



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO

ATUAL Vol. 11/12

- COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.
- AS IMUNIDADES. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.
- IPI, ICMS E ISS: FATOS GERADORES AFINS OU CONFRONTANTES. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.
- IMPOSTO DE RENDA. GANHOS DE CAPITAL. PROMESSA DE VENDAS DE AÇÕES.
- PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.
- IPI E BASE DE CÁLCULO DO ICMS.
- NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. REEXPORTAÇÃO.
- ICMS E ISS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE 1988.
- REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES. CONSTITUIÇÃO DE 1988.
- O FINSOCIAL E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.
- IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - 1992

IPI, ICMS E ISS: FATOS
GERADORES AFINS OU CONFRONTANTES

- Os serviços de engenharia, especificados no item 32 da Lei Complementar prevista na Constituição e expedida sob nº 56/87, estão "apenas" sujeitos ao ISS, porque a Constituição de 1988, outorgando competência "privativa" aos Municípios para instaurar esse imposto em espécie, exclui dessa atividade econômica de serviços, os demais impostos.
- Natureza, qualificação e campo de delimitação constitucional de cada um desses impostos em espécie, por meio da prefixação dos seus respectivos fatos geradores positivos e negativos.
- Proibição constitucional tanto da bi, quanto da pluritributação sobre essa espécie-

fica e determinada base de cálculo do Fa-
to Gerador do ISS como imposto em espécie.

- Conceito de confisco e do significado e alcance constitucional da proibição da "uti-
lização de tributo com o efeito de confisco".

- As disposições constitucionais estrutu-
radas por meio de princípios gerais, es-
peciais e específicos, compondo um arti-
culado de sentido ou ordenamento consti-
tucional do Sistema Tributário Nacional,
visa impedir a guerra tributária entre
a União, Estados, Distrito Federal e Mu-
nicípios e proteger os contribuintes con-
tra as consequências das invasões ou
usurpações de competências, ou seja, con-
tra os abusos de poder, contra as fraudes da
distorção dos fatos geradores positivos
ou negativos, do não atendimento da ca-
pacidade contributiva, das bi ou pluri-
tributações, da utilização dos tributos
com efeito de confisco e mais ainda con-
tra eventuais crimes por excesso de e-
xação.

- A legislação complementar, ordinária, regulamentar, os atos normativos, a dilucidação fático-técnica e classificatória desse serviço de engenharia, já realizada pela própria União, através de laudo de seu Instituto Nacional de Tecnologia.
- A jurisprudência administrativa e a do Poder Judiciário até ao nível polar do Supremo Tribunal Federal, a doutrina e o Direito Comparado.
- A responsabilização funcional e ressarcimento dos danos civís, materiais e/ou morais contra os funcionários que derem causa a tais danos aos contribuintes.

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Professor Catedrático e Presidente
do Instituto Brasileiro de Direito
Tributário, entidade complementar
ã Universidade de São Paulo

C O N S U L T A

Informa-nos a ABRAVA - ASSOCIAÇÃO
BRASILEIRA DE REFRIGERAÇÃO, AR CONDICIONADO, VEN

TILAÇÃO E AQUECIMENTO, que algumas

"empresas instaladoras de Sistemas cen-
trais de ar condicionado"

suas associadas, estão sendo autuadas por Agen-
tes Fiscais federais, os quais lhes estão exi-
gindo IPI indevido e lhes impondo onerosas mul-
tas porque, enquanto estas estão adquirindo das
fábricas ou no comércio, chapas de aço galvani-
zadas ou de alumínio e pagando integralmente o
IPI previsto na TIPI, para executarem nos ÇAN-
TEIROS DE OBRA sua aplicação ou consumo na cana-
lização do ar, querem obrigã-las a adquirir não
as chapas, mas "os dutos", também especificados
na TIPI, cujos "duros" sendo tubeiformes, além
de mais tributados, não são os artefatos ou pro-
dutos industrializados mais aperfeiçoados e aptos
para esse consumo ou serviço de instalação.

Por todo o exposto, solicita-nos
essa Associação, estudar e elaborar parecer pa-
ra responder aos seguintes quesitos:

- 1) Pedimos a Vossa Excelência que, além dos
quesitos abaixo, faça observações que en

tender necessárias para a elucidação do assunto submetido ao seu exame.

- 2) A confecção de dutos no canteiro de obras conforme foi explicitado constitui-se operação de industrialização sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ?
- 3) Sendo negativa a resposta ao quesito anterior, estando, pois, excluída a incidência do imposto federal, a operação submete-se, apenas, ao Imposto sobre Serviços, de competência municipal ? Não haverá também incidência do ICMS ?

.x.x.x.

P A R E C E R

Introdução

I - Para atender desde logo ao quesito 1, comecemos pelos esclarecimentos mais elementares possíveis, sobre a natureza do IPI e da sua técnica legislativa, para depois confirmã-

las com os textos e o contexto da Constituição Federal, da legislação complementar, da legislação ordinária, dos atos normativos, da jurisprudência e da doutrina.

O IPI OU IMPOSTO SOBRE O CONSUMO

II - Na Idade Média, as classes mais ricas como da nobreza e do clero estavam livres dos impostos diretos, chamados MUNERA, porque gozavam dos então privilégios da IMUNERA ou imunidade.

Não só para proporcionar ao Tesouro maior arrecadação, como atingir aquelas classes, surgiu a tática de se tributarem por meio de um imposto indireto os gastos, despesas ou CONSUMO dos particulares, na presunção de que estes, até certo ponto, são índices de riqueza, pois em geral as pessoas gastam mais ou menos na proporção de seus haveres. Além disso, por essa forma indireta, psicologicamente esse imposto seria, como tem sido, menos visível pelo consumidor final, porque é embutido nos preços.

III - Inicialmente foram poucos os artigos de consumo abrangidos e especialmente os de luxo, vício e suntuários.

Porém, como o campo de incidência foi sendo aumentado, logo se constatou que era um imposto regressivo, com o defeito de sobrecarregar mais as classes menos favorecidas pela fortuna, porque atingindo também produtos de uso comum do povo, digamos que um rico, solteiro ou com poucos encargos em relação aos seus ganhos, patrimônio e atividades econômicas, muito pouco gasta em proporção à sua riqueza, enquanto um operário ou chefe de numerosa família, praticamente dispende todos os seus haveres em artigos de primeira necessidade. (Cfr. EXCISE na Encyclopaedia of the Social Sciences, dirigida por Seligman, N.Y., 1948, vol.V, pág.669 e segs.).

IV - Daí sobrevieram as técnicas de não tributar ou de isentar artigos de primeira necessidade e afinal com a melhoria desta, como se pode hoje ler na atual Constituição Federal, foi este como um dos impostos em espécie delimitado, dentro do Sistema Tributário, como

um imposto única, exclusiva e restritivamente já pelo seu "nomen juris", de "IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS" e mais ainda, veio a Constituição estatuir pelo § 3º do mesmo "caput" do art.153, mais estas delimitações:

- I - *será seletivo, em função da essencialidade do produto;*
- II - *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (de fabrico e não de uso ou de aplicação ou consumo na prestação de serviços) com o montante cobrado nas anteriores; (isto é, nas anteriores fases do fabrico e não do consumo).*

QUAL A TÉCNICA DA LEGISLAÇÃO PARA A COMPOSIÇÃO DO FATO GERADOR POSITIVO OU NEGATIVO, ISTO É, DAS INCLUSÕES NO IPI E EXCLUSÕES DELE ?

