

**“Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Panorama Jurisprudencial Atual”**

Fábio Soares de Melo

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.

Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2010).

Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (2004/2009).

Ex-Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (2006/2008).

Professor dos Cursos de Especialização do IBET.

Conselheiro do INSPER Direito (ex-IBMEC/SP).

Advogado em São Paulo.

I. Introdução.

O estudo que se apresenta tem por finalidade abordar, sinteticamente, o atual panorama jurisprudencial acerca das relevantes questões juridico-tributárias atinentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Sob este prisma, o presente trabalho fora segregado nos seguintes tópicos, a saber: (i) Competência Tributária (ii) Regime Jurídico do IPI (iii) Operações de Importação de Produtos Industrializados (iv) Legitimidade o Aproveitamento de Crédito nas Aquisições de Produtos Destinados ao Ativo Imobilizado e Conflitos de Competência.

II. Competência Tributária.

A titularidade da competência tributária é outorgada às pessoas políticas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em consonância com as diretrizes estabelecidas no Texto Constitucional. Desta forma, é cediço que a Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência aos entes políticos, definiu e discriminou o âmbito dentro do qual reside a competência tributária atribuída a cada um deles.

A competência tributária consiste na aptidão, conferida onstitucionalmente, na qual as pessoas políticas possam criar seus tributos, os quais possuem fundamental importância no exercício da atividade financeira do Estado, ou seja, a competência tributária é a aptidão

jurídica para a criação de tributos, mediante a descrição das hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo e alíquotas.

A instituição e a criação de quaisquer espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios), somente poderá ser exercida pela pessoa política eleita pelo Texto Constitucional, de modo que estejam asseguradas as respectivas receitas financeiras, respeitando, evidentemente, as limitações constitucionais ao poder de tributar (imunidades tributárias).

CLEBER GIARDINO, asseverou que "*o sistema rígido e exaustivo da partilha constitucional de competências tributárias implica, logicamente, a introdução de competências distintas, cada qual outorgada, com exclusividade, a uma pessoa constitucional expressamente indicada.*" (in *Conflitos entre Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, vol. 13/14).

Conclui-se, portanto, que a Constituição Federal de 1988 disciplinou, de forma rigorosa, o exercício das competências tributárias, retirando a faculdade do legislador ordinário definir, ao seu talante, o alcance das normas jurídicas que criam tributos. É o que o **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**, denomina em suas lições de "sistema rígido de distribuição de competências tributárias".

III. Regime Jurídico do IPI.

Em consonância com o que preceitua o artigo 153, inciso IV, do Texto Constitucional de 1988, a regra-matriz de incidência tributária do IPI, como regra geral, se exterioriza pela incidência sobre operações realizadas com produtos industrializados, por intermédio da qual apresenta a circunstância de determinada pessoa (geralmente o industrial), promover a industrialização de certo produto e efetuar a respectiva saída do estabelecimento produtor, em virtude da realização de determinado negócio jurídico mercantil que implique na transferência de sua titularidade.

Por sua vez, o artigo 46, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado com *status* de lei complementar pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), estabelece que o IPI também incidirá sobre as operações de importação de produtos industrializados do exterior (desembaraço aduaneiro).

Em que pese o Texto Constitucional de 1988 não contemplar, de forma pormenorizada, qual seria o significado e respectivo alcance da expressão "produto industrializado", o parágrafo único, do artigo 46, do CTN, estabeleceu que "*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*".

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, em sua obra intitulada "Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)", conclui que "*pode-se assentar que um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica ou técnica, adquiere utilidade nova ou, de algum modo, se mostre mais bem ajustado para o consumo*". (São Paulo: Editora Dialética, 2009).

Tanto a doutrina quanto a legislação vigente classificam como espécies do gênero "industrialização", regra geral, as figuras da (a) transformação; (b) beneficiamento; (c) montagem; (d) acondicionamento ou recondicionamento; e (f) renovação ou recondicionamento.¹

Resta claro que a União é a pessoa política de direito público competente para instituir o IPI, sendo certo que o legislador federal somente poderá determinar como sujeito passivo

