

Os serviços de industrialização por encomenda e a repartição de competência tributária. Uma hipótese de tripla exigência tributária.

ELCIO FONSECA REIS

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG
Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos
Ex-Procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais – Advogado

Sumário. 1. Introdução. 2. Breves considerações sobre a hipótese de incidência do ICMS, do IPI e do ISS. 3. A impossibilidade de tributação pelo ICMS e de IPI das atividades de prestação de serviços de industrialização por encomenda. 4. Incidência do ISSQN sobre os serviços de beneficiamento e galvanoplastia. Verdadeira obrigação de fazer. 5. Conclusão.

1. Introdução.

Após a aprovação da LC 116/2003, que regula as normas gerais do ISSQN, agravou-se a questão do conflito de competência entre os entes tributantes, especificamente em face de serviços de beneficiamento, galvanoplastia, adonização etc., contidos no item 72 do DL 406/68, atualmente retratados no item 14.05 da LC 116/2003.

Isto porque o DL 406/68¹ previa que a tributação de tais serviços somente ocorreria quando os objetos sujeitos às operações de serviço não fossem destinados à Industrialização ou comercialização. Ocorre que a LC 116/2003² suprimiu do texto legal tal exigência, de forma que os municípios passaram a entender como tributáveis todos os serviços, independentemente da destinação do objeto.

Ocorre, porém, que, não obstante a clareza do texto legal, os contribuintes que se enquadram na descrição normativa do tipo tributário acima, vêm enfrentando dificuldades na interpretação da legislação, agravada pelo fato de União, Estados-Membros e Municípios, estarem exigindo o pagamento dos seus tributos respectivos, IPI, ICMS e ISS sobre tais “serviços”.

A prova de tal tripla exigência é demonstrada pela resposta a consultas formuladas por contribuintes no âmbito das fazendas públicas federal, estadual e municipal, em que todas averbam ser devido o tributo próprio sobre a operação de galvanoplastia.

Importante destacar que o âmbito da análise do presente trabalho cinge-se as operações definidas pela legislação como de industrialização por encomenda, em que se contrata a prestação de serviços de industrialização em bem próprio feita por terceiros.

¹ DL 406. Item 72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e cogêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

² LC 116. Item 14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e cogêneres, de objetos quaisquer.

A operação funciona da seguinte forma: (i) a empresa A adquire determinado produto; (ii) a empresa A remete tais produtos para industrialização em B; (iii) B realiza os serviços de industrialização em bens de A; (iv) B devolve os produtos para A; (v) A revende o produto transformado para terceiros.

Confira-se a resposta dos entes federados.

Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 10ª
REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 350 de 19 de outubro de 2004

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Receita Municipal

ISS – SERVIÇO DE GALVANOPLASTIA – ENTREGA DO BEM PARA O SERVIÇO – DEVOLUÇÃO – BEM DE TERCEIRO – INCIDÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. Incide ISS sobre o serviço de galvanoplastia prestado sobre bem de terceiro. Inexistência de circulação de mercadorias. PTA 02.A.03874/04

Receita Estadual

ICMS – BENEFICIAMENTO – TRIBUTAÇÃO – As atividades citadas no subitem 14.05 da lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 constituem etapas de beneficiamento e não se inserem no campo de incidência do ISS, porque ainda não se completou o ciclo de circulação da mercadoria, ou seja, não foi prestado um serviço constante na citada Lista para usuário final e, sim, realizada industrialização por conta e ordem de terceiro, conforme previsto no inciso II, do artigo 222, Parte Geral do RICMS/2002. PTA 16.000108314-83. Consulta n. 178/2004.

Diante dessas respostas, verifica-se a importância do tema aqui proposto, na medida em que o contribuinte está sendo exigido, sobre o mesmo fato econômico, por três entes distintos, que lhe cobram o tributo respectivo.

Assim, o que se propõe é a adequada interpretação das hipóteses incidência dos impostos acima, a fim de que se possa determinar o correto enquadramento do fato descrito, buscando-se, desta forma, eliminar dúvida quanto a ente competente para a exigência do tributo.

2. Breves considerações sobre a hipótese de incidência do ICMS, do IPI e do ISS.

Para o desenvolvimento do estudo, é imprescindível a análise da hipótese de incidência do ISSQN, do IPI e do ICMS, ainda que, especialmente em relação a este último, de forma sucinta, para que se possa apresentar um norte sobre a tributação das atividades descritas no item 14.05 da LC 116, evitando-se uma tripla exigência fiscal.

