tributação, ou seja, bitributação, o que importa em afirmar que eiva de inconstitucionalidade o artigo 79-D da Lei Complementar 123/2006, que afirma a existência de atividades sujeitas, simultaneamente, ao IPI e ao ISS.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 5.

BRASIL JR., Vicente (Coord.). *IPI: questões atuais*. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL, *Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Decreto 4.522, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 10 maio 2009

_____. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 10 maio 2009.

_____. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003 Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27. out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 10 maio 2009.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 out. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 888.852/ES – 2006/0205159-0 – Ministro Luis Fux (1122) T1 – Primeira Turma, Brasília, DF, 4 de novembro de 2008, publicado em 01 de dezembro de 2008. Ementa: Tributário. ISSQN. *Industrialização por encomenda*. Lei Complementar 116/2003. Lista de Serviços Anexa. Prestação de Serviço (obrigação de fazer). Atividade fim da empresa prestadora. Incidência.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 7. ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004

IBRAP, Instituto Brasileiro de Administração Pública. *ISSQN: Curso teórico e prático*. Edição 1.09-009-07/05 – C. 074. p. 5.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito Tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2003. p. 142

_____; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *ISS: lei complementar 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2003.