¹ Ressalte-se, que mencionados conceitos não se apresentam de forma taxativa. Acerca dos referidos conceitos, observo: (a) transformação: a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. Exemplos: preparação de sorvetes (PN 483/70-5), confecção de toalhas (PN 483/70-4), fabricação de ferramentas (PN 483/70-8) etc; (b) beneficiamento: a que importe modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. Exemplos: bordado feito em toalhas (PN 483/70-4), a gravação pelo processo de serigrafia (silk screen) em vidros, tecidos (PN 157/71), a colocação de fechaduras (PN 154/71) etc; (c) montagem: a que constitua na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Exemplos: colocação de carrocerias em chassis de veículos (PN 206/70), aparelhos eletrônicos (PN 332/70) etc.; (d) acondicionamento ou recondicionamento: a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem se destine apenas ao transporte da mercadoria. Exemplos: engarrafamento de vinhos (PN 160/71), enlatamento de azeites e óleos adquiridos a granel (PN 17/70) etc.; e (e) renovação ou recondicionamento: a que exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização. Exemplo: recauchutagem e recapeamento de pneus (PN 299/70). Por sua vez, o artigo 5º do RIPI contempla algumas operações que não se consideram industrialização.

da obrigação tributária a pessoa que apresente vinculação à essência do gravame federal, observando quem efetivamente mantenha relação pessoal e direta com a materialidade e que realize o fato jurídico tributário.

No que tange à base de cálculo do IPI, a legislação estipula que (i) nos produtos oriundos do exterior, o valor que servir ou que serviria de base de cálculo dos tributos aduaneiros, no momento do desembaraço da importação, acrescido do montante dos referidos tributos e demais encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigidos ou o preço da operação, na saída do estabelecimento importador; (ii) nos produtos nacionais, o preço da operação de que decorre o fato jurídico tributário.

A alíquota do mencionado imposto consta da recentemente aprovada Tabela de Incidência do IPI (TIPI), nos termos do Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006 (e respectivas alterações), a qual se utiliza da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), observando o princípio da seletividade (ou da essencialidade), em consonância com o disposto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

IV. Operações de Importação de Produtos Industrializados.

Mister se faz abordar, se diante dos preceitos constitucionais e das respectivas características inerentes ao referido tributo (IPI), seria possível estabelecer sua incidência sobre as operações de importação de produtos industrializados.

Objetivando legitimar a incidência do IPI nas operações de importação de produtos industrializados, o ente tributante federal (União) equiparou as pessoas importadoras aos estabelecimentos industriais, com fundamento no disposto no inciso I, do artigo 51, do CTN e nos artigos 9º, inciso I e 24, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

No entanto, as operações de industrialização realizadas fora do território nacional não poderiam ser submetidas à tributação no País, na medida em que, se a materialidade do IPI (industrialização) se deu fora do território brasileiro, não há qualquer relação com nosso território, o que afastaria, de plano, o nascimento da obrigação tributária relativa ao mencionado tributo.

Em outras palavras, se a materialidade do tributo, qual seja, a industrialização, ocorreu em território estrangeiro, não me parece juridicamente possível aceitar que mencionada operação de importação possa ser alcançada pela tributação do IPI.

GERALDO ATALIBA, ao abordar o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, ensina-nos que "um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não se der em lugar nela previsto implícita ou - o que é raro e em geral dispensável - explicitamente, não será fato imponible. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. Será um fato juridicamente irrelevante." (*in Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.104 e 105) .

Face ao princípio da territorialidade, somente os fatos jurídicos ocorridos dentro do País é que podem ser objeto de tributação, salvo as excepcionais hipóteses contempladas no próprio Texto Constitucional de 1988 (ex.: Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF; Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, etc.). Ora, a equiparação do importador como contribuinte do IPI não goza de qualquer legitimidade, pelo simples fato de que não há qualquer realização de industrialização no território brasileiro.

EDVALDO BRITO, ao abordar o tema em comento, esclarece que o IPI “alcança não o consumo do produto resultante do ato industrial; ele alcança não o ato industrial do qual resulta o produto; ele alcança o próprio produto resultante do ato industrial. É alcançado produto resultante do ato industrial, só pode ser aquele produto do ato praticado no território brasileiro (elemento espacial; considerando que, entre nós – já foi dito linhas atrás – a regra é a da territorialidade da tributação). Nestes termos, pode-se afirmar, desde logo, que não é possível, juridicamente, admitir a tributação, pelo IPI, do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira”. (*in Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 379).

JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, ao apreciar a incidência do IPI e seus princípios constitucionais, conclui que “é discutível a incidência do IPI na importação de produtos estrangeiros, haja vista que esse fato não se enquadra no conceito constitucional de produto industrializado; (...)”. (*in IPI. Incidência Tributária e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 206).

Aceitar a incidência do IPI na importação implica, necessariamente, na admissão de que a sua exigência albergaria parcela da idêntica hipótese de incidência do Imposto de

Importação (II), o que caracterizaria verdadeira hipótese de inconstitucionalidade, na medida em que estaríamos diante de “sobreimposto” do gravame aduaneiro, ou seja, o IPI acabaria por invadir a materialidade do II, o que não se poderia admitir.