O ICMS, 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.

O elemento operações é a chave para a determinação do nascimento do dever tributário, ou seja, para a constatação da ocorrência ou não no plano fático do fenômeno descrito hipoteticamente pela norma de tributação.

A palavra operação ganhou foro central de magnitude na leitura da regra matriz do ICM na pena do saudoso mestre Geraldo Ataliba, em monografia elaborada juntamente com Cleber Giardino, em que explica: “Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. (...) Os autores vêem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio texto magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema.”³

Disto a doutrina não discrepa. Contudo, o mesmo não pode ser dito quanto a interpretação do adjetivo circulação, ora entende-se que a mera saída física (circulação física) da mercadoria ensejaria o nascimento da obrigação tributária; ora que a circulação implicaria impreterivelmente na transferência do domínio (circulação jurídica), e, por fim, existem aqueles que defendem que a circulação que enseja a concretização da hipótese de incidência ocorre sempre que a mercadoria estiver indo em direção ao consumidor, ou seja, o deslocamento da mercadoria da fase produtiva para a fase de consumo implicará em circulação para fins de incidência do imposto (tem-se aqui a chamada circulação econômica).

Geraldo Ataliba⁴ era um dos árdios defensores da teoria da circulação jurídica, ou seja, somente ocorreria o fato gerador do ICMS se houvesse a transferência da propriedade da mercadoria, tal argumento justifica a não tributabilidade das transferências de mercadoria de filial para matriz, pois, nesses casos, não há mudança de titularidade. São suas as palavras:

“Circulação é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é,

³ Ataliba, Geraldo e Giardino, Cleber. *Núcleo da Definição Constitucional do ICM*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Vols. 24/26, pp. 105-106.

⁴ ob. cit. pp.109-111

pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito.”

“Circular significa, para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).

(...)

não só a transferência da propriedade strictu sensu importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz a ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.”

Hugo de Brito Machado,⁵ adepto da teoria da circulação econômica, explicita sua opinião:

“A operação há de ser relativa à circulação de mercadorias, não necessariamente uma operação de circulação. Em outras palavras, não se exige que a operação transfira a propriedade ou a posse da mercadoria, mas apenas que seja relativa à circulação, vale dizer, capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo, ainda que permanecendo no patrimônio da mesma pessoa jurídica. É o caso, por exemplo, de uma remessa de mercadoria em consignação.

(...)

Considera-se, outrossim, operação relativa à circulação de mercadoria a simples transferência desta entre um estabelecimento da mesma pessoa jurídica, embora não ocorra, nesse caso, a transmissão da propriedade da mercadoria, posto que o sujeito do direito de propriedade é a pessoa jurídica.⁶”

Em que pese o discussão doutrinária em torno do conceito e o fato da legislação pretender a tributação da circulação econômica das mercadorias, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão, sumulando o entendimento consoante o qual a circulação que possibilita a incidência do ICMS é a circulação jurídica.⁷

Resta a análise do termo mercadoria para a delimitação completa do aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual, em relação ao fato imponible, promover operação relativa à circulação de mercadorias.

⁵ ob.cit. pp.26

⁶ A respeito desse assunto, prevalectimento da teoria da circulação jurídica ou econômica, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido da primeira, editando, inclusive, a Súmula 166, que afirma não incidir o ICMS na transferência de mercadorias de matriz para filial. Hugo de Brito critica a súmula entendendo que a mesma derivou de uma hipótese absurda, em que o fisco baiano pretendia tributar remessa de mercadoria (ovos) para filial, onde seriam limpos e depois retornariam ao estabelecimento original. Entende o autor que o critério a ser adotado deve ser a aproximação da mercadoria da fase produtiva para fase de consumo.

⁷ Neste sentido é a súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Mercadoria é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, do industrial, do comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como, por exemplo, bens integrantes do ativo imobilizado.

Mercadorias, são, outrossim, todos os bens móveis e semoventes postos à venda pela empresa, com habitualidade, ou seja, são bens integrantes ao ativo circulante, conta de estoque, da pessoa jurídica, integram a própria essência da operação, do objeto social da empresa.

