

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI - DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL - RELATOR DO TEMA nº 816 DA REPERCUSSÃO GERAL**

O fato gerador do tributo **NÃO** pode depender de fato futuro e incerto, estranho e exógeno à hipótese de incidência, qual seja, neste caso: a destinação das “chapas de aço cortadas” para industriais, comerciantes ou para consumidores finais – condicionando a incidência concreta da norma impositiva do IPI (e do ICMS) ou do ISSQN a esta verificação futura, instável e passível de manipulação.

A tese ventilada nestes autos é um indisfarçado convite à sonegação fiscal!

Afinal, “quanto a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica”

“(…) A regra jurídica incide sobre a **hipótese de incidência realizada** e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível”.

Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Lejus, 1998, p. 307.

REF.: ARE Nº 882.461

RECORRENTE: ARCELORMITTAL BRASIL S/A (ATUAL MANCHESTER TUBOS E PERFILADOS S/A)

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE CONTAGEM

**AMICUS CURIAE: ABRASF – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS
CAPITAIS (REQUERENTE)**

TEMA Nº 816 DA REPERCUSSÃO GERAL: “A) INCIDÊNCIA DO ISSQN EM OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, REALIZADA EM MATERIAIS FORNECIDOS PELO CONTRATANTE, QUANDO REFERIDA OPERAÇÃO CONFIGURA ETAPA INTERMEDIÁRIA DO CICLO PRODUTIVO DE MERCADORIA. B) LIMITES PARA A FIXAÇÃO DA MULTA FISCAL MORATÓRIA, TENDO EM VISTA A VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL AO EFEITO CONFISCATÓRIO.”

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS

BRASILEIRAS – ABRASF, já admitida nos autos do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral referido em epígrafe, vem, com fundamento no artigo 138 do Código de Processo Civil Brasileiro, apresentar

MEMORIAIS DE JULGAMENTO

com o propósito de contribuir para o esclarecimento de fatos e aspectos jurídicos peculiares ao tema e ao caso, requerendo, desde já, o **DESTAQUE** do julgamento agendado para o Plenário Virtual de 14/04, para que seja o mesmo transferido para deliberação no **Plenário Presencial do STF**, dada a importância da **ampliação dialógica do debate** (quicá para formação *PER CURIAM* da vontade colegiada), uma vez que a votação (SERIATIM) do Plenário Virtual acaba reduzindo o espaço para a melhor compreensão da matéria. Neste sentido, cumpre assinalar que, apesar da jurisprudência sobre **a incidência do subitem 14.05 da LC 116/2003** estar **pacificada no STJ e nos Tribunais Estaduais**, o tema foi guindado à condição de *vexata quaestio* a partir da introdução de argumentos de índole econômica na análise de constitucionalidade do Acórdão do TJ-MG, ora recorrido.

I – FATOS

I.A) ESCORÇO DO HISTÓRICO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECISÕES POSTERIORES, NECESSÁRIAS AO ENTENDIMENTO DO CASO E DOS LIMITES DESTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

O presente processo tem origem em embargos apresentados por Companhia Manchester Tubos e Perfilados Ltda. contra execução fiscal movida pelo Município de Contagem/MG, na qual cobra dívidas decorrentes de lançamentos tributários de **imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)** por prestações realizadas durante os anos de 2004, 2005 e 2006. O valor (histórico) dos lançamentos somava, à época, pouco mais de 30 mil reais.

O processo administrativo tributário contencioso que precedeu o ajuizamento da mencionada execução fiscal municipal e os referidos embargos à execução contemplaram provas documentais que descreviam de modo genérico os tipos de cortes aplicados às chapas de aço (longitudinais e transversais), indicando, ainda, que, após o processamento das chapas longas (enroladas nas bobinas), estas mantinham suas características originais e substanciais, **tornando-se chapas de aço de menores dimensões, para aplicação de acordo com a encomenda dos contratantes das prestações.**

Entretanto, vale destacar já neste passo vestibular que **não há** nos autos uma única indicação ou prova sequer sobre a destinação destas prestações realizadas nos anos de 2004, 2005 e 2006. Isto é: não se sabe se as chapas de aço cortadas foram enviadas para **consumidores finais ou destinadas a empresas industriais** que as utilizaram como insumos ou matérias primas de produção industrial.

Diante desses fatos e da previsão atual das leis complementares federais vigentes – notadamente da mais recente (a Lei Complementar n. 116/2003) **todos os julgamentos proferidos nos três graus de jurisdição (Vara de Fazenda Pública de Contagem/MG; Tribunal de Justiça de Minas Gerais e Superior Tribunal de Justiça - STJ) foram unânimes ao fixarem o entendimento de que todas as atividades realizadas pela devedora, ora recorrente, se enquadram no campo de incidência do ISSQN.**

Esse enquadramento legal foi feito sob o **subitem 14.05 da lista de serviços anexa à mencionada LC 116/2003** que baliza, em nível nacional, as competências impositivas sobre as atividades de “**corte e recorte**”, *in verbis*:

*14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, **galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.***

Nas 3 decisões dos órgãos judiciários mencionados (1ª VFP Contagem, TJMG e STJ) o fundamento de incidência foi acrescido de outros argumentos de relevo, valendo destacar alguns dos seus excertos:

- **SENTENÇA (04/11/2011) - 1ª VARA DE FAZENDA MUNICIPAL DE CONTAGEM/MG**

Assim, a matéria debatida nos presentes autos restringe-se na interpretação e eventual enquadramento da atividade da autora no subitem 14.05 da Lista de Serviços da Tabela I, Anexo II-A do Código Tributário do Município de Contagem, em face das demais normas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, a atividade desenvolvida pela embargante encontra-se prevista no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que determina serem passíveis de cobrança de ISSQN as atividades que envolvam “restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”.

Ressalta-se que a legislação em comento não fez qualquer ressalva quanto ao destinatário dos serviços, se consumidor final ou não, pelo que o serviço de beneficiamento, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeito à incidência do ISSQN.

● **ACÓRDÃO (06/11/2012) - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CORTE DE BOBINAS DE AÇO – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MATERIAL DE TERCEIROS – ATIVIDADE FIM DO PRESTADOR – INCIDÊNCIA DE ISSQN – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – ART. 20 DO CPC – PRIMEIRO RECURSO NÃO PROVIDO. SEGUNDO RECURSO PROVIDO. Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como “industrialização por encomenda”. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, o Juiz pode arbitrar os honorários advocatícios pautado no parágrafo 4º do artigo 20 do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.007060-8/001 - COMARCA DE CONTAGEM - 1ª APELANTE: MANCHESTER FERRO AÇO LTDA - 2ª APELANTE: MUNICÍPIO DE CONTAGEM - APELADO(A)(S): MANCHESTER FERRO AÇO LTDA, MUNICÍPIO DE CONTAGEM

Com a devida vênia, não houve a efetiva circulação de mercadoria para ensejar a incidência do ICMS. Na realidade, há uma efetiva prestação de determinado serviço (corte longitudinal e transversal de bobinas de aço), com a utilização do material fornecido pelo próprio destinatário do bem industrializado.

Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como “industrialização por encomenda”. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

● **ACÓRDÃO (06/11/2012) - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)**

Ademais o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, ao negar provimento à apelação da agravante, entendeu a empresa recorrente pratica atividade inserida na esfera do ISSQN, in casu, a prestação de serviços de corte longitudinal e transversal de bobinas de aço para outras empresas.

É o que se infere da leitura do seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 1.008/1.009, e-STJ):

"Constam dos autos notas fiscais (ff. 199/356) emitidas por diversas sociedades empresárias e pela própria embargante, referentes às operações tributadas. Trata-se, em suma, de remessa de materiais de propriedade de terceiros para beneficiamento e posterior retorno.

A título de exemplo, cito trecho contido nas notas fiscais de ff. 200/201, 203/206:

'Material de s/ propriedade recebido p/ industrialização da Benafer S.A Com. e Indústria, Rua Domingos Monteiro, nº 205, Jardim Industrial, Contagem/MG (...) que ora retornamos industrializados' (destaquei).

Com a devida vênia, não houve a efetiva circulação de mercadoria para ensejar a incidência do ICMS. Na realidade, há uma efetiva prestação de determinado serviço (corte longitudinal e transversal de bobinas de aço), com a utilização do material fornecido pelo próprio destinatário do bem industrializado.

Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como "industrialização por encomenda". Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003."

Portanto, modificar o acórdão recorrido, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a esta Corte em vista do óbice da Súmula 7/STJ.

Uma vez concluído o breve histórico dos julgamentos proferidos até o Superior Tribunal de Justiça, passa-se à breve verificação de alguns dos fatos processuais ocorridos no âmbito do STF.

I.B) BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DOS FATOS PROCESSUAIS DESTE CASO JUNTO AO STF, NECESSÁRIAS AO ENTENDIMENTO DO CASO E DOS LIMITES DESTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Vale analisar, também, os fatos processuais que levaram à admissão e processamento do presente Recurso Extraordinário, em especial a sua eleição como caso “representativo de controvérsia” e expressivo de “Repercussão Geral”.

Inicialmente, cumpre lembrar que o Recurso Extraordinário originalmente interposto contra o Acórdão do TJ-MG, teve o seu seguimento negado no Tribunal de origem. Somente foi

admitido no STF após decisão monocrática em Agravo (RE com Agravo n. 789.720), da lavra do Exmo. Ministro Luiz Fux (25/02/2015), com a seguinte fundamentação:

É o relatório. DECIDO.

O agravo preenche todos os requisitos de admissibilidade, de modo que o seu conhecimento é medida que se impõe.

*Ex positis, **PROVEJO o agravo e determino a conversão em recurso extraordinário** para melhor exame da matéria.*

Em 14/05/2015, após a admissão do Recurso Extraordinário, essa Colenda Corte julgou procedente no Plenário Virtual a Repercussão Geral da matéria versada neste caso – contra o voto do Ministro Fachin, ausentes os Ministros Roberto Barroso e Carmen Lúcia. No Acórdão aludiu-se a “*relevantes questões econômicas e jurídicas de índole constitucional*”, e ao “*juízo proferido pelo STF na ADI 4389*”, restando assim ementado na parte ora em discussão:

1. A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, **quando referida operação configura ETAPA INTERMEDIÁRIA DO CICLO PRODUTIVO DE MERCADORIA**, encerra a análise de tema constitucional relevante. (*grifos nossos*)

Por fim, foi formulado pela ABAG – Associação Brasileira do Agronegócio, um pedido de suspensão ou sobrestamento das ações em curso no Judiciário que versassem o mesmo tema, tendo sido indeferido o pedido pelo então Relator, Ministro Luiz Fux (04/04/2018)

Diante dos fatos acima narrados e, em que pese a alusão a relevantes aspectos econômicos e jurídicos de índole constitucional, pode-se entrever a evidente ausência de espeque constitucional para o conhecimento da matéria decidida pelos graus ordinários de Jurisdição, pois o único motivo invocado gira em torno da atração do princípio da não-cumulatividade para serviços submetidos à incidência exclusiva do ISSQN!

Ademais, como se verá mais adiante, a matéria se encontra disciplinada de forma completa e adequada no plano da lei complementar tributária (nacional), não contrastando com qualquer norma constitucional vigente.

Quanto à aplicação ao presente caso de decisão cautelar proferida na **ADI 4389 – que foi extinta sem julgamento de mérito, por perda de objeto** – vale adiantar que a mesma não pode sequer ser considerada como um **precedente** por essa Colenda Corte.

II – DO DIREITO

II.A) QUESTÕES PRELIMINARES E PREJUDICIAIS AO JULGAMENTO DO MÉRITO.

II.A.1) O PRESENTE CASO NÃO SERVE COMO “REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA”. (TEMA 816 | RG-STF). **AUSÊNCIA DE ESPEQUE FÁTICO-JURÍDICO QUE CONFIRME QUE AS ATIVIDADES OBJETO DESTES PROCESSOS FORAM “REALIZADAS EM ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA PRODUTIVA”.** **VIOLAÇÃO DO §3º DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO E DO §6º DO ARTIGO 1.036 DO CPC.**

Como acima destacado na breve narrativa apresentada sobre fatos relevantes desta causa, a **premissa para admissão do presente Recurso Extraordinário foi o fato de que as atividades realizadas pela recorrente se inserem no meio da “cadeia produtiva do aço”**, e que tal situação *mereceria análise à luz de normas constitucionais* – a despeito de serem vagas e (claramente) inaplicáveis ao ISSQN.

Com efeito, **NÃO HÁ NENHUMA PROVA NOS AUTOS, ou mesmo INDICAÇÃO MINIMAMENTE SEGURA, DE QUE AS TAIS ATIVIDADES REALIZADAS PELA “MANCHESTER” NOS ANOS DE 2004, 2005 E 2006, destinaram-se a consumidores finais das chapas cortadas, ou foram estas direcionadas a empresas que iriam utilizá-las como insumos ou matérias-primas em futuro processo produtivo!**

Ou seja, não se está diante de caso que contemple, com um mínimo grau de certeza, a **premissa fática assumida como espeque para a análise da repercussão geral da matéria jurídica controvertida, conforme apontada no Tema 816 da lista de Repercussões Gerais do STF.**

TEMA 816.

a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura ETAPA INTERMEDIÁRIA do ciclo produtivo de mercadoria.

Portanto, caso o julgamento do presente recurso seja levado a cabo pelo STF, arriscaria essa Corte a realizar atividade legislativa, **à revelia da sua existência dos fatos no caso concreto em análise**, podendo configurar o exercício de uma espécie de **normatização protoconstituente**, caso desautorize o legislador complementar no cumprimento do seu desiderato constitucional (art. 146, III), de **disciplinar os campos de incidência dos impostos sobre o consumidor**, ao fixar normas gerais para balizar as incidências do ISSQN, do IPI e do ICMS, e prevenir conflitos tributários entre as 3 esferas da federação (União, Estados e Municípios).

Seja como for, há evidente deficiência na identificação dos fatos que serviriam de fundamento para a discussão constitucional excogitada no Acórdão da Repercussão Geral. No mínimo haveria que se reconhecer que o presente caso **NÃO SERVE COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA**, para fins de julgamento do TEMA 816 da lista de Repercussões Gerais da Corte, pois é possível verificar com mais clareza neste momento, que a referida premissa fático-jurídica adotada como espeque para o conhecimento deste recurso não está seguramente provado ou demonstrado no litígio oriundo dos graus de jurisdição ordinários.