No entanto, não posso deixar de mencionar os respeitáveis doutrinadores que entendem pela possibilidade de tributação do IPI nas operações de importação. Neste contexto, **CLÁUDIA GUERRA** (*in Incidência do IPI na Importação*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, vol 83, p. 212 a 216), observa que:

"(...) os países destinatários de tais produtos, não apenas por motivos de ordem extrafiscal mas, sobretudo, a fim de garantir os princípios da igualdade e da equidade (...) fazem incidir tributos outros, além dos simples impostos aduaneiros, isto é, tributos de natureza de impostos sobre o consumo, tais como o IPI e o ICMS, no caso brasileiro.

Trata-se do critério de tributação no país de destino, isto é, os produtos são tributados na importação, ficando livres da imposição tributária na exportação.

É intuitivo que cada país queria prestigiar seus próprios produtos, para que o mercado interno os absorva de modo a aumentar a produção nacional e promover o desenvolvimento econômico etc.

Destarte, o sistema tributário na importação gera a consequência inevitável de afastar a possibilidade de os produtos estrangeiros aqui chegarem com preços inferiores, porque não sofreram incidência no país de origem, o que retiraria a força competitiva dos produtos nacionais. (...) finalidades louváveis: a proteção das mercadorias nacionais e a garantia de igualdade e competitividade com os produtos vindos do Exterior.

A incidência do IPI na importação afasta a possibilidade de produtos estrangeiros, livres de tributação no país de origem, ingressarem no Brasil com preços inferiores aos dos produtos nacionais."

MISABEL ABREU MACHADO DERZI (*in Fundamentos da Tributação Ampla das Importações pelo ICMS e pelo IPI*. XI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. p. 328 e 336), assevera que:

"A importação de produtos estrangeiros ou a reintrodução de mercadorias nacionais exportadas sem o recolhimento daqueles impostos autorizaria a fraude e a evasão e quebraria a neutralidade, pois as demais empresas concorrentes sujeitaram à incidência.

(...)

Como se sabe, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação não têm objetivos fiscais, mas predominantemente extrafiscais, de evidente defesa da produção interna, que muitas vezes não tem competitividade em face dos produtos estrangeiros, servindo a incidência de proteção às divisas e ao equilíbrio da balança comercial.

Entretanto, a incidência de tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade (...). É que já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país de destino livres de todo imposto. Seria agressivo a regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS, daí a necessidade de se fazer incidir o IPI e o ICMS sobre a importação de produtos industrializados."

ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, entende que "o IPI é um imposto sobre o produto industrializado, e não sobre a industrialização em si. O elemento central da hipótese de incidência é a existência de um produto industrializado, não importando se essa industrialização ocorreu dentro ou fora do país. Portanto, entendemos que, para efeitos de

tributação pelo IPI, é irrelevante o fato da industrialização não ter ocorrido dentro do território brasileiro”. (in *IPI nas Operações de Importação. IPI. Aspectos Jurídicos Relevantes*. Coordenador Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 30).

Se depreende das lições doutrinárias acima transcritas, que os argumentos favoráveis à tese da tributação das operações de importação pelo IPI residem, singelamente, nos seguintes: (a) respeito aos princípios da igualdade e equidade entre as os importados e nacionais; (b) tributação nos países de destino (ou seja, na importação); (c) prestígio aos produtos fabricados internamente, o que implicaria em aumento da produção nacional, no desenvolvimento econômico, geração de empregos etc.; (d) afastamento da possibilidade de que os produtos estrangeiros cheguem ao País por meio da aplicação de preços inferiores; (e) evitar operações simuladas que impliquem em fraude e práticas evasivas; (f) proteção das divisas e equilíbrio da balança comercial nacional; (g) deixar de tributar mencionadas operações pelo IPI seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais; e dentre outros.

Ora, as mencionadas justificativas para a tributação das operações de importação pelo IPI, apesar de louváveis, não me parecem juridicamente apropriadas.

Primeiramente, porque os argumentos apresentados se revestem de caráter econômico, e não tributário, sendo certo que referidas assertivas, apesar de coerentes, não teriam o condão de legitimar exigências tributárias em total descompasso com o próprio Texto Constitucional de 1988.

Quer me parecer, que os aludidos prestígios da manutenção da concorrência leal e do respeito ao princípio da isonomia de mercado, não podem permitir que se institua hipótese de incidência veementemente inconstitucional, na medida em que, como abordado anteriormente, a industrialização de produto teria ocorrido fora do território nacional.