O IPI, imposto sobre produto industrializado tem sua materialidade constitucional e legal do IPI é realizar operações (isto é, negócios jurídicos de transferência de titularidade) com bens submetidos a um processo de industrialização, conforme previsão do artigo 153, IV, §3º, inciso II da CR/88 e arts. 43 e 51 do CTN.

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.

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

A doutrina e a jurisprudência se encarregaram, ao longo do tempo, através de uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais e do CTN, de delinear os contornos da materialidade do IPI. Dissertando sobre o assunto, Eduardo Domingos Bottallo⁸ afirma categoricamente que:

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

Destrinchando a doutrina acima são obtidos elementos essenciais da materialidade do IPI, de forma a verificar quando a tributação pelo imposto foi autorizada pelo Texto Magno: operações jurídicas que leve o produto industrializado além do estabelecimento produtor, desde que por força de negócio jurídico, haja a transferência da propriedade do bem.

Geraldo Ataliba assim define: “É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo.”⁹

⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: RT, 2002, p. 35. *Apud* CHIESA, Clélio. Ob. cit. pp. 57/73.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo, RT 1978, p. 3

Infere-se, pois, que o IPI não incide sobre a industrialização em si mesma, mas sobre a operação que promova a circulação jurídica do produto industrializado.

O ISSQN, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem origem no antigo Imposto de Indústrias e Profissões, previsto na Constituição de 1891. Com a reforma tributária empreendida pela EC nº 18/65 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.

Entretanto, a autonomia do legislador complementar, e mesmo do municipal, para legislar sobre o ISSQN não é plena e absoluta. Com efeito, o exercício da competência impositiva municipal (no que se refere ao ISSQN) encontra-se materialmente condicionado ao conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II” (CF, art. 156, III, na redação dada pela EC nº 3/93).

Infere-se, pois, que os Municípios só podem tributar os fatos abrangidos pelo conceito de serviço empregado pela Constituição Federal para outorga-lhes e demarcar-lhes a competência tributária.

O conceito de serviço empregado pela Constituição Federal para discriminação de competência tributária é, notória e reconhecidamente, um conceito de direito privado. Logo, imperioso concluir que os conceitos jurídicos utilizados pelo texto magno para delimitar competências tributárias das pessoas jurídicas de direito público não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário.

Admitir o contrário seria relegar a um plano meramente retórico a rigidez e a privatividade das esferas de competência que caracterizam o nosso sistema tributário, porquanto o legislador infraconstitucional, pela mera alteração da definição, conteúdo ou alcance dos conceitos de direito privado empregados pela Constituição, poderia alterar a própria discriminação constitucional de competências tributárias, o que é misológico.

Nem mesmo lei complementar poderia alterar conceitos de direito privado utilizados pela CF/88 como balizas demarcatórias de competências tributárias. É que o Direito Tributário é direito de superposição, na medida em que se superpõe a conceitos preestabelecidos em outros campos da Ciência Jurídica. Em outras palavras, na regulamentação das relações entre o fisco e o contribuinte, vale-se o legislador tributário de conceitos erigidos pelos outros ramos do direito, o privado em relevo.

Isto posto não se pode admitir à lei fiscal, e menos ainda ao seu intérprete, a faculdade de emprestar sentido próprio, tributário; distinto do sentido consagrado em outro campo jurídico; às definições, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela CF para definir ou limitar competências tributárias. Enfim, não pode o legislador tributário interpretar economicamente o fato e seus efeitos.

O legislador (complementar ou ordinário) não pode equiparar institutos visto que, para tanto, necessitaria de liberdade para equiparar situações, o que o sistema rígido de imposições tributárias rejeita, proscrevendo, até mesmo, a analogia como fundamento de lançamentos tributários (CTN, art. 108, § 1º).

Destarte, tratando-se, o termo prestação de serviço, de conceito que a Constituição utilizou de forma expressa para definir competência tributária, não poderia a lei, e menos ainda o intérprete, alterar esse conceito de Direito Privado, sob pena de violação ao art. 110 do CTN e ao próprio Princípio da Legalidade Tributária (CF/88, art. 150, I).

Apesar da Constituição Federal, no dispositivo supra, ter usado a expressão “impostos sobre serviços”, a materialidade da hipótese de incidência desse tributo não está no “serviço” propriamente dito, como uma atividade já concretizada, finalizada, mas na prestação de serviço,¹⁰ que envolve uma relação jurídica de direito privado entre um prestador e um tomador, e que pressupõe uma retribuição financeira, sobre a qual irá incidir o tributo.