Isto posto, há que se concluir que a continuidade do presente Recurso Extraordinário afronta aos requisitos estatuídos para as Repercussões Gerais pelo **§3º do artigo 102 da Constituição de 1988** e **pelo §6º do artigo 1.036 do Código de Processo Civil**, que exigem:

CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 102.....

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral **das questões constitucionais discutidas no caso**, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

(...)

§ 6º Somente podem ser selecionados recursos admissíveis **que contenham** abrangente argumentação e **DISCUSSÃO A RESPEITO DA QUESTÃO A SER DECIDIDA**.

Por fim, cumpre gizar que seria no mínimo temerário instaurar um debate teórico no âmbito dessa Suprema Corte, completamente descolado da situação fática do caso concreto, pois o seu resultado poderá provocar **o cancelamento total e indistinto de cada um dos lançamentos tributários realizados pelo Município de Contagem**, ainda que estes se refiram a fatos geradores ocorridos em relação a **SERVIÇOS de corte e recorte de chapas de aço** destinados a consumidores finais, a ponto de destruir completa e indevidamente a Certidão de Dívida Ativa que adestra a Execução Fiscal do Município de Contagem/MG.

II.A.2) NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS DO CASO CONCRETO. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 279 DO STF.

Por motivos similares àqueles veiculados no item anterior, deve-se concluir também pela inadmissibilidade do presente Recurso Extraordinário, uma vez que o enfrentamento do mérito exige o REEXAME DAS PROVAS produzidas.

Ainda que fosse possível aferir se as atividades de “corte de chapas de aço” se situam no meio do processo produtivo (ou não), restou claro que esta premissa fática NÃO FOI ASSENTADA na sentença e tampouco no Acórdão do TJ-MG, recorrido.

A única possibilidade para qualificar o quadro fático-jurídico que serve de premissa e se confunde com o mérito do presente Recurso Extraordinário, exige o compulsar das provas documentais acostadas aos autos, o que se afigura incompatível com o exercício da Jurisdição Constitucional cometida a essa Suprema Corte.

Aliás, estes foram os exatos motivos que levaram o Superior Tribunal de Justiça a NÃO CONHECER do Recurso Especial interposto pela ora recorrente (AREsp 430.191) contra o citado Acórdão do TJ-MG. A decisão do STJ foi assim ementada:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMENTA: PROCESSO CIVIL. OMISSÃO INEXISTENTE. ISS. INCIDÊNCIA. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Verifica-se a mesma situação processual em relação ao presente Recurso Extraordinário, devendo-se lhe aplicar o Enunciado n. 279 da Súmula do STF, para negar seguimento ao mesmo.

Em seguida poder-se-á eleger outro recurso extraordinário apto a figurar como “representativo da controvérsia” do mencionado **Tema 816** da lista de Repercussões Gerais, caso de fato contemple “*prestações situadas na etapa intermediária da cadeia do aço*”.

II.A.3) MATÉRIA DA COMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROCESSAMENTO E JULGAMENTO DO PRESENTE CASO PODERÃO REPRESENTAR VIOLAÇÃO DOS LIMITES ESTABUÍDOS PELO ARTIGO 102 E PELO ARTIGO 105 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. JURISPRUDÊNCIA DO STF: RE 603.497.

Antes mesmo de se passar à análise de mérito, cumpre assinalar que a questão debatida nos autos não envolve qualquer norma (princípio ou regra) de ordem constitucional. A eventual imersão do STF na interpretação do alcance do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº. 116/2003, poderá configurar evidente invasão de competência do Superior Tribunal de Justiça.

Aliás, essa Colenda Corte reconheceu de modo categórico a função da lei complementar federal em matéria de ISSQN (delimitar hipóteses de incidência e prevenir conflitos de competência) e a reserva competencial do STJ para decidir sobre a interpretação da legislação federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.497 (com Repercussão Geral). Em votação unânime, decidiu-se que, *in verbis*:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, “A”, DO DL 406/1968. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, reafirmada na decisão agravada, circunscreve-se a asseverar recepcionado, pela Carta de 1988, o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968, **sem, contudo, estabelecer interpretação sobre o seu alcance nem analisar sua subsistência frente à legislação que lhe sucedeu – em especial, a LC 116/2003 -, tarefas de competência do Superior Tribunal de Justiça.**

(...)

De todo modo, **a este Supremo Tribunal Federal não incumbe revisar a exegese perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas apenas verificar se, ao acolhê-la, aquela Corte não incorreu em ofensa à Carta da República, violando o arquétipo constitucional do Imposto sobre Serviços. E, no caso dos autos, não vislumbro ofensa alguma à Carta Magna.**

E, como se verá mais abaixo, a interpretação perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça para este caso (**e para centenas de outros similares**) em momento algum incorreu em ofensa à Carta da República, nem mesmo, como se verá mais amiúde nos itens abaixo, em relação a princípios ou valores tributários albergados pela Carta de 1988!

II.A.4) ÚNICO CASO SURGIDO NA JURISPRUDÊNCIA DE TODOS OS TRIBUNAIS FOI A ADI 4389, CUJA CAUTELAR DEFERIDA EM CARÁTER LIMINAR (PROVISÓRIO) NÃO SUBSISTIU, DIANTE DA EXTINÇÃO DA REFERIDA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. ADI 4389 SE REFERIA A EMBALAGENS, SUJEITAS AO IPI (E AO ICMS) POIS CONFIGURAM A CRIAÇÃO DE BEM NOVO – HIPÓTESE INCOMPARÁVEL COM AQUELA TRATADADA NESTES AUTOS E NO ITEM 14 | SUBITEM 14.05 (SERVIÇOS SOBRE BENS DE TERCEIROS | “CORTE DE CHAPAS DE AÇO”)

Como já assinalado no item preambular “dos fatos”, a única decisão proferida pelos Tribunais Estaduais ou Superiores em sentido aproximado ao da tese alvitrada pela recorrente, foi proferido na ADI 4389.

Com efeito, o objeto da discussão lá travada era distinto daquele aqui tratado, pois EMBALAGENS são ontologicamente elaborações de bens novos, criações industriais (patenteadas ou não), típicos produtos de indústria.

No caso presente, como se verá mais amiúde nos itens abaixo, o corte ou recorte de chapas de aço não cria um novo bem, um “produto industrializado”. Os cortes longitudinais ou transversais

Assim, ainda que a *causa petendi* da ADI 4389 movida pela ABRE (Associação Brasileira de Embalagens) e os fundamentos da inquinada decisão cautelar fossem puramente econômicos e sem respaldo em normas jurídicas de ordem legal ou constitucional, a determinação da incidência do IPI e do ICMS sobre a elaboração de embalagens foi acertada e conforme à da disciplina da matéria no sistema tributário nacional – vigente desde 1965.

Portanto, além de não constituir precedente da jurisprudência do STF apto a servir como espeque para divergência recursal e cabimento do presente apelo extremo, cumpre ressaltar que a ADI 4389 tratava de embalagens, cuja criação constitui bem novo e, por isso, produto de indústria, sujeito à incidência do IPI.