V - Sendo esse imposto somente sobre o consumo, isto é, sobre o gasto, o dispêndio, as despesas, e uso ou aplicação de determinados produtos industrializados; a ciência jurídica, para poder atingir unicamente o ato de con

sumo ou consumição, serviu-se dos produtos industrializados enquanto mercadorias ou artigos fabricados e aptos ao consumo para, sobre o valor econômico de cada um, quase que matematicamente, elaborar, como elaborou, uma Tabela, rol ou lista que é a TIPI, na qual, abstrata ou hipoteticamente, em "numerus clausus", elegeu, selecionou e especificou quais os produtos industrializados e aptos ao consumo que podem ser objeto de INCIDÊNCIA, de NÃO INCIDÊNCIA, de ISENÇÃO, de ALÍQUOTA ZERO ou de IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.

VI - Portanto, e preliminarmente, é preciso esclarecer que a TABELA ou TIPI não é, nem nunca foi o único texto SUBSTANTIVO das incidências. É um erro grosseiro, tanto de fato como de direito e infelizmente muito comum como são exemplos os indigitados Autos de Infração de que a Consulente dá notícia, pretender que apenas por estar hipoteticamente incluídos os "dutos" na TIPI, sō por sō, estariam as instaladoras - sem opção ou manifestação de sua vontade - obrigadas a adquirir "dutos" para uso ou emprego na construção dos sistemas quando, ao rever-

so, "no exercício regular de um direito reconhecido" (Cod.Civ. art.160, I) as instaladoras adquirem, na qualidade de consumidoras finais e para uso na prestação desse serviço, "CHAPAS DE AÇO GALVANIZADO OU DE ALUMÍNIO" por serem produtos industriais incluídos na TIPI, não são já acabados e aperfeiçoados para sua aplicação ou consumo, mas os mais aptos ou destinados à realização do serviço de instalação dos sistemas de ar condicionado. As instaladoras não são obrigadas a comprar "dutos", mas têm o direito de trabalhar com as "chapas", porque estas é que permitem a melhor e mais técnica aplicação nas canalizações, cujos múltiplos formatos não são os dos "dutos", pois estes são TUBEIFORMES, enquanto que as CHAPAS é que são os produtos já industrializados e com o melhor aperfeiçoamento e natureza de poderem ser trabalhadas e aplicadas nos vários formatos exigidos pelos vãos e passagens.

A ESTRUTURAÇÃO E GARANTIAS DESSE
DIREITO RECONHECIDO E AUTORIZADO
PELO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

VII - Como o mais típico imposto
sobre as despesas, gastos, aplicação ou consumo,

como indica o próprio "nomen juris" utilizado pela Constituição Federal - "Imposto SOBRE Produtos Industrializados" (Art.153, IV) - este imposto não incide nem nunca incidiu sobre o "SERVIÇO" ou "ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE". O imposto em espécie que incide sobre o serviço de engenharia constante do item 32 da Tabela ou Lista do ISS é exclusivamente este e não aquele

O IPI incide única e exclusivamente sobre o valor econômico do PRODUTO que, tendo "sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo" (C.T.N., Parágrafo único do art.46), tem como momento "necessário e suficiente" para a "ocorrência" do "FATO GERADOR da obrigação principal" (C.T.N. art. 114) o seu lançamento ao consumo, lançamento este que se pode realizar através de uma destas três modalidades, nenhuma das quais praticam as empresas prestadoras, a saber:

1. no desembaraço aduaneiro;
2. na saída da fábrica;
3. ou da arrematação em leilão (C.T.N., art.46, I, II e III).

VIII - Como o Imposto de Consumo, hoje IPI, desde a sua criação na Idade Média é um imposto sobre as despesas, gastos ou consumo dos particulares e como seria impossível cobrá-lo de cada pessoa no momento do uso ou consumição do produto, desde então foi adotado o único critério jurídico viável de cobrá-lo por antecipação, naquelas fontes de lançamento ao consumo e dar a fonte o direito de repassar ou transferir o seu encargo financeiro ao adquirente, de tal forma que a fonte é apenas o contribuinte de direito, sendo contribuinte de fato, o consumidor final (C.T.N., art.166), que no caso, são as instaladoras que, por meio desse serviço, consomem ou exaurem a utilidade de consumo desses produtos já industrializados e sobre o preço dos quais já pagaram a integralidade do IPI devido, ao saírem das respectivas fábricas ou da última fase da circulação.

O simples prestador desse serviço como consumidor, não é nem nunca foi e não poderá ser contribuinte de direito do IPI porque, ao invés de fabricante é exclusiva e tão somente o seu antípoda: precisamente por meio do procedi-

mento de seu trabalho é o maior de todos os CONSUMIDORES FINAIS.

IX - Quem quer que conheça elementarmente a sistemática de regência do IPI, dela tenha vivência ou se dê ao cuidado de ler os textos legais vigentes, facilmente constata que o seu FATO GERADOR POSITIVO ou INCIDÊNCIA não está exclusivamente na TABELA do IPI.

A chamada TIPI é apenas um rol ou discriminação nominativa de produtos industrializados que, como já vimos, de acordo com as normas constitucionais, complementares e da legislação ordinária poderão estar SUJEITOS ao IPI; como poderão estar dele constitucionalmente IMUNES; EXCLUÍDOS desse imposto, quer porque o fato não seja realizado pelo contribuinte ou juridicamente não ocorram todos os pressupostos hipotetizados do seu FATO GERADOR; quer ainda porque estejam legalmente ISENTOS ou desonerados pela ALÍQUOTA ZERO.

X' - Uma das hipóteses mais exemplificativas e bem nítida da NÃO INCIDÊNCIA ou

do FATO GERADOR NEGATIVO, que tanto legal, científica, como didaticamente esclarece e comprova essa categoria da técnica jurídico-tributária é, precisamente, a do caso consultado, que é a da realização de trabalho consumidor, aplicador ou instalador de vários produtos que já pagaram de per si o IPI. No dizer do maior tributarista de todos os tempos, Albert Hensel, já foi consumado o FATO GERADOR do imposto de consumo, satisfeito o IPI e até consumido o produto destinado a esse consumo. A essa integralidade denomina o grande Mestre de: TATBESTANDKONSUMTION, que impede o "bis in idem". (Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, vol. 20, STEUERRECHT, 3a. ed., 1933, Editora Springer, Berlim, pág. 136).

XI - Quem pode ou não realizar concretamente o FATO ou SITUAÇÃO (relação fática) previsto hipoteticamente pelas NORMAS e incidir ou não na subsunção da tridimensionalidade do direito, no caso, na tridimensionalidade do FATO GERADOR DO IMPOSTO é, única e exclusivamente, o contribuinte.

O legislador tributário, ou melhor, a lei tributária, como NORMA, abstrata e previamente apenas descreve as "HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA" como sempre e tradicionalmente assim as qualificou a doutrina universal e também o C.T.N. em seu art.104, item II, onde adotou, como "nomen juris", as "HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA".