Neste sentido é o entendimento majoritário da doutrina. Ao definir o fato gerador desse imposto, afirma Aliomar Baleeiro¹¹:

“Constitui fato gerador do imposto de serviços de qualquer natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados”. (Grifos da Autora).

O STJ também já se posicionou neste sentido, conforme o julgado abaixo transcrito, verbis:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.1. O Imposto sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a prestação de serviços. Desse modo, enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS. 2. Recurso especial improvido”.¹² (Grifos e destaques da Autora).

Assim, para delimitação do campo de incidência do ISS, imprescindível se faz a análise do conceito de prestação de serviço, conceito que, por não estar expresso na Constituição, deve ser buscado em outro ramo do direito, no caso, no direito privado.

A prestação de serviço, conforme entendimento assente tanto na doutrina como também da jurisprudência, importa num esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio.

3. A impossibilidade de tributação pelo ICMS e de IPI das atividades de prestação de serviços de industrialização por encomenda.

O cerne do problema diz respeito a operação chamada de industrialização por encomenda, em que uma pessoa jurídica “presta serviços de industrialização” em bens de propriedade de terceiro, para que este comercialize o produto final.

¹⁰ O Art. 1º da LC 116 delimita o campo de incidência do ISSQN definindo: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

¹¹ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 490.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial* n.º 51284. Segunda Turma, julgado em 27/04/2004.

A União aduz que o IPI incide porque há, indubitável, transformação do produto, com mudança da natureza ou finalidade, ou, no mínimo, aperfeiçoamento do mesmo para o consumo, o que caracteriza a industrialização, e, via de consequência, o fato gerador do IPI. Ressalta, ainda, que nada impede que o mesmo fato econômico seja tributado pelo IPI e pelo ISS.

Os Municípios, de sua parte, entendem que estando os serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar 116, não há que se falar em exigência de outro tributo que não o ISS, mesmo porque não há na hipótese circulação de mercadorias, mas apenas prestação de serviços, o que impede a cobrança do ICMS e do IPI.

O Estado, por sua vez, entende que deverá ocorrer a cobrança do ICMS uma vez que nos serviços de industrialização ocorre verdadeira circulação econômica da mercadoria, na medida em que, em virtude do valor agregado pela operação de industrialização, o produto estaria se aproximando da fase de produção à fase de consumo, nascendo, pois, o dever de se pagar o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias.

Conforme já foi visto, para a ocorrência do fato gerador do IPI e do ICMS não basta a agregação de valor, não basta a industrialização (no caso do IPI) nem é suficiente a aproximação do produto industrializado da fase de produção para a fase de consumo, sem que tenha ocorrido, também, a circulação jurídica do produto, ou seja, mudança na titularidade da mercadoria.

Com efeito, o ICMS e o IPI não incidem no simples deslocamento de mercadorias para que sofram transformação ou aprimoramento para o consumo, é necessário que o bem mude de titular, ou seja, a remessa e a devolução do bem, bem como os serviços de industrialização sobre ele prestados, não implicam em nascimento da obrigação tributária para com a União (IPI) ou Estado (ICMS).

O jurista Clélio Chiesa¹³ corrobora com esse entendimento ao afirmar que:

“A nosso ver, a análise sistemática dos preceptivos constitucionais que versam sobre o IPI permite-nos afirmar que a materialidade constitucionalmente delineada compreende as operações (negócios jurídicos) concernentes a obrigações de “dar” um bem produzido pelo vendedor ou terceiros, desde que não tenha sido objeto de encomenda específica do adquirente, nos moldes por ele determinados. Isto é, o legislador ordinário poderá eleger como hipótese de incidência do IPI toda e qualquer operação que tenha por objeto a transferência de um bem submetido a um processo de industrialização, desde que a atividade de transformação não tenha sido desenvolvida de modo personalizado visando a atender as necessidades de um determinado adquirente. Nunca a própria industrialização, em si, mas a comercialização do bem submetido a processo de transformação que implicou a modificação da natureza ou finalidade ou o aperfeiçoou para o consumo”.

¹³ CHIESA, Clélio. Ob. cit. pp. 57/73.

O Estado, na tentativa de defender a incidência do ICMS, sobre os serviços de industrialização por encomenda, argumenta que esse serviço não se insere no campo de incidência do ISS, porque a mercadoria que sofre a transformação ou o aperfeiçoamento para consumo ainda se encontra no ciclo de circulação da mercadoria, ou seja, ainda se destina a venda, aduzindo que somente seria cabível o ISS se o serviço fosse prestado diretamente ao consumidor final.