II.B) MÉRITO

II.B.1) A CLARA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE AS ATIVIDADES REALIZADAS PELA RECORRENTE (NOS ANOS DE 2004, 2005 E 2006)

O Recurso Extraordinário questiona a constitucionalidade do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, em relação às atividades realizadas pela recorrente.

As alegações formuladas se limitam a (tentar) afastar a incidência do ISSQN quando as atividades realizadas pela empresa se situam no “*meio da cadeia de circulação*” do bem.

Entretanto, antes de analisar esta incidência, cumpre verificar quais são os tipos de atividades realizadas pela empresa “Manchester” (atualmente ArcelorMittal) para que seja possível aferir a subsunção dos fatos apontados no auto de infração à previsão expressa da Lei Complementar Federal (lei nacional) e da Lei Municipal de Contagem/MG, que instituem o ISSQN.

Com efeito, ainda que não se saiba quem são os destinatários das “chapas de aço cortadas” (em sentido longitudinal ou transversal) – isto é, se os encomendantes eram intermediários **industriais, comerciantes** (revendedores) ou **consumidores finais** dos bens requalificados – fato é que tais atividades configuram apenas o aprimoramento ou requalificação de chapas de aço longas, enroladas em bobinas!

Vale conferir, a título ilustrativo, as imagens abaixo, para melhor compreender as atividades e os resultados das prestações realizadas pela “Manchester”, especificamente os cortes longitudinais e transversais aplicados às chapas de aço bobinadas.

CORTE LONGITUDINAL (Chapas de Aço)



CORTE TRANSVERSAL (Chapas de Aço)



Como se vê, o corte (e recorte) de chapas de aço se insere claramente na hipótese prevista no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003, valendo repetir a norma que disciplina em nível nacional o ISSQN:

LC 116/2003

Art. 1º. *O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

(...)

Lista de Serviços (Anexa LC 116/2003)

[Item] 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

[subitem]

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, **galvanoplastia**, **anodização**, **CORTE, RECORTE**, plastificação, costura, **acabamento**, polimento e congêneres de objetos quaisquer.

Portanto, não há dúvida que as PRESTAÇÕES REALIZADAS PELA “MANCHESTER TUBOS E PERFILADOS S/A (hoje ArcelorMittal) são exatamente aquelas previstas no subitem 14.05 da lista de serviços sujeitos ao ISSQN – muito antes de se perquirir “em qual etapa da cadeia produtiva” estas prestações se verificaram concretamente.

Como se verá mais à frente, a aferição da destinação futura dependente de verificação de fatos externos e posteriores ao fato gerador do ISSQN, o que agride a boa técnica de tributação e o próprio critério adotado pelo legislador complementar atual.

Cumpra analisar, então, os alegados fundamentos que pretendem afastar a incidência do subitem 14.05, para determinadas hipóteses econômicas e operacionais.

II.B.2) NÃO APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ISSQN. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL ABSOLUTAMENTE ESTRANHO À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INOVAÇÃO IMPRÓPRIA E INCONSTITUCIONAL DA “NÃO-CUMULATIVIDADE” PARA ALTERAR (OU ALTERNAR) HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA (ENTRE IPI/ICMS E ISSQN), NOS CASOS CLARAMENTE DISCIPLINADOS POR LEI COMPLEMENTAR FEDERAL (LEI NACIONAL TRIBUTÁRIA). INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO DO IMPOSTO INCIDENTE E DA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA DOS ENTES DA FEDERAÇÃO À LUZ DE RAZÕES ECONÔMICAS, FINANCEIRAS OU OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE.

O único fundamento constitucional invocado pela recorrente para contrastar ou mitigar a aplicação do subitem 14.05 (corte, recorte), diz respeito à aplicação do princípio da não-cumulatividade às estas atividades.

Contudo, o princípio da não-cumulatividade NÃO SE APLICA AO ISSQN!

Aliás, é notório e unânime em toda a doutrina do Direito Tributário e Constitucional, bem como na Jurisprudência, que **o ISSQN é um IMPOSTO CUMULATIVO**, não admitindo alteração de sua incidência ou dedução de sua base de cálculo por força de razões econômicas, de interesse empresarial geral ou casuístico.

Aliás, como já assinalado por diversas vezes nestes autos, o subitem 14.05 da atual lista de serviços eliminou a antiga (e indevida) menção à “destinação” das prestações realizadas sobre bens de terceiros, sendo evidente a intenção do legislador complementar de eliminar um critério extrínseco ao fato gerador como fator de alteração do critério de incidência tributária.

O legislador complementar escolheu a legislação complementar brasileira desta verdadeira aberração normativa, à luz da correta técnica de tributação e delimitação das hipóteses de incidência tributária (como se verá em item próprio).

Portanto, a matéria se insere exclusivamente no campo de disciplina do legislador complementar, NÃO HAVENDO UMA ÚNICA NORMA CONSTITUCIONAL SEQUER, AINDA QUE DE CARÁTER PRINCÍPIOLÓGICO, que possa contrastar ou mitigar a aplicação do dispositivo legal ora questionado, não sendo admissível sequer cogitar-se de razões de ordem econômica ou financeira, própria de política fiscal de ordem constitucional, à revelia do texto vigente.

Nesta linha, o **Superior Tribunal de Justiça** tem reiterada jurisprudência no sentido da incidência plena e incontestável do item 14 e do subitem 14.05 aos serviços prestados em qualquer etapa da circulação física ou ficta de bens que se sujeitam ao beneficiamento, aprimoramento ou requalificação de suas características ou funcionalidades.

Destarte, a admissão da presente controvérsia à luz de suposta violação de norma constitucional desborda completamente dos limites impostos pelo artigo 102 da Constituição de 1988. E faz pior, invade e afronta a competência originária e indelegável do Superior Tribunal de Justiça para decidir o alcance e os efeitos da norma de lei complementar federal, que atua dentro do seu estrito escopo de prevenção de conflitos de competência.

II.B.3) A DIVISÃO CONSTITUCIONAL DAS INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SOBRE O CONSUMO. A CLIVAGEM ENTRE OS CAMPOS DE INCIDÊNCIA DO ISSQN E IPI E DO ICMS. A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ARTIGO 146, III DA CONSTITUIÇÃO DE 1988: DEFINIÇÃO DO ARCABOUÇO DOS FATOS GERADORES TRIBUTÁRIOS (NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO) – E PREVENÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA.

A leitura dos itens anteriores permite concluir que a pretensão do Recurso Extraordinário interposto pela “Manchester” (atualmente integrada ao grupo “ArcelorMittal”) é ver declarado inconstitucional, **sem redução de texto**, o subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, *para que a sua incidência se limite às prestações dirigidas aos “consumidores finais” dos bens objeto de aprimoramento ou requalificação, excluindo da incidência “in concreto” do ISSQN aqueles que forem “dirigidos a indústrias” como insumos ou matérias primas.*

O fundamento para tal intento seria uma **suposta violação do princípio da não-cumulatividade**, o qual se deveria aplicar às incidências tributárias sobre o consumo de bens e serviços, quando ocorridos “no meio da cadeia de circulação do bem”.