Ademais, seria juridicamente razoável que, para o alcance dos mencionados objetivos (manutenção da concorrência leal e do respeito ao princípio da isonomia de mercado), a União poderia se utilizar dos tributos caracterizados pela extrafiscalidade, previstos constitucionalmente, na medida em que representam instrumento juridicamente hábeis de política econômica e regulação de mercado.

O prestígio ao produto produzido internamente em detrimento ao produto importado, deve necessariamente observar tanto a existência de similaridade nacional quanto, em casos específicos, a suposta superioridade em termos de qualidade.

É indubitável que devemos exaltar a produção nacional, em virtude de todos os benefícios dela decorrentes, no entanto, tal fato não pode implicar na imposição da aquisição de determinado produto brasileiro, que apresente qualidade inferior, em razão do fato de que o produto importado se encontre sujeito a uma carga tributária superior.

Em virtude do mundo globalizado para o qual estamos caminhando, a equidade e a igualdade são conceitos de extrema relatividade, na medida em que deveriam, em tese, alcançar todas as relações comerciais internacionais e, conseqüentemente, as relações tributárias.

Neste contexto, o instrumento adequado para se respeitar e atender mencionados princípios seria, num panorama ideal, aplicar a normas jurídicas de isenção tanto aos produtos exportados (como atualmente), quanto em todas as importações em todo e quaisquer Países. Por fim, não me parecem coerentes as afirmações de que a imposição do IPI nas operações de importação alcançariam o objetivo de se evitar eventuais fraudes e práticas evasivas. Isto porque, o melhor instrumento para se evitar referidas situações consiste no aprimoramento das atividades de fiscalização pelo ente público, em consonância com o próprio poder de polícia previsto na Constituição Federal de 1988.

Comungo do entendimento de que:

"no que concerne aos negócios internacionais relativos a produtos oriundos de outros países, a União só poderá dispor de um único tipo de imposto ("importação"), em conseqüência do que só podem ficar sujeitos a um único gravame tributário federal, para que não se configure o malsinado bis in idem, no caso de também ser exigido o IPI.

Dessume-se que o constituinte jamais pretendeu alargar o campo de incidência do IPI - e os seus contribuintes - para abranger produtos industrializados no exterior. Manifestação eloqüente dessa assertiva se contém na própria Constituição, que, no âmbito do ICMS (art. 155, IX,

a, com a redação da Emenda 33, de 11.12.2001), estabeleceu expressamente a referida materialidade tributária (...)"

(in **MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE**. Importação e Exportação no Direito Tributário. Impostos, Taxas e Contribuições. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012).

Por seu turno, há que se observar, por oportuno, que o Poder Judiciário tem manifestado entendimento favorável à incidência do IPI na importação, conforme se depreende da análise dos julgamentos proferidos pelos Tribunais Regionais Federais (TRFs), sendo certo que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do Recurso Especial nº 216217-SP, já se pronunciou no seguinte sentido:

"TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPOSTO DEVIDO. EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

1 - Um dos fatos geradores do IPI, a teor do artigo 46, I, do CTN, é o seu desembaraço aduaneiro e, quando caracterizado, incide o IPI em produtos importados.

2. Não é o ato de industrialização que gera a incidência do IPI, posto que este recai no produto objeto da industrialização.

3. Recurso improvido (Precedente: REsp 180.131-SP)."

Em face das considerações alinhadas, diante da circunstância de que o Texto Constitucional de 1988 conferiu à União competência para instituir o IPI, resta mais do que evidente que referida exação tributária somente seria exigida de quem efetivamente praticou "industrialização", sendo certo que a cobrança de importadores, comerciantes etc., descaracterizaria o arquétipo constitucional do tributo.

V. Legitimidade ao Aproveitamento de Créditos nas Aquisições de Produtos Destinados ao Ativo Imobilizado.

O inciso II, do parágrafo 3º, do artigo 153, da Constituição Federal de 1988, estabelece que o IPI "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*". A sistemática da não-cumulatividade aplicável ao IPI

pressupõe, basicamente, a compensação de “créditos” com “débitos” do imposto, gerados em um determinado período de apuração (no caso, atualmente, mensal).

Ou seja, a sistemática da não-cumulatividade do IPI é operacionalizado por intermédio da compensação dos “créditos” do imposto com “débitos” desse mesmo imposto, numa espécie de conta corrente fiscal gráfica.

Comungamos do entendimento doutrinário no sentido de que “a cláusula da ‘não-cumulatividade’ não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando-se, na realidade ‘diretriz constitucional imperativa’. (...) Assim, já se pode asseverar ser inadmissível a inobservância do comando constitucional, tanto no lançamento do ICMS (operações realizadas e serviços prestados), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços)²”.