A confusão não é nova. Realmente, o ordenamento jurídico e decorre da não percepção da mudança imposta ao ordenamento jurídico, por ocasião da LC 116. Isto porque o DL 406/68, com a redação dada pelo DL 834/69, tinha previsão expressa com relação aos serviços de beneficiamento, galvanoplastia etc (item 47 da lista), que estes somente seriam tributados pelo ISS quando realizados em objetos não destinados a comercialização ou a industrialização.

Com isso, havia efetiva distinção em face da destinação do bem, se destinado a usuário ou consumidor final incidira o ISS, caso destinado a comercialização ou a industrialização, não haveria a incidência do imposto municipal.

Ocorre que a LC 116/2003 no item 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 imposto municipal, pois não é. Tanto que no item 14.06 a Lei Complementar 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.

Ademais, cabe à 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 art. 146, incisos II e III da Constituição Federal, a opção por eleger os fatos tributáveis, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos pela Carta Magna, o que certamente não fez.

Não há na regra matriz constitucional e muito menos na Lei Complementar qualquer traço que restrinja a incidência do ISS apenas a serviços prestados a usuário final, afastando do campo da tributação os serviços prestados em objetos que serão posteriormente comercializados. Se isso ocorrer, ter-se-ão fatos geradores distintos o ISS incidente sobre o serviço prestado e o ICMS incidente sobre a circulação a posteriori da mercadoria, podendo, ainda, na hipótese do produto ser industrializado, haver a incidência, também, do IPI.

Geraldo Ataliba¹⁴ analisando situação análoga em que se discutia a tributação da recauchutagem de pneus quando os serviços eram prestados a usuário final ou quando encomendados por comerciantes, afirma:

“O discernimento, antes cabível, entre a encomenda da recauchutagem por consumidor ou por intermediário perdeu a razão de ser, não tem mais cabimento, diante da norma superior.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo, RT 1978, p. 37-38

(...)

Assim, no sistema vigente, ou há industrialização ou há serviço tributável, sem possibilidade de atenuações de cada conceito, sem zona cinzenta, sem situações intermediárias e sem cabimento para diferenciações menores.

(...)

Não tem mais cabimento, em conseqüência, discernir onde a lei complementar não discerne, ou estabelecer distinções onde ela não distingue, já que o possível conflito veio a ter solução cabal pela norma constitucionalmente prevista.

Em suma: recauchutagem é “serviço tributável” em toda e qualquer hipótese na qual não se configure “industrialização”.

Industrialização só há quando a empresa recauchutadora compra carcaças como se fossem matéria-prima e as transforma em produto seu (pneu recauchutado) para venda.”

Portanto, não há dúvida de que a repartição de competências da Constituição é clara, afastando a possibilidade de dupla tributação sobre o mesmo fato econômico, onde há serviço tributável não há industrialização tributável pelo IPI.

4. Incidência do ISSQN sobre os serviços de beneficiamento e galvanoplastia. Verdadeira obrigação de fazer.

Pois bem, traçada a clara repartição de competências constitucional e verificando que a atividade de prestação de serviços de industrialização por encomenda se encontra prevista na lista anexa à Lei Complementar 116, sem que sofra restrição quanto ao destinatário do serviço, conclui-se que essa atividade somente pode ser tributada pelo ISSQN.

Resta analisar, contudo, se tais atividades se enquadram no conceito constitucional de serviço permitindo a sua tributação pelo imposto municipal, ou se a LC ampliou o conceito indevidamente.

Com efeito, os serviços de galvanoplastia estão plenamente enquadrados na definição da doutrina acerca da modalidade de industrialização denominada beneficiamento. Segundo o jurista Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁵:

A galvanoplastia consiste em submeter o bem material a um processo de limpeza industrial e a uma corrente elétrica que serve para endurecer a superfície da própria peça com antecipada aplicação de algum material. ... A galvanoplastia é realizada em peças ou objetos usados, uma vez que realizada em bens novos constitui uma das modalidades de beneficiamento.”

Saliente-se que na prestação de serviços de galvanoplastia está plenamente caracterizada a obrigação de fazer, inerente à prestação de serviço que, conforme entendimento assente tanto na doutrina como também da jurisprudência, importa num esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio, diferente da obrigação de dar, típica da compra e venda de mercadorias.