Entretanto, como já destacado no item anterior, o princípio da não-cumulatividade se aplica apenas ao IPI e ao ICMS pois, desde que o Sistema Tributário Nacional foi redefinido pela Emenda Constitucional 18/65 (Emenda Passos Porto) e por sua coetânea regulamentação (Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172/65), nunca foi direcionado a outras incidências tributárias, em especial para o ISSQN – salvo em relação ao PIS/COFINS das empresas tributadas pelo regime do Lucro Real.

Mas, além de se basear em princípio inexistente e inaplicável para o regime constitucional da tributação dos “serviços de qualquer natureza”, cuja matriz está enunciada no inciso III do artigo 156 da Constituição de 1988, ele esbarra em outras normas constitucionais que incidem sobre o tema.

O mais importante deles é a expressa delegação formal e substancial da Carta vigente em prol do legislador complementar (artigo 146, III), designando-lhe uma dupla função e finalidade. Primeiro: recortar as bases econômicas a serem tributadas pelos 3 impostos sobre o

consumo e sua correta distribuição entre as esferas tributantes federativas (**indústria** – IPI – União; **comércio** – ICMS – Estados e **serviços** – ISSQN -Municípios). Segundo: prevenir conflitos de competência entre os 3 Fiscos potencialmente competentes sobre a tributação do consumo no Brasil. Estas duas finalidades devem guardar congruência equivalente à das duas faces de uma mesma moeda.

Aliás, esta função é objeto de uma **redundância constitucional**, pois a missão conferida à lei complementar tributária (delimitar campos de incidência sobre o consumo e prevenir conflitos de competência tributária) é reafirmada em duas outras normas da Constituição, quais sejam:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, **definidos em lei complementar**.

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

IX – [ICMS] incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com **serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**;

Assim, por determinação constitucional, a lei complementar deve estabelecer um arcabouço claro para as matrizes impositivas delineadas na própria Carta Magna (atualmente pelos artigos 153, IV; 155, II e 156, II), estabelecendo normas gerais de direito tributário que confirmem clareza e praticidade à tributação sobre o consumo, em prol de fiscos e contribuintes. Noutro giro, a lei nacional tributária deve estatuir critérios preventivos ou solucionadores de eventuais disputas entre União, Estados e Municípios, articulando os critérios de recorte impositivo e competencial, de modo a garantir uma boa dinâmica para o sistema tributário nacional.

No caso dos serviços realizados sobre bens de terceiros (item 14), a lei complementar vigente foi precisa na delimitação de indústria e serviços, inequívoca quanto às suas hipóteses e preventiva de conflitos de competência. Vale reconferir o teor da norma, *in verbis*:

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

[subitem] **14.05** - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, **galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.**

A atual redação da lei nacional tem uma diferença importante em relação à da que constava na “lista de serviços” anterior, veiculada com a Lei Complementar n. 56/87 para as mesmas atividades, na medida em que **eliminou um critério equívoco, atécnico, incentivador de dúvidas e de sonegação fiscal: a destinação** (para indústria ou comércio, ou para consumidor final) dos bens que receberam aprimoramento, requalificação e similares.

Confira-se a redação anterior equivalente ao atual subitem:

LC 56/87

72. *Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*;

Deste modo, a Lei Complementar n. 116/2003 consagrou uma divisão categórica entre produto industrializado e serviços de qualquer natureza, para fins de tributação do consumo no Brasil, estabelecendo uma clivagem fundamental e coerente com as matrizes impositivas delimitadas pela Constituição de 1988: “indústria” refere-se apenas a produção de novos bens, a partir de matérias-primas ou insumos diversos. O conceito de industrialização se caracteriza exatamente pela atuação industriosa, criativa, geradora de um novo bem, diferente das matérias primas (e dos bens de capital) empregados. Esta atividade pode ser realizada em escala (com uso de maquinário ou automação) ou por simples manipulação (artesanal, v.g.). Em ambos os casos, de o resultado for um bem novo, ele será uma criação de “indústria”, um produto industrializado.

Frise-se, portanto, que, para fins de tributação no sistema brasileiro vigente, a atividade de “indústria” (industriosa, inventiva) não está ligada à produção em escala, mas à criação, artesanal ou com emprego de maquinário, de novos bens.

Pode-se entender melhor este conceito analisando-se a produção de embalagens. Esta é realizada por meio da criação de uma forma por meio da transformação de um material (papel, cartolina, papelão, plástico ou outro), como emprego ou não de outros insumos (cola, calor, grampos etc.), resultando em um objeto tridimensional (retangular, cúbico, oval, “garrafa”, entre outros) **substancialmente novo bem na sua apresentação, conceito e funcionalidade**. Um produto de indústria (em geral protegido por direitos autorais ou até por “marcas tridimensionais”).

Já os **serviços de qualquer natureza** são definidos no sistema tributário nacional vigente como **aqueles que apenas aprimoram, requalificam, recondicionam, alteram a qualidade ou propriedades adjetivas dos bens tangíveis**. Não alteram, portanto, a substância do bem, que permanece ostentando o seu caráter anterior.

Tome-se como exemplo os processos de *galvanoplastia* ou de *anodização*, muito importantes para a proteção de fios, dutos ou canos metálicos (como cobre e alumínio), visando a prevenir sua oxidação. Após o processo eletrolítico, **não há criação de um produto novo, elementarmente diferente do anterior**. Eles passam apenas a deter uma nova qualidade, que lhes permite serem aplicados pela indústria, pela construção civil ou em instalações elétricas, não importando se estes “fios, dutos ou canos” requalificados (galvanizados ou anodizados) serão adquiridos por pessoas jurídicas ou físicas como insumos de outros serviços ou na qualidade de consumidores finais (instalações próprias).

Aliás, neste ponto estamos em acordo com as razões da recorrente, que também sublinha a divisão fundamental entre produto (de indústria) e serviço (prestação).

Quanto à outra face funcional da lei complementar tributária nacional, cumpre verificar a sua congruência com a delimitação preventiva (ou resolutive) de conflitos de competência entre União/Estados e Municípios.

Neste aspecto, uma vez definidos pela lei complementar os contornos materiais da incidência tributária dos *serviços de qualquer natureza*, em oposição aos de *produtos*

industrializados e de operações relativas à circulação de mercadorias, torna-se impositivo concluir que as competências tributárias federativas devem seguir e respeitar as mesmas balizas de incidência, não se podendo admitir que a União pretenda cobrar IPI sobre os serviços relativos a bens de terceiros – como o corte ou recorte de chapas de aço, sejam elas destinadas ao consumidores finais ou intermediários na “cadeia produtiva” ou no “mercado”.

Isto posto, pode-se concluir já neste item, que o subitem 14.05 da LC 116/2003 não conflita com qualquer dos princípios ou normas constitucionais vigentes. Ao contrário, consagra de modo adequado, coerente e prático, um dos critérios de distinção entre “produto de indústria” e “aprimoramento ou requalificação de bens”, cuja tributação está divisada de modo inequívoco entre o IPI (e o ICMS, na venda do produto) e o ISSQN (no momento da prestação/venda dos serviços).

II.B.4) IDENTIFICAR A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EM RAZÃO DA DESTINAÇÃO FUTURA DA ATIVIDADE OU DO SEU PRODUTO É FATO EXÓGENO, POSTERIOR E ESTRANHO AO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO SUB EXAMINE. PRINCÍPIOS E CRITÉRIOS BASILARES DA TRIBUTAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003 DOS CRITÉRIOS DE INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS, PRESTIGIOU A TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A BOA TÉCNICA IMPOSITIVA.