É patente que qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos do IPI, ou melhor, à sistemática constitucional da não-cumulatividade somente pode decorrer do próprio Texto Constitucional de 1988. Convém frisar que nem mesmo a lei complementar se encontra apta a criar obstáculos, empecilhos ou, ainda, vedações de matéria exaustivamente disciplinada pela Constituição Federal de 1988.

Asseveramos que disciplinar a não-cumulatividade representa, tão-somente, fixar os elementos necessários à operacionalização desse regime constitucional de compensação e abatimento dos valores tributários (documentos fiscais de apuração, alocação aos estabelecimentos do contribuinte, sistemática de transferências, etc.).

Destarte, qualquer dispositivo legal de hierarquia inferior ao Texto Constitucional de 1988 (Lei Complementar, Lei Ordinária, Convênio, Decreto, Portaria, dentre outros) que vede ou condicione o exercício da sistemática da não-cumulatividade do IPI e, conseqüentemente, o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos.

Reiteramos nosso entendimento no sentido de que, mediante as operações de aquisição de bens, surge para o contribuinte, em regra, o direito ao princípio da não-cumulatividade, por meio do aproveitamento dos créditos do IPI.

² **MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE.** *ICMS Teoria e Prática*. 12ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2012.

Observamos que o contribuinte do IPI operacionaliza a não-cumulatividade por intermédio da adoção do seguinte procedimento: (i) escritura as operações de aquisição no livro registro de entradas, creditando-se do respectivo valor do imposto incidente; (ii) registra as operações de saída no livro registro de saída; (iii) ao final do mês, transfere o somatório dos valores creditados e debitados para o livro registro de apuração; e (iv) informa ao Fisco federal o resultado do confronto entre os créditos e débitos do imposto, com a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF).

Na hipótese do valor dos débitos ser maior que o valor dos créditos no período mensal de apuração, o contribuinte apura imposto a recolher. Por outro lado, se, em decorrência do aludido confronto, o valor dos créditos for superior ao valor dos débitos, o contribuinte apurará saldo credor que será transferido e apurado no período mensal subsequente.

No entanto, embora não comunguemos, com a devida vênia, deste entendimento, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula nº 495, no sentido de que “a aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento do IPI”.

VI. Conflitos de Competência.

Questão de extrema relevância em matéria tributária, consiste na irrestrita, incondicional e imperiosa observância à “segurança jurídica” nas relações instauradas entre Fisco e Contribuinte, de forma que o “interesse público” não se confunda ao “interesse da Administração Pública”, especialmente no que concerne ao doutrinariamente intitulado “conflitos de competência” entre os entes tributantes (federal, estadual, distrital e municipal).

HUGO DE BRITO MACHADO³ assevera que “*a complexidade cada vez maior do nosso sistema tributário decorre em grande parte dos conflitos de interesses entre diversas entidades titulares de competência tributária. Além de ser a relação tributária uma relação*

³ *in ISSQN ou ICMS na Manipulação de Medicamentos*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. São Paulo: julho de 2010, p. 95. A este respeito, vide os seguintes estudos doutrinários recentes: **DE SANTI, EURICO MARCOS DINIZ**. *ISS versus ICMS na Prestação de Serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 186. São Paulo: março de 2011, p. 23.; e **FOSSATI, GUSTAVO**. *O Conflito entre o ISS, o ICMS e o IPI – o Caso da Encomenda de Móveis em Mármore ou Granito*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 187. São Paulo: abril de 2011, p. 82.

por natureza conflituosa, aos conflitos naturalmente surgidos nessa relação se somam os conflitos decorrentes da disputa pelo próprio poder de tributar, que se estabelece entre pessoas jurídicas de Direito público integrantes da Federação”.

Neste contexto, dentre as inúmeras situações que configuram “conflito de competência” (ICMS e ISS; IOF e ISS; ICMS e IOF, etc.), se encontra a disputa entre o “IPI *versus* ISS”.

VI.1. Regime Jurídico do ISS.