XII - Por isso mesmo é que o FATO GERADOR do imposto tanto pode ser POSITIVO como NEGATIVO. As próprias NORMAS ou leis tributárias, dentro da ordem jurídica e a partir da Constituição, tanto dispõem sobre as HIPÓTESES DE INCIDÊNCIAS como sobre as suas diversificadas EXCLUSÕES, assegurando aos cidadãos-contribuintes, dentro da liberdade de trabalho, da liberdade de iniciativa, o que a literatura jurídico-tributária francesa qualifica como "LES OPTIONS FISCALES" (Este é mesmo o título da notável obra de Arnaud Agostini, edição da L.G.D.J., Paris, 1983, 381 págs.).

Já na elaboração dos anglo-saxões, essa faculdade é denominada de o direito que tem o contribuinte ao "PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO" e a

mais avançada de todas as literaturas jurídico-tributárias que é a de língua germânica, o direito do cidadão à LEGÍTIMA ECONOMIA DE IMPOSTO.

Pois bem.

XIII - O que legitimamente acontece no caso da prestação do serviço de engenharia, realizado pelas empresas instaladoras de Sistemas de ar condicionado nos imóveis ?

Como já vimos e convém repetir com maiores fundamentos, elas não são obrigadas a adquirir das fábricas os "dutos", hipotética e opcionalmente para o consumidor, especificados na TIPI, mesmo porque tais "dutos" não são os produtos industrializados, acabados ou aperfeiçoados e mais aptos a esta consumição ou utilização na instalação dos sistemas de ar condicionado.

XIV - Do ponto de vista técnico, da engenharia de instalação desses sistemas, o produto industrializado, acabado, destinado e mais apto ao consumo nas construções são as "CHA

PAS DE AÇO GALVANIZADAS", da bitola de 16 a 28 polegadas e especificadas nas Posições 72.11.12.01.00, 72.11.30.00.00 e 72.10.49.00.00 da TIPI. Estas é que são, dentre os produtos constantes na TIPI as adquiridas das fábricas e sobre elas pago o IPI pelas instaladoras, que nada mais fazem do que consumi-las.

XV - Os "dutos", além de mais onerosos, por já estarem em formato definitivo (redondo), não só exigiriam muito mais serviços ou mão de obra para se adaptarem às passagens ou diferentes calibres e formatos, ora retangulares, ora triangulares, ora circulares e pelos vãos irregulares através da estrutura de concreto dos edifícios, mas também acarretariam muito desperdício.

XVI - Ora, se cabe à prestadora do serviço não só a liberdade de trabalho, da livre iniciativa e da escolha como das opções fiscais, como podem as autoridades e/ou funcionários fiscais interferir na organização e gestão da empresa para obrigá-la a consumir "dutos", ao invés das chapas mais adequadas ?

XVII - Observe-se ainda que para a ocorrência do FATO GERADOR POSITIVO do IPI é preciso que o fabricante do produto esteja realizando a sua saída da fábrica como lançamento à circulação ou ao consumo da população, de tal forma que se o adquirente do produto for outro fabricante, este irá se creditar do IPI já pago e quando o revender irá pagar apenas sobre o valor acrescido, enquanto que as instaladoras não são fabricantes nem revendedoras, são precisa e unicamente, o CONSUMIDOR FINAL, que já assumiu integralmente o ônus financeiro do IPI que já pagou incluído no seu preço.

XVIII - Por acaso, quando alguém compra da fábrica um tecido para consumi-lo na confecção de sua veste, poderia ser obrigado pelo Fisco a adquirir, ao invés de um tecido de algodão, um tecido de seda ou ser obrigado a comprar sua veste já confeccionada e mais tributada? É inconcusso que o Fisco não pode interferir na manifestação de vontade dos "cidadãos-contribuintes" para obrigá-los a condutas tributariamente mais onerosas do que a legal.

XIX - Precisamente sobre tais excessos fiscais e pretendida invasão da competência privativa dos Municípios (ISS) e da bitributação (ISS + ICM) contra os prestadores de serviço de engenharia constante da LISTA de serviços, item 32 da Lei Complementar 56/87, que somente admite o ISS; o PODER JUDICIÁRIO, por acórdão unânime, já excluiu igual bitributação do ICM acolhendo, integralmente, o seguinte trecho de nossa autoria:

Como diz excelentemente RUY BARBOSA NOGUEIRA ("Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", ed.1963, pág.80), "desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas se utilizando de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação.

O limite estará na escolha abusiva das formas disponíveis, que se revela especialmente na "realização de determinado resultado econômico através de forma jurídica anormal" (cfr. HENSEL, "Steuerrecht", 2a.ed., pág.76; adde WEBER-FAS, "Allgemeines Steuerrecht", pág.90 e segs.; BÜHLER & STRICKRODT, "Steuerrecht", 3a.ed., I, pág.196 e segs.)."

(Acórdão da décima Câmara do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Cível n.46.898-2, publicado na Íntegra na R.J.T.J.E.S.P., Lex 86, pág.219 e segs.)

XX - Para mais acentuar que tais Autos de Infração são absolutamente INCABÍVEIS, tanto de fato como de direito, recomeçamos agora pela dilucidação dos fatos específicos da instalação dos sistemas de ar condicionado, já feita, oficialmente, pela própria União e através de seu INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA.

OS FATOS

XXI - Conforme a descrição inte-

gral, tão completa como exauriente e informativa da natureza, das características e da qualificação jurídico-técnica-profissional das atividades econômicas exercidas pelas

"empresas instaladoras de sistemas centrais de ar condicionado" (texto da Consulta),

não há mais nenhuma dúvida de que tais atividades econômicas são única e exclusivamente as de prestação de serviço e que este serviço, a partir das normas literais e de todo o contexto unitário da vigente Constituição Tributária do Brasil ou Sistema Tributário Nacional incide, a penas, no Imposto sobre Serviços da competência constitucional privativa dos Municípios, com exclusão, tanto do ICMS estadual, como do IPI federal, como adiante veremos mais fundamentadamente.

A dilucidação técnica dos fatos por meio de LAUDO do INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA, requerido pelo Contribuinte, através de processo da própria Receita Federal e com verificação "in loco".

.XII - Estatuindo a Lei nº 4.153, de 28.11.62, em seu art.41 que,

"Os laudos...do Instituto Nacional de Tecnologia, em seus aspectos técnicos de sua competência, deverão ser obrigatoriamente acatados pelos órgãos fazendários, seja nos processos fiscais ou nas consultas...";

Como advogado no processo nº 400.695/65 da Delegacia da Receita Federal em São Paulo em que estava sendo exigido indevidamente imposto de consumo (hoje IPI), da Tecfril S/A Indústria e Comércio sobre o Sistema de Ar condicionado, porque os Fiscais autuantes erroneamente confundiam "aparelho" com "sistema", requeremos dentro do processo fiscal e portanto com assistência da Fazenda como parte, essa realização a cargo do INT, que foi deferida conforme despacho de 26.05.70 às fls.184 desse processo.