Não fosse suficiente a confirmação de que: (1) o princípio da não-cumulatividade não se aplica (e jamais se aplicou) à definição de qual tributo sobre o consumo deve incidir em atividades empresariais “*no meio*” ou “*no final da cadeia produtiva*”; (2) a lei complementar vigente (LC 116/2003 – subitem 14.05) cumpre sua função de definir o imposto incidente sobre as referidas atividades (“*serviços sobre bens de terceiros*”), com coerência e adequação às matrizes impositivas distribuídas pela Constituição entre União, Estados, DF e Municípios; (3) cumpre acrescentar ainda um outro motivo, não menos relevante, para que o sistema tributário brasileiro rejeite um critério da “destinação da atividade ou prestação” como elemento definidor da incidência tributária.

Com efeito, as modernas teorias tributárias sobre estrutura do conceito de fato gerador ou da “hipótese de incidência” giram em torno do recorte normativo de fatos de relevância econômica (reveladores de capacidade contributiva) juridicizados por regras de incidência tributária.

A ideia de “subsunção”, que aponta a identidade tipológica entre o fato da vida e a definição legal que conforma a hipótese de incidência, tem por essência um núcleo material elementar que revela a capacidade econômica da pessoa a ela relacionada (o contribuinte), definindo ainda o seu caráter. No caso da tributação do consumo se é atividade de: indústria, comércio ou de prestação de serviços. No caso da tributação da renda: se oriunda de rendimentos do trabalho ou do capital. No caso do patrimônio: se o mesmo foi recebido como herança, doação ou aquisição onerosa.

A doutrina de escol do Direito Tributário há muito afirmou que, uma vez verificada a subsunção da norma ao fato imponible, o tributo daí surgido não pode jamais ficar à mercê de fatos exógenos ou posteriores, dependentes da vontade ou critério definido pela vontade pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Como afirmou o saudoso **Geraldo Ataliba**, *verbis*:

“Não há, no mundo, tributo cuja cobrança dependa do consentimento do contribuinte”¹.

O Código Tributário Nacional, fruto do notável trabalho da Comissão liderada por Rubens Gomes de Souza (desde 1955), incorporou o referido conceito e técnica impositivos modernos ao prever que *“a natureza jurídica específica do tributo”* só pode ser determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, excluindo aspectos exógenos ou abstrusos, ainda que formal ou acidentalmente mencionados na lei. Vale conferir a redação:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

É verdade que o Decreto-Lei n. 406/68, editado posteriormente ao CTN para tentar arbitrar os insurgentes conflitos e dificuldades de aplicação do novel sistema de tributação do consumo, trouxe alguns casos que *desnaturavam a hipótese de incidência* em razão de característica formais ou impróprias ao fato gerador material da obrigação tributária e do tributo. Contudo, o CTN já contemplava a correta técnica impositiva, amplamente prestigiada pela atual LC 116/2003.

Neste ponto, importante ressaltar que o conceito e a técnica não encerram apenas um rigor teórico ou uma coerência lógica e abstrata. Não! É muito mais do que isso. A incidência única de norma impositiva sobre o fato gerador, visa a evitar a incerteza, a insegurança, as fraudes e a sonegação tributária, caso possível a variação conforme a (alegada) destinação futura das atividades ou prestações.

Por isso sublinhava o notável tributarista gaúcho Alfredo Augusto Becker que:

*“Quanto a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, **imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica**”*

*“(...) A regra jurídica incide sobre a **hipótese de incidência realizada** e a sua incidência é **IMEDIATA, INSTANTÂNEA E INFALÍVEL**”².*

A técnica tem aplicação essencial para uma tributação eficiente e justa, pautando a praticidade da fiscalização e a certeza da incidência para os contribuintes corretos. A variação da incidência poderá favorecer interpretações de ocasião, e a concorrência desleal de empresas que pretendem reduzir arbitrariamente seus “custos tributários”.

A variação, flutuação ou alternância da incidência tributária em razão do “destino do produto ou mercadoria” acaba por configurar uma verdadeira aberração tributário-fiscal – **como foram os péssimos frutos colhidos sob a vigência do revogado item 72 da LC 56/87!**

¹ Cf. *“Hipótese de Incidência Tributária”*. São Paulo: Malheiros Ed., 2005, p. 158.

² Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Lejus, 1998, p. 307.

Não é difícil contatar as dificuldades de se fiscalizar se o contribuinte pagou corretamente o IPI/ICMS ou o ISSQN, se para isso for preciso descobrir se os bens que o mesmo requalificou ou aprimorou, foram destinados para um adquirente que deles se valeu como consumidor final ou como “intermediário na cadeia produtiva”.

Esta investigação não é apenas complexa e complicada. Ela é quase um exercício de premonitório, pois envolverá destinatários desconhecidos e, muitos deles, situados em territórios fora da jurisdição do ente tributante competente, o que torna IMPOSSÍVEL a fiscalização destas atividades!

Esta conclusão se confirma de modo cabal, pelo simples fato de que o aspecto espacial do fato gerador do ISSQN é o ESTABELECIMENTO PRESTADOR (artigo 4º da LC 116/2003). Este é o elemento de conexão territorial para fixação do local de ocorrência do fato gerador (do ISSQN) e da competência impositiva do ente tributante municipal. A lei fixa claramente no local em que se situa a unidade produtiva ou econômica do PRESTADOR, o aspecto espacial do fato gerador do ISSQN.

Portanto, jamais se poderia excogitar a definição de qual imposto incidir sobre determinada atividade econômica (fato gerador) em razão do destino futuro ou da finalidade do seu resultado, sobretudo quando há possibilidade de que estes se verifiquem em território (nacional ou estrangeiro diverso da jurisdição do **ente tributante competente, e na qual ele NÃO PODE SEQUER EXERCER sua jurisdição fiscalizadora e de cobrança!**

Ou seja, a vinculação do fato gerador a situação posteriormente verificada (ou alterada em relação à eventual cláusula prevista na contratação original) foge completamente do controle fiscalizatório, **ensejando insegurança, manipulações, evasão e sonegação fiscal do ISSQN, mas também do IPI e do ICMS.** Afinal, bastaria ao contribuinte alegar, para uns, que o adquirente dos bens aprimorados usou os mesmos para o seu próprio consumo e, alternativamente, dizer, para outros, que estes foram destinados a processo industrial ou revenda comercial.

II.B.5) AFASTAR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN EM RAZÃO DA LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO SITUADAS “NO MEIO DA CADEIA PRODUTIVA” OU EM RAZÃO DA SUA “DESTINAÇÃO À INDÚSTRIA OU COMÉRCIO” CONFIGURARIA HIPÓTESE DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA, EM AFRONTA À CONSTITUIÇÃO VIGENTE - QUE VEDA ISENÇÕES INSTITUÍDAS SEM LEI PRÉVIA E ESPECÍFICA (§7º DO ART. 150 DA CR88) E SEM PREVISÃO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO (ART. 14 DA LRF).