O estudo do ISS deve, obrigatoriamente, tomar como ponto de partida, a análise do Texto Constitucional de 1988, o qual determina em seu artigo 156, inciso III, que “*competete aos Municípios instituir imposto sobre (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

Em conformidade com o artigo transcrito acima, com o CTN, com o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68 e com a Lei Complementar nº 116, de 31.07.03, a instituição e cobrança do ISS apresentam, basicamente, as seguintes características:

O sujeito ativo – as Municipalidades são dotadas de competência para cobrar o ISS dentro do âmbito territorial de validade, respeitando os limites geográficos do local da realização da prestação do serviço;

O sujeito passivo – como regra geral, é a empresa (pessoa jurídica) ou o profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, que preste serviços constantes na intitulada “lista de serviços”, prevista na legislação em vigor;

A base de cálculo – sinteticamente, o cálculo do ISS deve considerar o preço do serviço prestado, no entanto, nem todos os valores auferidos pelo prestador dos serviços devem ser considerados para a quantificação do tributo; e

A alíquota – a Carta Política de 1988 estabelece que compete à lei complementar estabelecer as alíquotas máximas (atualmente a alíquota máxima usualmente aplicada pela maioria dos Municípios é de 5% - cinco por cento). Por sua vez, a alíquota mínima é de 2% (dois por cento), exceto para determinadas prestações de serviços.

Por seu turno, a materialidade do tributo reside na circunstância da ocorrência de uma prestação de serviço. Neste sentido, visando desvendar o exato alcance da norma jurídica de tributação do ISS, mister se faz discorrer acerca do conceito de prestação de serviço, na

medida em que o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária do tributo sob análise reside na ocorrência de uma prestação de serviço.

A conhecida expressão doutrinária de que o Direito Tributário consiste em “direito de superposição”, em virtude da utilização das definições, conteúdos e alcances dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, ratifica a patente infinidade de pontos de intersecção entre aludidos sistemas normativos.

Sob este aspecto, mister se faz ressaltar à *“importância do estudo da legislação civil, para todo aquele que se propõe a conhecer o direito tributário, reside na circunstância de que os fatos descritos nas regras-matrizes de incidência tributária são definidos e regulados a partir do direito privado. Assim, conhecer esses conceitos, em grande parte disciplinados pelo direito civil e pelo direito comercial, propicia ao intérprete ferramentas para a correta construção do sentido das normas jurídicas tributárias.”*, aspecto extremamente bem observado por **MARIA RITA FERRAGUT**, em sua obra intitulada *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, São Paulo: Editora Noeses, 2005. p. 217.

O ordenamento jurídico brasileiro se apresenta num contexto de sistema normativo, de forma estruturada, organizada, unitária e, sempre que possível, de forma harmônica, compreendendo a observância de suas normas e princípios, tendo sido asseverado que *“o sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum”*. (in **ATALIBA, GERALDO**. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 19).

Neste sentido, a característica peculiar do Direito Tributário residir em “direito de superposição” se encontra, especialmente, vinculada às definições, conteúdos e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, especialmente no que pertine ao Direito Civil brasileiro, conforme será demonstrado.

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelo Texto Constitucional de 1988, pelas Constituições dos Estados membros da Federação, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, em consonância com o que determina o artigo 110, do CTN.

O aludido comando normativo (artigo 110, do CTN), inquestionavelmente um dos mais importantes do referido diploma legal, especifica as limitações e os horizontes inerentes ao alcance da legislação em matéria tributária. Dessa forma, na medida em que os institutos de Direito Privado não se confundem com os efeitos que as normas tributárias lhe atribuem, da mesma forma, não podem estas últimas alterarem a essência daqueles primeiros.

Ou melhor, o limite da norma tributária (superposição do Direito Tributário) é o de atribuir a obrigação de recolher determinado tributo em virtude do acontecimento de certa situação anteriormente regulada pelo Direito Privado, sendo vedada a respectiva alteração das definições, conteúdos e alcances dos institutos, conceitos ou de suas formas, objetivando a instituição de tributação.

Dessa forma, oportuna a lição de que “*à lei tributária é vedado empregar a analogia e a interpretação extensiva, para os fins de abranger o maior número possível de fatos passíveis de tributação, alargando, com isso, a discriminação constitucional de competências e desrespeitando a taxatividade dos tipos tributários (...).*” (in **FERRAGUT, MARIA RITA.** op. cit., p. 218).

Destarte, se torna imperioso abordar, para fins de tributação pelo ISS, os conceitos e respectivos alcances dos institutos previstos no âmbito do Direito Civil brasileiro, em estrita observância ao dispositivo normativo contido no artigo 110, do CTN, especialmente no que pertine ao conteúdo semântico da expressão “prestação de serviços”, que compreende a essência da materialidade do gravame municipal (ISS).

O vocábulo “serviços” compreende significado jurídico que consiste em determinada obrigação de fazer, e que não pode ser alterado por qualquer dispositivo legal, na medida em que estaria em descompasso com a norma jurídica contida na regra-matriz de incidência do ISS, prevista no inciso III, do artigo 156, do Texto Constitucional de 1988.