XXIII - Esta perícia foi integralmente realizada e descrita conforme laudo de 16.06.75 em 5 páginas, protocolo INT nº 241/71, do

qual anexamos xerox autenticado, para se ver que todos os quesitos que então formulamos foram respondidos favoravelmente ao contribuinte. Aliás, nunca houve incidência do IPI sobre a edificação e/ou incorporação dos "sistemas" nos edifícios. (Vide ainda a manifestação do Supremo Tribunal em relação às perícias do INT em nosso livro DA INTERPRETAÇÃO E DA APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS, S. Paulo, 1963, pág. 94, sob o título A TECNOLOGIA E O IMPOSTO DE CONSUMO, itens 121 a 130. Vide também, em nosso outro livro "Estudos e Pareceres nº 5", Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1981, págs. 7 a 62 nosso parecer sob o título; "IPI e ICM: A DILUCIDAÇÃO TECNOLÓGICA" e a sentença da 7ª. Vara da Fazenda do E.S.P. que o acolheu no proc. nº 587/72, cancelando o ICM com base nos laudos do INT e do IPT).

A CONSTITUIÇÃO DE 1988

XXIV - No Estado Democrático de Direito, dentre os vários poderes soberanos que o Constituinte, por delegação do povo recebe, está o poder de tributar. Como o exerce o Poder Constituinte no momento da elaboração da Lei Fun

damental ou orgânica do Estado, em relação aos impostos ?

XXV - Observe-se desde logo que, sendo o imposto, dentre os tributos, o mais oneroso para o contribuinte, porque as características básicas deste são apenas uma "captação de riqueza" para o Tesouro Público na proporção da capacidade econômica e sem nenhuma contraprestação estatal específica ao contribuinte (art. 16 do C.T.N.), resulta que o imposto é, para o Fisco, o tributo mais rentável e por isso mesmo o mais cobiçado.

XXVI - De outro lado, sendo o Estado Federativo como o é o Brasil, formado pela união dos Estados, Distrito Federal e Municípios (C.F. art.10), o Constituinte tem que proceder à partilha ou discriminação dos impostos entre a União, Estados e Municípios por meio de outorga das respectivas competências, mas debaixo da mais completa disciplinação e delimitações constitucionais, para que tais ávidos fiscos não instaurem, entre si, uma disputa ou guerra tributária, quer por meio de invasões das respectivas

competências ou por meio de excessos de fiscalismo em relação aos cidadãos-contribuintes, cujos direitos individuais de propriedade e especialmente os humanos, do trabalho e da liberdade de iniciativa, não sejam desrespeitados.

É notoriamente conhecido no Brasil, desde a "derrama" que foram os pródromos da Inconfidência, o fiscalismo latente dos vários fiscos, quer pela ampliação indevida dos elementos dos fatos geradores, do não atendimento da capacidade contributiva, da bitributação (overlap), do "bis in idem" (overload), dos efeitos de CONFISCO e tantas outras fraudes ou abusos de poder fiscal, cuja renitência tem prejudicado as atividades produtoras e sufocado os órgãos administrativos judicantes e ainda mais o Poder Judiciário.

XXVII - Ora, assim como o Código Civil "regula os direitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações" (art.1º), também o ramo do Direito Público denominado Direito Constitucional Tributário tem de assegurar "os direitos e obriga-

ções" entre o Estado-fisco e os Cidadãos-contri-
buintes.

Como procede o Constituinte ?

Investido do soberano Poder de Tri-
butar, o Constituinte tendo à disposição a ins-
trumentalidade jurídica, convola o Poder de Tri-
butar no Direito Constitucional de Tributar. Is-
to é, o Legislador Constituinte não cria os im-
postos, mas partilha e outorga as respectivas
competências frenadas pelas delimitações para
que aquelas pessoas jurídicas de Direito Públi-
co, como sujeitos ativos e por meio de suas leis
ordinárias possam, debaixo do princípio da lega-
lidade instituir, dentro de suas jurisdições, os
seus impostos. Assim a imposição, o lançamento
e a arrecadação terão de ser realizados dentro
dos respectivos parâmetros constitucionais, com-
plementares e legais.

XXVIII - Vejamos, pois, qual a na-
tureza, extensão e especificidade da competência
dos Municípios para instituir e exigir de seus
contribuintes o ISS e, o que é mais relevante

neste parecer, é agora examinarmos e demonstrar tais limitações, sobretudo tendo em vista as disposições da Constituição de 1988 que negam, excluem e proíbem à União, instituir ou exigir IPI sobre a prestação do serviço consultado, como também negam, excluem e proíbem aos Estados instituir ou exigir ICMS sobre a mesma citada prestação, eis que sobre tais atividades econômicas das referidas empresas, a Constituição Federal outorga competência privativa aos Municípios sobre os serviços elencados na LISTA e "ipso facto et jure", exclui dessa área qualquer competência impositiva da União como dos Estados.

Com efeito.

Estatui a Constituição Federal:

"DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art.156 - Compete aos Municípios insti-
tuir impostos sobre:

IV - serviços de qualquer natureza, não
compreendidos no art.155, I, "b",
definidos em lei complementar."

XXIX - As Leis Complementares de finidoras de quais os serviços que ficaram privativa, exclusiva e tão somente tributados pelos Municípios e que foram expressamente recepcionadas pelo § 5º do art.34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, são as seguintes:

DECRETO-LEI Nº 406, DE 31.12.68

Art.8º - O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

LEI COMPLEMENTAR Nº 56, DE 15.12.87

(LISTA DOS SERVIÇOS)

32. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da pres

tação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

XXX - Como se sabe e se vê por to das disposições acima já transcritas e interligadas, a lei e muito especialmente a Constituição que é a Lei Fundamental e orgânica do Estado, nem sempre estatui por uma só disposição, mas dentro do contexto por normas horizontais ou paralelas e sobretudo por normas verticais e princípios sobrepostos, compondo um articulado de sentido dentro da máxima hierarquia vertical das leis, de tal sorte que resulta estruturada por um feixe de disposições harmônicas que lhe dão unidade, abrangência e eficácia, não só de cada texto mas de todo o contexto que compõe o SISTEMA.

XXXI - Acontece que, para o caso consultado, além de todas as disposições da Constituição e leis complementares ou paraconstitucionais já citadas, que configuram não só a competência constitucional privativa dos Municípios mas também o FATO GERADOR POSITIVO do ISS outorgado aos Municípios, passemos ainda a ressaltar

mais outras novas disposições da Constituição de 1988 que vieram proteger e mais garantir a exclusividade já concedida pelo art.156, IV aos Municípios.

XXXII - Além de o item IV do art. 156 "in fine" reafirmar, como já era expresso na Constituição anterior (Art.24 II), que compete à lei complementar especificar, definir ou incluir em uma LISTA os serviços privativamente tributáveis pelos Municípios e portanto deles excluídos o IPI como o ICMS, a legislação complementar ainda teve o cuidado de, em cumprimento ao comando da Constituição, explicitar:

"Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias" (§ 1º, art.8º do Dec.-lei nº 406/68).

XXXIII - Mas não é só. Acontece ainda que, para reforço e maior clareza, o Decreto-lei nº 834/69, dando nova redação ao § 2º

do art.8º do Decreto-lei nº 406/68, ainda veio assim complementar:

"O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na LISTA fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias." (Nova redação do § 2º do art.8º do Dec.-lei nº 406/68).

XXXIV - Portanto, enquanto o § 1º da legislação complementar aumentou mais a abrangência do FATO GERADOR POSITIVO em favor dos Municípios e protegeu o contribuinte por meio desse imposto único ou privativo dos Municípios, dizendo "apenas" no § 1º; o § 2º reforçou com a clareza da redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, por meio do FATO GERADOR NEGATIVO que restringiu o campo da incidência do ICMS estadual, isto é, o § 2º veio dizer que, somente "o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços NÃO ESPECIFICADOS na LISTA" é que fica sujeito ao ICM.