Uma vez constatada a impossibilidade de se condicionar, alterar, variar ou alternar as incidências tributárias sobre estas atividades sobre bens de terceiros, ora alternando para fazer incidir o ISSQN, ora para cobrar o IPI (e o ICMS), pois a destinação dos bens requalificados é finalidade estranha, exógena e posterior ao próprio fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza (conforme previsto no item 14.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003, cumpre assinalar ainda que o pretendido afastamento da obrigação tributária **podará configurar indevida e inconstitucional isenção tributária.**

Por melhores que sejam os argumentos econômicos ou financeiros para rejeitar a “cumulatividade” ou a falta de geração de créditos tributários para que os adquirentes das chapas de aço cortadas (caso sejam intermediários na cadeia produtiva) abatam do imposto

devido na sua venda futura, não pode o Judiciário afastar a obrigação tributária do ISSQN, sob pena de instituir uma evidente situação de isenção tributária.

Haveria, portanto, afronta à Constituição vigente, que veda a concessão de isenções sem lei prévia e específica (§7º do artigo 150 da Constituição de 1988).

Haveria, por fim, violação do princípio constitucional do equilíbrio fiscal, pois a isenção não estaria acompanhada de estudos ou previsão de impacto orçamentário, como exigido pelo artigo 113 do ADCT e pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste sentido, os julgamentos recentes dessa Colenda Cortes nas **Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5816 e 6303.**

II.B.6) O STF NÃO PODE REALIZAR UMA REFORMA (CONSTITUCIONAL) TRIBUTÁRIA À REVELIA DO CONGRESSO NACIONAL, DERROGANDO A APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA NACIONAL, TRANSFERINDO A INCIDÊNCIA DO ISSQN (MUNICIPAL) PARA O CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IPI (FEDERAL) E DO ICMS (ESTADUAL), AO PREFERIR, POR RAZÕES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS UM REGIME “NÃO-CUMULATIVO” PARA EMPRESAS QUE SE “SITUAM EM ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA PRODUTIVA”.

Caso se ultrapasse os diversos óbices processuais acima apontados e ingentes ao (não) conhecimento do presente Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, cumpre assinalar que a Corte não pode pretender reeditar aqui a inusitada e inconstitucional decisão aventada na ADI 4389.

Com efeito, a decisão cautelar proferida na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4389, movida pela Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), não foi secundada por decisão de mérito, na medida em que a referida ADI foi julgada extinta por perda de objeto.

Inobstante, naquela quadra ficou evidente a intenção do STF de pretender realizar uma “Reforma Tributária” pela via judiciária, substituindo a incidência de um imposto **cumulativo** (ISSQN) por dois outros **não-cumulativos** (IPI e ICMS), valendo-se de fundamentos puramente econômicos.

Vale revisitar a medida cautelar concedida:

LIMINAR NA ADI 4389 (EXTINTA POSTERIORMENTE SEM JULGAMENTO DE MÉRITO)

[Excerto | Fundamentação]

Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse.

A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo. Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físicoquímicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos.

Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo.

Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (“venda”), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço.

Aliás, a ênfase na encomenda da industrialização parece-me insuficiente para contrariar a tese oposta. Diante da sempre crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não é razoável esperar que todos os tipos de invólucro sejam produzidos de antemão e postos, indistintamente, à disposição das partes interessadas para eventual aquisição. Nem é adequado pretender que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio.

Por fim, há detalhe final que merece ser exposto. A alíquota média do ICMS é de 18%, muito superior à alíquota máxima do ISS, de 5%. A pretensão dos contribuintes tem amparo econômico e se alinha com a harmonia entre carga e benefício econômico que deve orientar a tributação. Se o ICMS incidir, o valor cobrado poderá ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não-cumulatividade.

Em sentido contrário, ainda que nominalmente inferior, a incidência do ISS agrega-se ao custo da produção e da venda subsequentes, onerando-as sem a possibilidade de compensação.

Não se trata de simplesmente de pagar menos, mas de recolher o que efetivamente devido e a quem é o sujeito ativo previsto constitucionalmente.

Ante o exposto, concedo a medida liminar pleiteada, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.

Como se depreende da simples leitura dos argumentos vazados na medida cautelar proferida nesta ADI 4389 (não confirmada pelo STF, em razão da sua posterior extinção, sem julgamento de mérito), **NÃO HÁ UM ÚNICO FUNDAMENTO JURÍDICO DE ORDEM CONSTITUCIONAL** a embasar a referida decisão. Houve apenas razões econômicas e financeiras, todas metajurídicas e ortoconstitucionais.

Neste sentido, vale lembrar mais uma vez que o princípio da não-cumulatividade NÃO SE APLICA AO ISSQN, sendo este, aliás, um dos principais debates acirrados sobre as propostas de REFORMA TRIBUTÁRIA em tramitação no Congresso Nacional!

Não pode o STF pretender usurpar tal debate em curso no Parlamento Nacional, diante da apresentação de 3 diferentes Propostas de Emenda à Constituição (PECs 45, 110 e 46/2022), para decidir se determinadas atividades devem, ou não, ser beneficiadas com regimes não-

cumulativos JAMAIS PREVISTOS NA ORDEM CONSTITUCIONAL pátria para os serviços (hipoteticamente) considerados neste Recurso Extraordinário.

Por fim, cumpre sublinhar também que HÁ SIM CRITÉRIO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL adequado e suficiente para definir a incidência do imposto sobre as prestações de *corte de chapas de aço*, pela clara e completa subsunção desta atividade à previsão contida no subitem 14.05 da lei complementar federal – que exerce função delegada pela Constituição de 1988, delimitando o campo de incidência dos impostos sobre o consumo no Brasil, prevenir, por fim, conflitos de competência entre os entes tributantes de Federação.

VI – CONCLUSÃO

Isto posto, a ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais apresenta a essa Colenda Corte Suprema o entendimento favorável ao desprovemento do Recurso Extraordinário interposto pela empresa ARCELORMITTAL BRASIL S/A, uma vez que:

FUNDAMENTOS ITEMIZADOS

- 1) À luz dos fatos processuais do caso concreto e da jurisprudência do STJ e dos Tribunais Estaduais, cumpre frisar que a ora recorrente (“Manchester” | “ArcelorMittal”) não obteve **nenhuma decisão favorável** nos três graus de jurisdição antecedentes, sendo afirmada a plena e exclusiva **incidência do ISSQN sobre o corte e recorte de chapas de aço** (a despeito de sua destinação); não havendo qualquer outro julgado favorável à tese da recorrente – tampouco servindo como espeque de controvérsia a decisão cautelar proferida na ADI 4389, visto que esta ação direta de inconstitucionalidade da ABRE versava sobre situação diversa (embalagens), tendo sido extinta sem julgamento de mérito;
- 2) Não há provas produzidas ou sequer demonstração apresentadas pela “MANCHESTER” (ARCELOMITTAL) quanto às atividades realizadas nos anos de 2004, 2005 e 2006, **não sendo possível indicar, de maneira minimamente segura, se as chapas que receberam cortes longitudinais ou transversais, teriam sido destinadas a consumidores finais OU se teriam sido enviadas a industriais ou comerciantes que as utilizariam em seu próprio processo produtivo ou para revenda.** Por tais fatos, agora claros no debate, pode-se concluir que **o presente caso não pode ser guindado à condição de REPRESENTATIVO DA CONTRVÉRSIA para fins de julgamento do TEMA 816 da lista de Repercussões Gerais,**

sob pena de violação do §3º do artigo 102 da Constituição de 1988 e pelo §6º do artigo 1.036 do Código de Processo Civil. Afinal, o único fundamento “constitucional” invocado para o O cabimento e possível procedência do presente Recurso Extraordinário foi a premissa de que as (algumas das?) atividades realizadas pela “Manchester” estariam situadas no meio da cadeia de circulação do bem. Caso se avance no julgamento deste caso à luz destes fundamentos, coloca-se em risco todos os lançamentos tributários realizados pelo Município de Contagem/MG, **ainda que as chapas de aço tenham (todas?) sido destinadas a consumidores finais!**