Reiteramos, que o próprio artigo 110, do CTN, estipula que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”.⁴

⁴ Sob esta ótica, o Supremo Tribunal Federal (STF) asseverou que “(...) a supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. (...) A

Em consonância com os artigos 247 a 249 do Código Civil brasileiro, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de junho de 2002, as denominadas “obrigações de fazer”, caracterizam-se como obrigações positivas, que se concretizam como ato pessoal ou não, do devedor, mediante uma contraprestação pecuniária. Nesse sentido, **SILVIO RODRIGUES**⁵, esclarece:

“Na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode esta constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um ato jurídico.

Assim, assume obrigação de fazer o empreiteiro que ajusta a construção de uma casa; ou o escritor que promete a um jornal uma série de artigos; ou a pessoa que, em contato preliminar propõe-se a outorgar, oportunamente, um contrato definitivo.

De certo modo se poderia dizer que, dentro da idéia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega. Mas as duas espécies de obrigações se distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto na obrigação de fazer encontra-se uma prestação de fato.”

Ressalte-se, portanto, que as “obrigações de fazer” diferenciam-se das “obrigações de dar”, em virtude do fato de que o conteúdo da “obrigação de dar” consiste na entrega de determinado bem, ao passo que na “obrigação de fazer” o objeto da prestação representa determinado ato do devedor.

terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. (...) Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio.” (RE nº 116.121-3/SP, Voto do Min. Rel. Marco Aurélio de Mello, DJ de 25.05.01).

⁵ *in Direito Civil. Parte Geral das Obrigações. vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva. 2002. p. 31.*

Quanto às “obrigações de dar”, **SILVIO RODRIGUES**⁶, define, ainda, que: “A obrigação de dar consiste na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor. Ela se desdobra em obrigação de dar coisa certa ou incerta e, também, em obrigação de dar propriamente dita e obrigação de restituir.”

Neste contexto, sob o ponto de vista tributário, **AIRES F. BARRETO**⁷, profundo e respeitado jurista conhecedor das questões relativas ao gravame municipal, ao abordar a questão das referidas espécies de obrigações, leciona que:

“O caminho a ser trilhado - único conducente à separação consentânea com o sistema constitucional – exige digressão em torno das obrigações de dar e de fazer, categorias gerais do direito, amplamente estudadas pelos civilistas.

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos - salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações 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).

Nas obrigações de fazer, segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o prévio fazimento, que é o objeto precípua do contrato (enquanto o “entregar” a coisa feita é mera consequência).”

Ademais, não se pode deixar de mencionar, o clássico e precioso estudo elaborado conjuntamente por **GERALDO ATALIBA** e **AIRES F. BARRETO**⁸ que, ao analisar a figura das prestações de serviços sujeitos ao ISS, esclarecem:

⁶ *in Direito Civil*. Parte Geral das Obrigações. vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

⁷ *in ISS na Constituição e na Lei*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 43.

⁸ *in ISS Não Incide Sobre Locação. Inconstitucionalidade das Leis que Prevêem Serviços ‘Por Definição Legal’*. Revista de Direito Tributário vol. 23/24. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Janeiro/Junho de 1983.

“O conceito de serviço, que compõe a hipótese de incidência do ISS dos Municípios brasileiros, corresponde ao conceito constitucional de serviço, atribuído à competência tributária municipal.

Vale dizer, é prestação resultante de obrigação de fazer porque definido como prestação decorrente de fornecimento de trabalho (esforço humano), com conteúdo econômico, em caráter negocial e sob regime de Direito Privado (por empresa ou profissional autônomo como atividade econômica com atividade de lucro).

O conceito de serviço tributável pelo ISS formulado pelas leis tributárias municipais portanto, não deixa margem à dúvida quanto a que o imposto somente alcança as prestações decorrentes de obrigação de fazer (as locações de serviços), não incluindo as que são objeto de obrigação de dar - das quais a locação de coisa é exemplo conspícuo, como já demonstrado.

(...)

A Constituição - ao outorgar a competência aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza - identificou, discriminou e demarcou essa faixa de competência pelo emprego do vocábulo “serviço”. Esse vocábulo, juridicamente, expressa conceito do Direito Privado, que não pode ser alterado pela lei tributária - complementar ou ordinária - pena de modificar a própria discriminação constitucional aludida, que é exaustiva, esgotante e rígida.”