Esta disposição veio negar ou proibir aos Estados exigirem ICM sobre qualquer fornecimento de mercadoria com prestação de servi-

ço especificado ou incluído na LISTA, fortalecendo o quanto já estava disposto no § 1º, de que tal fornecimento não incide no ICM quando o Serviço esteja previamente definido ou incluído na LISTA. (Vide adiante, no item da Jurisprudência, acórdão do S.T.F. neste mesmo sentido).

XXXV - Mas ainda não é sô. Outra novidade trouxe a Constituição de 1988. Elevou a nível de preceito constitucional a disposição NEGATIVA para o ICMS dos Estados que já estava no § 2º do art.8º do Decreto-lei nº 406/68 com a redação do Decreto-lei nº 834/68. Esta exclusão do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias para os serviços incluídos na LISTA, ficou agora expressa na nova disposição da Constituição Federal, precisamente para excluir ou limitar a própria competência dos Estados, proibindo assim a estes, qualquer usurpação da competência privativa dos Municípios, nestes termos:

Art.155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias...

§ 2º O imposto previsto no inciso I, letra "b", atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

b) sobre o total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços NÃO COMPREENDIDOS na competência tributária dos Municípios.

XXXVI - Portanto a partir da Constituição de 1988, também por este texto literal, a Constituição nega ou restringe a própria "competência" dos Estados, ou seja, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços compreendidos na LISTA, a competência única ou privativa é dos Municípios. Tais fornecimentos de mercadorias com serviços listados estão agora, constitucionalmente excluídos da INCIDÊNCIA do ICMS como do IPI porque os serviços da competência dos Municípios que são os especificados na LISTA têm a função de excluir os mencionados impostos federal e estadual.

O FATO GERADOR POSITIVO E NEGATIVO

XXXVII - Na melhor, mais completa e profunda obra que conhecemos como "Uma Contribuição à Teoria do Fato Gerador do Imposto" (Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand), que é a do atual Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Colônia na Alemanha, sócio "honoris causa" do IBDT/USP, Dr. Joachim Lang, este grande Mestre ensina à pág.159:

"O Fato Gerador do nascimento da obrigação tributária (§ 39, inciso I da Steueranpassungsgesetz) se divide em Fato Gerador do nascimento da obrigação tributária POSITIVO e NEGATIVO.

O positivo é a totalidade dos pressupostos abstratos que fixam os diversos elementos do Fato Gerador relevantes para a tributação. É cunhado pelo princípio normatizado da tributação, isto é, pela totalidade daquelas valorações básicas que determinam a própria natureza de cada imposto. (São os prin

cípios fundantes de cada espécie de im posto.)

O Fato Gerador NEGATIVO do nascimento é a totalidade das exclusões.

À pág.160, ressalta ainda:

O Fato Gerador Negativo do nascimento da obrigação tributária deve ser visto tanto sob o aspecto do sistema interno como do sistema externo.

O aspecto do sistema interno resulta no conceito geral das exclusões. O externo indica as espécies de exclusões na conformidade de sua posição dentro do Fato Gerador.

.....

*Item (2): A DELIMITAÇÃO OU EXCLUSÕES
DE FATOS GERADORES VIZINHOS
(confrontantes, afins ou parentes):*

Pág.161:

As exclusões visam, em especial, impe dir excessos de tributação e a bitribu tação. (Systematisierung der Steuerver gunstigungen. Ein Beitrag zur Lehre vom

Steuertatbestand. Edição Duncker & Humblot, Berlim, 1974).

XXXVIII - Em inúmeros pareceres que elaboramos e publicamos sobre a não incidência tanto do IPI como do ICMS sobre os serviços de engenharia incluídos na LISTA e todos acolhidos tanto pela Administração Tributária como pelo Poder Judiciário, como adiante veremos, já citávamos essa técnica constitucional-legislativa positiva e negativa constante da Constituição do Brasil, citando em apoio nosso saudoso e culto colega Amílcar de Araújo Falcão, como se vê, por exemplo, desde nosso parecer datado de 26.11.68 e publicado de págs.151 a 162 em nosso livro DIREITO TRIBUTÁRIO, 1a.coletânea, Edição Bushatsky, S.Paulo, 1973, 3a.tiragem, nestes termos:

Da competência privativa, necessariamente - esclarece Amílcar de Araújo Falcão - provém uma dúplice decorrência:

"Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada

a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto vale dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga." (Sistema Tributário Brasileiro-Discriminação de Rendas, edições financeiras, Rio, 1965, pág. 381).

XXXIX - É, pois, inconcusso que todas as disposições já citadas da Constituição de 1988, que são da máxima hierarquia vertical das leis, como as da legislação complementar que são paraconstitucionais ou explicitadoras das normas constitucionais, compondo os alicerces do SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, são as necessárias,

suficientes e inarredáveis na prefixação das competências e suas respectivas limitações.

Como já vimos, não somente estabelecem as linhas mestras do FATO GERADOR POSITIVO do ISS atribuído aos Municípios, mas também no caso o FATO GERADOR NEGATIVO do IPI concedido à União, como do ICMS que compete aos Estados e ao Distrito Federal, ambos sujeitos às citadas limitações constitucionais, para não ocorrer conflito de tributação nem o excesso da bi ou pluritributação contra os contribuintes.

XL - Se na aparência são vizinhos, confrontantes ou limítrofes os fatos geradores do IPI, do ICMS e do ISS e vinham provocando verdadeira guerra tributária pela invasão da competência privativa dos Municípios por parte do Fisco federal e dos estaduais, agora em face da Constituição de 1988 e de toda a legislação complementar vigentes, não mais poderão ocorrer, sob pena de responsabilização das eventuais autoridades fiscalizadoras ou lançadoras, pois também o C.T.N. já estatuiu que:

"A atividade de lançamento é vinculada (isto é, somente pode ser exercida dentro dos parâmetros legais)..., sob pena de responsabilidade funcional" (Parágrafo único do art.142).

Este artigo 142 do C.T.N. foi agora reforçado e completado pelo § 1º do art. 145 da Constituição, pois seu parágrafo 1º veio juridicizar a capacidade econômica ou contributiva e também o novo art.150, IV da mesma Constituição ainda incluiu como proibitivo o efeito de CONFISCO, que é ato ilícito, senão vejamos.

CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE

XLI - Para não permitir a tributação excessiva e mais facilmente os cidadãos-contribuintes poderem acionar ou responsabilizar os autores de tais danos, também por novas disposições, o Constituinte juridicizou, como princípio constitucional geral, no pórtico do Sistema Tributário Nacional, o PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, dirigindo tais comandos agora não só aos legisladores ordinários, mas também e no

minadamente, à "ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA" ou lançadora, especificando debaixo do "caput" do art 145 o que, no útil, transcrevemos do seu § 1º:

"...os impostos...serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte." (*)

XLII - Observe-se que, como já dissemos, o ISS incide sobre "as atividades econômicas do contribuinte", incluídas na LISTA como o único imposto, pois o § 1º, art.8º do Decreto-lei nº 406/68 estabelece que "os serviços in

(*) Às pães.128/129 do livro CAPACIDADE CONTRIBUTIVA,ed. Resenha Tributária, S.P., 1989 o eminente Juiz, Autor e Professor Hugo de Brito Machado, enumera as ações judiciais cabíveis contra a Administração Tributária, quando esta não obedeça tais determinações constitucionais.

cluídos na lista ficam sujeitos APENAS ao imposto previsto neste artigo" e o art.9º desta lei complementar dispõe que "a base de cálculo do imposto (ISS) é o preço do serviço", quando a Constituição no art. 156, § 4º, I prevê que "cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas" do ISS.