- 3) Além das violações e inadequações do presente caso ao regime de Repercussão Geral, cumpre assinalar, mesmo tardiamente, que o conhecimento deste Recurso Extraordinário atropela o Enunciado n. 279 da Súmula do STF, na medida em que o conhecimento da matéria que condiciona o tema de constitucionalidade exige, no mínimo, o compulsar de provas documentais dispersas nos autos, o que se afigura incompatível com o exercício da Jurisdição Constitucional por parte dessa Suprema Corte;
- 4) A despeito da falta de prova ou indicação das destinações conferidas pela “Manchester” para as “chapas de aço cortadas em sentido longitudinal ou transversal”, é **indisputável que as atividades exercidas por ela configuram apenas o aprimoramento ou requalificação de chapas de aço longas, recebidas em bobinas**, enquadrando-se com perfeição à hipótese prevista no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que determina a incidência do ISSQN a tais prestações, sem perquirir a sua destinação ou “localização na cadeia produtiva” – que como se verá, é situação imprópria, exógena ao fato gerador, sendo sua vinculação pretensão atécnica e inconstitucional ;
- 5) O único fundamento constitucional invocado pela recorrente para contrastar ou mitigar a aplicação do subitem 14.05 (corte, recorte) diz respeito a uma inusitada aplicação do princípio da não-cumulatividade

às suas atividades, quando destinadas a empresas comerciais ou industriais, no meio da cadeia produtiva. Contudo, o princípio da não-cumulatividade NÃO SE APLICA AO ISSQN, como se verifica no sistema tributário nacional, desde sua atual concepção, oriunda da Reforma Tributária de 1965;

- 6) O subitem 14.05 da LC 116/2003 não conflita com qualquer dos princípios ou normas constitucionais vigentes. Ao contrário, consagra de modo adequado, coerente e prático, um dos critérios de distinção entre “produto de indústria” e “aprimoramento ou requalificação de bens”, cuja tributação está divisada de modo inequívoco entre o IPI (e o ICMS, na venda do produto) e o ISSQN (no momento da prestação/venda dos serviços). Por essa razão, jamais se poderia excogitar a definição de qual imposto incidir sobre determinada atividade econômica (fato gerador) em razão do destino futuro ou da finalidade do seu resultado, sobretudo quando há possibilidade de que estes se verifiquem em território (nacional ou estrangeiro diverso da jurisdição do ente tributante competente), na qual o Município NÃO PODE SEQUER EXERCER sua jurisdição fiscalizadora e de cobrança! Em um cenário em que isso fosse permitido, bastaria ao contribuinte alegar para o Fisco Federal e Estadual que o adquirente dos bens aprimorados os destinou ao consumo próprio e, alternativamente, para o Fisco Municipal dizer que estes foram destinados a processo industrial ou revenda comercial – deixando de pagar TODOS OS 3 IMPOSTOS em testilha! Ou seja, a tese ventilada nestes autos é um indisfarçado convite à sonegação fiscal!

- 7) Por melhores que sejam os argumentos econômicos ou financeiros para rejeitar a “cumulatividade” ou a falta de geração de créditos tributários para que os adquirentes das chapas de aço cortadas possam abater o imposto daquele que for devido na sua industrialização ou venda futura, não tem o Judiciário o poder afastar a incidência do ISSQN à revelia e, pior, em franco confronto e despreço pela lei complementar tributária. O afastamento do ISSQN nesta situação, acabaria por configurar uma evidente **isenção tributária**, afrontando, ainda, o §7º

do artigo 150 da Constituição de 1988 e o artigo 113 do ADCT (c/c artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal), que exigem lei prévia e específica, e estudo de impacto orçamentário pelo cancelamento da receita tributária.;

- 8) Por fim, cumpre assinalar o fato de que o STF não pode pretender realizar uma verdadeira “Reforma Tributária Constitucional”, sob o guante de argumentos puramente econômicos e financeiros não respaldados em qualquer norma da Constituição para o ISSQN, substituindo *manus militari* a incidência do imposto municipal (**cumulativo**) por dois outros **não-cumulativos** (IPI e ICMS), a fim de favorecer a dinâmica econômica de setores da indústria e o comércio. Caso o STF avance nesta linha interpretativa, de viés protoconstituente, afrontará não só os cânones constitucionais, mas a própria Instituição Parlamentar brasileira, que neste exato momento discute diversas Propostas de **Reforma Tributária** (PECs 45, 100 e 46) sobre os impostos incidentes sobre o consumo, onde se destacam os debates sobre os benefícios e malefícios da cumulatividade fixados na Constituição para o ISSQN.

Por fim, a título de contribuição para o desenho da tese a ser firmada pelo Supremo Tribunal Federal na matéria, sugere-se a edição da seguinte **TESE** para fins de **REPERCUSSÃO GERAL**:

TESE PARA FINS DE REPERCUSSÃO GERAL (proposta)

“É constitucional a incidência do ISSQN sobre as atividades previstas no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, pois não se referem à criação de bens novos, isto é, de produtos industrializados (art. 153, IV da Constituição de 1988), restringindo-se a serviços de qualquer natureza (art. 156, III) para requalificação de bens de terceiros (item 14 da lista de serviços)”.

Por fim, requer sejam conhecidas e aplicadas as razões apresentadas nos presentes memoriais e, caso seja dado prosseguimento ao julgamento deste Recurso

Extraordinário – *apesar de ter se mostrado claramente inadequado para figurar como “representativo da controvérsia” do Tema 816 – REQUER a ABRASF que seja NEGADO PROVIMENTO* a ele, de modo a preservar-se a integridade eficaz do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003 e, sobretudo, o respeito à ***função constitucional do legislador complementar*** de editar, como lei nacional, as normas gerais que **definem os campos de incidência** dos impostos sobre o consumo no sistema tributário brasileiro e **previnem conflitos de competência** entre União, Estados e Municípios.

Requer, por fim, seja assegurada a oportunidade para a realização de nova sustentação oral, caso o julgamento seja DESTACADO para o Plenário presencial ou reiniciado no Plenário Virtual, como requerido no preâmbulo desta manifestação, dada a importância da **ampliação dialógica do debate** deste caso, reduzida no âmbito do Plenário Virtual, diante da grande importância o tema jurídico para a compreensão da *ratio essendi* de toda a legislação nacional sobre a tributação do consumo no Brasil, transcendendo as questões relativas à imposição tributária específica do ISSQN, IPI e ICMS.

E. Deferimento.

Brasília, 11 de abril de 2023.

RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

OAB / RJ 81.438 | OAB/DF 58.935