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. RT: São Paulo, 1975, p. 357.

Serviço, segundo a lição de PONTES DE MIRANDA (in Tratado de Direito Privado, tomo XLVII, Rio de Janeiro, Ed. Borsó, 1970, págs. nº 3/4), é “qualquer prestação de fazer”, pois “servir é prestar atividade a outrem”, é prestar qualquer atividade que se possa considerar “locação de serviços” envolvendo seu conceito apenas obrigação de fazer determinado serviço a outrem. Trata-se, assim, de “de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação”.

Urge, então, distinguir obrigações de fazer, nas quais efetivamente há serviço prestado, das obrigações de dar, nas quais inexistente qualquer prestação de serviço. Jurista de escol, ORLANDO GOMES pontificou:

“Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.” (in Obrigações, Rio de Janeiro, Forense, 1961, pág. nº 67)

Inexiste na prestação de serviços de industrialização por encomenda a configuração da obrigação de dar, típica da compra e venda de mercadorias, mas tão somente obrigação de fazer, porquanto o importante é o serviço prestado, a entrega da coisa é consectário lógico, mas não o fim em si mesmo.

Nestas hipóteses, consoante entendimento da mais abalizada doutrina, o único imposto incidente na operação será o ISSQN. Calha novamente à fiveleta os ensinamentos de Clélio Chiesa¹⁶:

“Na hipótese em que há a celebração de um “contrato de industrialização por encomenda” em que fica pactuado que o fornecedor produzirá bem personalizado, consoante as especificações predeterminadas do adquirente, entendemos que tal situação somente poderá ser tributada pelo ISS (...). Nos contratos em que o contratante fornece o material e o contratado assume o compromisso de realizar as transformações solicitadas, não há que se cogitar da incidência do IPI nem do ICMS, mas apenas do ISS”.

E ainda¹⁷:

“Destarte, se o negócio tem como objeto uma obrigação de fazer, ainda que haja entrega de um bem como consequência da atividade desenvolvida, o imposto passível de ser exigido é o ISS”.

E conclui o jurista:

“No contrato de industrialização sob encomenda, entendido este como sendo aquele em que alguém assume o compromisso, com ou sem fornecimento de material, de confeccionar certo produto consoante as

¹⁶ CHIESA, Clélio, Ob. cit.

¹⁷ CHIESA, Clélio, Ob. cit.

especificações exigidas pelo contratante, somente pode ser submetido à tributação por meio do ISS”.

Assim, não pairam dúvidas quanto à impossibilidade de se tributar a prestação de serviços de industrialização por encomenda pelo ICMS e pelo IPI, uma vez que não ocorre no desempenho da atividade mudança na titularidade do bem que será objeto de beneficiamento ou que será submetido a operação de galvanoplastia, há simples prestação de serviços de industrialização por terceiro.

A circulação jurídica das mercadorias somente vai ocorrer quando a autora da encomenda, única proprietária do bem efetuar a venda do produto final beneficiado ou galvanoplastizado, ou seja, somente neste momento ocorre a saída (circulação) de produto industrializado.

5. Conclusão.

A Carta Magna ao repartir a competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios outorgou a cada uma dos entes, com privatividade, a competência para tributar determinados fatos econômicos, cabendo à lei complementar disciplinar e delimitar, em especial com relação aos impostos discriminados na Carta Federal, os limites para a instituição das respectivas exações.

Os serviços de industrialização por encomenda, em que pese o triplo interesse fazendário pela sua tributação, são verdadeiros serviços (obrigações de fazer) e somente podem ser tributados pelos municípios.

Se a Lei Complementar não elege o destinatário do serviço (consumidor) como elemento distintivo da hipótese de incidência, não cabe ao intérprete restringir a competência impositiva.

Ademais, não basta o processo de industrialização ou o aperfeiçoamento de um produto (circulação econômica) para caracterizar o fato gerador do IPI e do ICMS, é imprescindível que o produto industrializado circule juridicamente, ou seja, deve ocorrer mudança na titularidade do bem.

Assim, somente haverá incidência do IPI ou do ICMS em etapa posterior à da prestação dos serviços, isto é, quando o encomendante alienar o bem a terceiro, antes disso não há circulação jurídica, não há, pois, a subsunção do fato à norma de incidência.