Portanto, a capacidade econômica ou contributiva do ISS concernente às suas atividades econômicas sujeitas ao ISS já está, constitucional e complementarmente, prefixada nesses limites. Sendo apenas devido o ISS, qualquer cobrança de IPI ou de ICMS não só é indevida, excede a "capacidade econômica do contribuinte", mas ainda produz o efeito de CONFISCO. Este além de ato ilícito, exige a reparação dos danos por parte do culpado, pois o art.159 do Código Civil estatui que, "aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano".

C O N F I S C O

XLIII - Também como nova disposi-

ção proibitiva, literalmente reza e estatui a Constituição de 1988 entre as "limitações do poder de tributar":

Art.150 - *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é VEDADO à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

IV - *utilizar tributo com efeito de CONFISCO.*

Sem sombra de dúvida configura CONFISCO a cobrança de imposto indevido ou excedendo a capacidade econômica prefixada pela Constituição e pela legislação complementar. Nem o legislador ordinário pode instituir, nem a administração tributária pode exigir imposto acima dos limites prefixados pela Constituição e pela legislação complementar. (Quanto à conceituação científica e jurídica da "utilização de tributo com efeito de CONFISCO", constante do citado item IV da Constituição de 1988, vide no vol.10 do livro DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, co-edição IBDT/USP e Editora Resenha Tributária, S.Paulo, 1990, nossa demonstração de págs. 2.792 a 2.795,

com base em obras e autores universais, o seu conceito e eficácia).

XLIV - Se o art.150, item IV esta beleceu tais limitações à União e aos Estados, é apodítico que no caso ela não pode exigir IPI como os Estados e o Distrito Federal não podem exigir ICMS, não incidentes e constitucionalmente PROIBIDOS.

Além de infringirem os vários e interligados dispositivos constitucionais e complementares citados, estariam afrontando a expressa proibição que a Constituição lhes faz pelo item IV do art.150, pois este veda "utilizar tributo com efeito de CONFISCO". O Confisco, além de ato ilícito é ato literalmente inconstitucional.

XLV - Se a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro prevê "erga omnes":

Art.39 - Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

E, se, de outro lado, o vigente

Código Penal estabelece sob o "caput" de seu art. 316, como crime de "EXCESSO DE EXAÇÃO":

§ 1º *Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:*

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa,...

XLVI - É, hoje, inconcebível possam funcionários lavrar autos de infração como atos acusatórios inconstitucionais e ilegais para exigir impostos como o IPI ou ICMS, sobre os serviços constantes da LISTA, cuja competência privativa dos Municípios exclui a própria competência tributária tanto da União como dos Estados e do Distrito Federal.

XLVII - Sendo fato notório que tais exigências seriam de imposto sabidamente indevido e ainda que tal ato ilícito acarretaria a indenização pelos danos não são materiais (Art. 159 já citado, do Código Civil) como, eventual-

mente também morais, conforme previsto como novidade entre nós pelo Art.5º X, da Constituição, tanto mais que o Decreto-lei nº 2663, de 03.10.40, por seu artigo único dirigido aos Agentes da Fiscalização, já conceituou que "o auto é medida extrema, a ser usada, especialmente quando a purada evasão de renda pública", vê-se que o citado Auto de Infração não é somente INCABÍVEL, como integralmente improcedente mas, como ato ilícito, absolutamente nulo.

O INCABÍVEL AUTO DE INFRAÇÃO E DE IMPOSIÇÃO DE MULTA, COMO ATO ACUSATÓRIO, CONCEITUADO PELA PRÓPRIA LEI COMO ATO EXTREMO E ONEROSO, SE INCABÍVEL OU GRATUITO, IMPLICA NA RESPONSABILIZAÇÃO FUNCIONAL E NA REPARAÇÃO CIVIL DOS DANOS MATERIAIS E/OU MORAIS.

XLVIII - Com a finalidade de disciplinar a conduta dos funcionários e punir suas faltas ou excessos de fiscalismo como de conscientizá-los da sua função precípua de orientadores dos contribuintes, o Governo Federal bai-

xou o Decreto-lei nº 2.663, de 03.10.40, dando ao art.6º, § 1º do Decreto-lei nº 2.609, de 20.09.40 a seguinte redação:

"São funções essenciais dos inspetores verificar e acompanhar os serviços dos agentes fiscais, representando contra as faltas, insuficiência e abusos que encontrarem; instruir o contribuinte, tendo presente que o auto é medida extrema, a ser usada, especialmente, quando apurada evasão de renda pública ou contravenção que por sua natureza possibilite dano à Fazenda Nacional, e já mais para punir a ignorância ou o erro que, pela evidente boa fé, mereça ser corrigido sem o castigo da multa;"

XLIX - Ao reverso de todas as disposições constitucionais e complementares proibitivas e relativas às exclusões da própria competência; como das exclusões ou NÃO INCIDÊNCIAS e mais estas do regime estatutário da conduta dos funcionários no exercício orientador e fiscalizador, vê-se no caso que o auto de infração como a errônea decisão de primeira instância na

da mais são do que flagrantes fraudes à Constituição, ao C.T.N. e às leis de regência, senão vejamos:

A FRAUDE

"...o mecanismo da fraude consiste na ob-
servância formal ou aparente do ditame
da lei, e na violação substancial do seu
conteúdo: tantum sententiam offendit et
verba reservat. O fraudante, pela combi-
nação de meios indiretos, procura atin-
gir o mesmo resultado ou pelo menos um
resultado equivalente ao proibido; toda-
via, como a lei se deve entender não se-
gundo o seu teor literal, mas no seu
conteúdo objetivo, porque a disposição
quer realizar um fim e não a forma em
que ele se pode manifestar já se vê que,
racional ou sistematicamente interpre-
tada, a proibição deve negar eficácia
também àqueles outros meios que pela
forma errônea pretendem conseguir o efei-
to proibido (Francesco Ferrara, TRATTA
DO DI DIRITTO CIVILE, edição Athenaeum,
Roma, 1921, pág.222; idem, SIMULAZIONE,

pág.71, adde Rotondi, *Gli atti in frode alla legge*, Torino, 1911, pág.220).

L - É elementarmente sabido que o Imposto de Consumo, que pelo art.1º da Lei nº 4.502, de 30.11.64 teve apenas o seu nome mudado para "Imposto sobre Produtos Industrializados", conservando sua natureza e classificação de o mais característico impos sobre consumo, desde seu nascimento na Idade Média (cfr. Encyclopaedia of the Social Sciences dirigida por Seligman, edição Macmillan, N.Y., 1948, verbete EXCISE TAX, vol.V, pág.669), é um imposto sobre o gasto, uso, despesa ou consumo de produtos industrializados por parte dos particulares, por isso, como já vimos, o momento de ocorrência do fato gerador é o da saída da fábrica ou de seu lançamento ao consumo público e o seu devedor, no sentido daquele que suporta o ônus financeiro, é o consumidor final.