Desta forma, somente se encontra sujeita à tributação pelo gravame municipal (ISS), a prestação de serviço que consista em verdadeira obrigação de fazer, decorrente da prestação de esforço humano a terceiros, que apresente caráter econômico, de forma negocial, sob o regime privado, o sentido da obtenção de certo bem material ou imaterial, sendo certo que

qualquer exigência municipal fora deste conceito jurídico implica em desrespeito ao disposto no inciso III, do artigo 156, da Constituição Federal de 1988.⁹

VI.2. IPI *versus* ISS.

No âmbito específico deste estudo jurídico (IPI *versus* ISS), os negócios mercantis realizados pelas pessoas jurídicas acarretam obrigações tributárias específicas, de conformidade com as previsões contidas na legislação vigente, como podemos apontar, exemplificativamente: (a) IPI (artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988): industrialização; e (b) ISS (artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988): prestação de serviços de qualquer natureza, exceto aqueles previstos no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, definidos em lei complementar, devido aos Municípios.

Ocorrem conflitos de competência no caso em que os poderes públicos (União e Municípios), em razão do exercício das atividades particulares, promovem exigências fiscais (cobrança de IPI e/ou ISS) e imposição de penalidades (aplicação de multas), muitas vezes violando a Constituição Federal de 1988 e a legislação vigente, circunstâncias fáticas que podem ensejar “dúvidas” acerca da adequada incidência jurídica, resultando panorama de “insegurança jurídica” ao contribuinte, como nos seguintes casos: industrialização por encomenda; instalação e montagem; construção civil; dentre outras.

Objetivando evitar questionamentos fiscais pelos entes tributantes (União e Municípios), é de fundamental importância buscar a “essencialidade” e respectiva “natureza jurídica” das atividades realizadas, no intuito de se aplicar o adequado tratamento tributário, o que, nem sempre, revela-se juridicamente possível, permanecendo o contribuinte diante de

⁹ Observa-se que o Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), ao enfrentar o tema com muita propriedade, proferiu entendimento no sentido de que diversas atividades (locações, arrendamento mercantil, etc.), de uma forma geral, não se caracterizam como *obrigação de fazer* e, por conseguinte, não se sujeitam à incidência do ISS, observando o artigo 110, do CTN (vide: RE nº 116.121-3).

circunstância de total insegurança jurídica, na medida em que, sobre um mesmo fato, poderá se sujeitar tanto a tributação pelo IPI (União) quanto pelo ISS (Municípios).

Ao promover exame detido das “regras de competência” e respectivos “conflitos tributários” no âmbito do ISS, **GUSTAVO MASINA**¹⁰ observa que “*cabera ao intérprete examinar os fatos cuja tributação está em cheque para só então – baseado nos dois critérios e forte no postulado da razoabilidade, definir qual regra de competência incidirá e qual imposto poderá sobre eles recair*”, embora, com a devida *vênia*, tal assertiva ainda não compreenda efetiva segurança jurídica aos contribuintes.

Neste sentido, observamos que alguns dos casos de conflito de competência entre a União (IPI) e os Municípios (ISS), se resolvem pelo exame dos Pareces Normativos e das Soluções de Consultas expedidos pela Receita Federal do Brasil e pelas Secretarias de Finanças das Municipalidades.

No que concerne à questão sob exame, são inúmeras as Decisões proferidas pelos nossos Tribunais, o que se pode observar das seguintes Ementas a saber:

“Embragos à Execução Fiscal. Serviços Gráficos. A Imuidade Constitucional referente a Livros e Periódicos não Alcança Serviços de Composição Gráfica, Impressão de Rótulos, Papel carta, embalagens e Demais Produtos Constantes dos Autos. Incidência de ISS e não IPI. Sentença Mantida. Negado Provimento ao Recurso.”

(TJSP, Apelação nº 9000487072007826, SP 9000487-07.2007.26.0506, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. José Luiz de Carvalho, j. 19.04.12, p. 27.04.12).

“Tributário. ISSQN. Industrialização por Encomenda. Lei Complementar 116/2003. Lista de Serviços Anexa. Prestação de Serviços (Obrigação de Fazer). Atividade Fim da Empresa Prestadora. Incidência.

(...)

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços

¹⁰ *in* ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009, p. 151.

de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS - Teoria e Prática", 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) 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 integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese de incidência do ISS." (Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: "14 -Serviços

relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 -Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer."

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

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

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

(...)

14. Recurso especial provido."

(STJ, RESP nº 888.852/ES, Min. Luiz Fux, j. 04.11.08, p. DJE 01.12.08).

Finalmente, ressaltamos que o presente estudo jurídico não pretende solucionar a temática objeto de exposição, mas tão somente, trazer aludida questão para exame e respectivo debate.