LI - Assim sendo, toda vez que alguém, digamos um particular, compra alguns metros de tecido na fábrica ou no comércio, pagando embutido ou repassado no preço o IPI e comes

se tecido pronto e acabado confecciona uma peça de roupa como consumidor final, estaria obrigado a comprar o artefato de tecido já confeccionado em outro estabelecimento, para o Fisco receber maior imposto ?

É óbvio que não, tal coação ou pretensão Fiscal, além de ilícita, atentaria contra o mais sagrado direito humano que é o da liberdade e nesse caso a liberdade individual, a liberdade de trabalho, enfim a liberdade de iniciativa. (*)

O Fisco não pode interferir na vida privada, no direito individual de propriedade para exigir que o cidadão contribuinte compre somente produtos industrializados mais tributados.

(*) Vide a magnífica tese de doutoramento, aprovado com louvor, de autoria do eminente Professor Ricardo Lobo Torres, e no gênero pioneira no Brasil, sob o título A IDEIA DE LIBERDADE NO ESTADO PATRIMONIAL E NO ESTADO FISCAL, edição restrita e mimeografada do Autor, 278 págs. e que acabamos de receber deste Tributarista Filósofo e sócio "honoris causa" do IBDT/USP depois deste parecer, Rio, 1990.

LII - Na tridimensionalidade do direito, como na do instituto jurídico-tributário do Fato Gerador, quem tem a liberdade de praticar ou não a relação fática ou o FATO NATURAL é única e exclusivamente o contribuinte, por isso mesmo, como se diz na mais avançada literatura jurídico-tributária mundial que é a germânica, o contribuinte é um cidadão-contribuinte. (Steuerbürger). Se o Estado pode exigir-lhe imposto, somente o pode dentro da ordem jurídica e do respeito ao "status dignitate" do ser humano, cuja faculdade máxima no Estado Democrático de Direito é a da LIBERDADE.

LIII - Talvez o esclarecimento mais didático e compreensivo, decorrente de mais de meio século de nossos estudos, ensino e vivência no campo do Direito Tributário e agora em relação ao chamado imposto de consumo (cuja denominação passou para "imposto sobre produtos industrializados") e que sintetiza a "ratio essendi" por que não há, nem pode haver, uma segunda incidência desse imposto sobre os produtos que já industrializados e aptos ao consumo, foram adquiridos de seu fabricante com o IPI pa

go no momento já ultrapassado da ocorrência do seu respectivo Fato Gerador, é o seguinte para o caso:

LIV - O CANTEIRO DE OBRAS não é uma FÁBRICA de produtos industrializados, de produção de BENS MÓVEIS destinados à venda ou circulação. Precisamente ao contrário ou inverso é um local de trabalho ou de prestação de serviço de engenharia, onde são fática e juridicamente usados, gastos, aplicados ou CONSUMIDOS, tanto os produtos naturais como os industrializados, de acordo com sua natureza, finalidade e perfeição.

LV - Observe-se ainda que o resultado dessa atividade econômica ou serviço de engenharia, faticamente é parte da construção do prédio ou imóvel e juridicamente opera a convolação da qualificação de todos esses bens, de móveis (art.47 do Código Civil), para bens imóveis (art.43 do Código Civil).

LVI - O próprio RIPI citado pelos Fiscais autuantes (Decreto nº 87.981, de 23.12.

82), já no seu pōrtico, estabelece que:

Art.1º - O imposto incide sobre produtos industrializados...obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de incidência (Lei nº 4.502/64, art.1º e Decreto-lei nº 34/66, art.1º).

Pois bem.

O que encontraram os Fiscais no canteiro de obras, senão chapas já especificadas na TIPI, fabricadas, acabadas, saídas da respectiva fãbrica produtora com o IPI integralmente pago pelas instaladoras, que as compraram precisamente na qualidade de consumidoras finais, para emprego, gasto ou consumo na construção do sistema de ar condicionado, como parte integrante da obra ou edifício ?

Dentro de tão exacerbado fiscalismo, porque também não autuaram os operãrios e/ou empresas que estavam adaptando e aplicando portas, janelas, cimento, chapas, folhas, canos e peças de aplicação nos sistemas hidráulico, na canalização de gãs, do sistema elêtrico, do sis

tema contra incêndio, enfim contra todos que, como consumidores finais estavam utilizando, aplicando ou consumindo produtos industrializados que adquiriram já com o IPI pago, dos fabricantes ou dos comerciantes ?

LVII - A fantasia de que o serviço de engenharia pelo qual se processa o consumo é uma "industrialização" ou fabricação de "produtos industrializados", é de arrepiar, pois se assim fosse, então o IPI já não seria mais imposto sobre "produtos industrializados", mas "imposto sobre serviço" e portanto bi-tributação.

LVIII - Confundir a prestação desses serviços de engenharia, já especificados no item 32 da Lista de Serviços privativamente sujeitos ao ISS, é pretender destruir a discriminação constitucional dos impostos e infiltrar no SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL O CAOS !

Se os instaladores de Sistemas de Ar Condicionado não puderem cortar, soldar e adaptar as chapas no ato de aplicá-las na construção ou integração no imóvel, que o Fisco Fe-

deral, sō por sō, vai, por um passe de mágica, exigir-lhe o ônus de outro e ilegítimo IPI, por que também não o fazer contra o tapeceiro que recorta, cola, emenda, prega, etc. o carpete e com os retalhos confecciona "tapetes" nos tamanhos desejados?

LIX - Quando a empresa, para o exercício profissional de seu serviço de engenharia adquire a chapa, esta já é um produto "acabado", definitivo e aperfeiçoado para esse específico consumo. Como é faticamente óbvio e decorre da natureza das coisas, para a sua aplicação, a instaladora que não é fábrica, nem possui no canteiro nenhuma atividade de fabricante de "duto", nada fabrica, nem pode fabricar, porque não têm os estamentos de uma fábrica.

Neste sentido, estatua mesmo o Decreto-lei nº 7.404, de 22.03.45 em seu art.27:

"§ 1º Não será concedida "Patente de Registro" para fabrico, a quem não tiver instalação suficiente e adequada aos fins da fabricação."

LX - Hoje, mais cientificamente o Código Tributário Nacional, como lei complementar da Constituição Federal, pelo art.46 estabelece as delimitações do Fato Gerador do IPI e o restringe como imposto somente sobre produtos industrializados e não sobre serviços de colocação, instalação ou consumo. Se o produto está aperfeiçoado ou apto ao consumo, o seu uso ou aplicação é consumo e não industrialização e por isso mesmo é que no Parágrafo único desse artigo estatui o C.T.N.:

Parágrafo único - Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoar para o consumo.

A "chapa" é o produto já industrializado e aperfeiçoado precisamente para seu consumo nesse SERVIÇO.

LXI - Assim como um rolo de arame farpado para instalação de uma cerca rural ou

um rolo de carpete para forração exigem cortes, emendas, fixação, etc., o próprio tamanho ou comprimento é parte do seu aperfeiçoamento para seu consumo ou uso na confecção. Também as chapas já vêm com esse aperfeiçoamento ou extensão necessários e suficientes para cortes, emendas ou adaptações que são atos de consumição. Essa instalação é serviço e jamais fabricação ou industrialização: a natureza das chapas não é alterada; a sua finalidade de consumo é a sua utilização no sistema e assim exaustivamente consumidas. Jamais poderão sair para consumo, porque a sua consumição é tão definitiva que resulta na sua convolação física e jurídica para bem imóvel, como já vimos e não mais podem sair para consumo.

Convém também esclarecer que o PA RECER NORMATIVO CST nº 446/71 deve ser considerado sem nenhum efeito para alcançar esse serviço, não só por tudo quanto já foi exposto e comprovado, mas porque, mesmo como um simples ato "interna corporis", desobedece a Portaria hierarquicamente superior do Sr. Ministro da Fazenda - nº GB-273, publicada com retificações no D.O.U. de 03.11.69.

A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA
E JUDICIÁRIA

LXII - Em causa que defendemos quando ainda jovem advogado, contra igual pretensão do auto de infração nº 477/59 da então Recebedoria Federal em São Paulo, que desejava exigir IPI e multa da instaladora RESMAT LTDA., logo por decisão de 1º de junho de 1960 obtivemos ganho de causa desde à 1ª. Instância administrativa, da qual basta transcrevermos os seguintes trechos:

"Passo a decidir.

Como muito bem deixou claro o Egrégio 2º Conselho de Contribuintes nos acórdãos 26.062 e 33.168, com base em trabalhos da Associação de Normas Técnicas e do Instituto Nacional de Tecnologia, não se pode confundir uma INSTALAÇÃO; com um simples APARELHO

A incorporação ao prédio, dos produtos já tributados de per si, não vai configurar um novo produto, mas como esclarecem os já citados acórdãos, vai con-

figurar uma instalação e esta não se confunde com um aparelho.

Por todo o exposto julgo improcedente o auto...

Esta decisão foi definitivamente confirmada pelo Acórdão UNÂNIME nº 42.924, de 11 de julho de 1962 do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes)

LXIII - Também o Egrégio Supremo Tribunal Federal examinando o mesmo item 19 da LISTA DE SERVIÇOS (hoje item 32, da Lei Complementar 56/87), pelo acórdão unânime no R.E. 82.501-SP, publicado na íntegra na R.T.J. nº 77 de págs.959 a 965, deixou definitivamente decidido que todo esse serviço de engenharia, assim qualificado na LISTA é de fato e legalmente serviço, não se confundindo com fabrico de produto ou mercadoria e por isso está sujeito apenas ao ISS. O eminente Ministro Relator transcreve e acolhe nosso parecer juntado aos autos (que é o nosso parecer também publicado de págs.133 a 147 do livro DIREITO TRIBUTÁRIO, José Bushatsky Editor, 3a. tiragem, S.Paulo, 1973), para decidir in

devido o ICM, cujos fundamentos, a nosso ver, também são suficientes para demonstrar que o IPI também não incide sobre serviços, pois o IPI somente incide sobre produtos e não sobre serviços.

A DOCTRINA E O DIREITO COMPARADO

LXIV - Para não alongarmos o presente parecer, basta citar que pelo próprio "nomen juris" que a Constituição, para diferenciá-los, dá a cada um desses três impostos, tendo-se ainda em vista que "NOMINA SUNT CONSEQUENCIA RERUM" (Dante Alighieri), jamais poderiam ao mesmo tempo todos incidirem sobre uma mesma e única "atividade econômica do contribuinte" ou serviço, pois

- 1) O ISS - imposto sobre serviços de qualquer natureza incide sobre serviços especificados na LISTA;
- 2) O ICMS - incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços não especificados na lista;

3) O IPI - incide sobre produtos industrializados especificados na TIPI.

LXV - São princípios fundamentais da doutrina universal do imposto que, sendo este "captação de riqueza" na razão da capacidade econômica do contribuinte é utopia o imposto único (Voltaire já dizia que "impôt unique est impôt inique"). Porém o verdadeiro Sistema, dentro da lógica dos vários impostos, jamais permite que uma mesma base de cálculo (Steuerbemesungsgrundlage) do fato gerador seja submetida a mais de um imposto. Por isso é que o serviço constante da LISTA está, como estabelece a lei complementar, sujeito "apenas" ao ISS, dentro do Sistema dos vários impostos.

LXVI - À vista de todo o exposto, assim passamos a responder aos demais quesitos.

QUESITO 2

A confecção de dutos no canteiro de obras conforme foi explicitado constitui-se operação de industrialização sujeita à incidên-

cia do Imposto sobre Produtos Industrializados-
IPI ?

RESPOSTA

Não. Como já vimos a instaladora adquiriu as "chapas" na qualidade de consumidor final, tanto que pela sua natureza (ontológica) de "chapas"; de sua finalidade (teleológica) ou de aplicação como "chapa" é que foram compradas já integralmente aperfeiçoadas ou aptas para se rem, como foram, consumidas ou aplicadas na instalação do sistema de canalização de ar condicionado. Como contribuinte de fato pagou o IPI que lhe foi debitado no ato da ocorrência do fato gerador, cujo crédito do IPI foi integralmente satisfeito, ficando desde então extinta essa obrigação fiscal.

QUESITO 3

Sendo negativa a resposta ao quesito anterior, estando, pois, excluída a incidência do imposto federal, a operação submete-se, apenas, ao Imposto sobre Serviços, de competência municipal ? Não haverá também incidência do ICMS ?

RESPOSTA

Esse serviço é o especificado no item 32 da LISTA (Lei Complementar 56/77) e como explicita o § 1º do art.8º do Decreto-lei nº 406/68, esse serviço está sujeito "APENAS" ao ISS.

Quanto ao ICMS já vimos que não incide nem pode incidir sobre o serviço incluído no item 32 da LISTA DE SERVIÇOS, cuja competência é privativa dos Municípios para instituírem e exigir o ISS que é excludente, tanto do IPI, quanto do ICMS.

Para maiores esclarecimentos, quanto à não incidência do ICMS sobre os serviços de engenharia pedimos licença para citar nosso parecer de 20.10.79, publicado em várias revistas especializadas como é exemplo o nº 7 de julho de 1979 da FISCO E CONTRIBUINTE, págs.448 a 451 sob o título ICM e ISS.

Quanto aos julgados do Poder Judiciário basta citarmos o acórdão unânime da 14a. Câmara Civil do Egrégio Tribunal de Justiça do

Estado de São Paulo, na Apelação Cível nº 46.898-2, integralmente publicado na R.J.T.J.E.S.P., LEX 86, de págs.219 e seguintes.

Igualmente a 15a. Câmara do mesmo Tribunal, também por unanimidade julgou totalmente improcedentes autos de infração de ICM e decretou a nulidade dos débitos pretendidos (mesma Revista nº 108, págs.126 e segs.).

Finalmente o Egrégio Supremo Tribunal Federal, também por acórdão unânime da Primeira Turma, no R.E. nº 106.915-SP, integralmente publicado na R.T.J. nº 117 de págs. 1.309 e segs. decidiu no sentido de que o serviço de engenharia incluído no item 19 da LISTA (hoje 32), tal como já demonstramos agora com mais novas disposições, inclusive da Constituição de 1988, não se sujeita ao ICM.

Este é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 21 de dezembro de 1990