

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ALINE FONTANA

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SEGMENTO GRÁFICO

CHAPECÓ (SC),
2012

ALINE FONTANA

CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO SEGMENTO GRÁFICO

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Comunitária da Região de Chapecó, UNOCHAPECÓ, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, sob a orientação da Prof^ª. Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe.

Chapecó (SC), julho 2012.

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SEGMENTO GRÁFICO

ALINE FONTANA

Prof^a. Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe
Professora Orientadora

Prof^a. Me. Laura Cristina de Quadros
Coordenadora do Curso de Direito

Prof. Me. Robson Fernando Santos
Coordenador Adjunto do Curso de Direito

Chapecó (SC), julho 2012.

ALINE FONTANA

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SEGMENTO GRÁFICO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de BACHAREL EM DIREITO no Curso de Graduação em Direito da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ, com a seguinte Banca Examinadora:

Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe – Presidente

Me. Robson Fernando Santos - Membro

Esp. Marcelo Fiório - Membro

Chapecó (SC), julho 2012.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus avós maternos e paternos, Geraldo e Inelsa, Cláudio e Pierina “em memória”, pela existência de meus pais, Nelson e Genete, pois sem eles este trabalho e muito dos meus sonhos não se realizariam. Ao meu pai, minha mãe e meu irmão, dedico esta vitória, pois me acompanharam durante todos os momentos de minha vida. Além do incentivo, da força e do amor sem medida, agradeço-os muito por acreditarem em mim. A vocês o meu amor eterno!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, acima de tudo, pelo dom do aprendizado, sendo fonte de inspiração.

A minha família por tudo o que fazem por mim. Ao meu querido pai, por nunca ter medido esforços para que eu pudesse alcançar meus objetivos. A minha maravilhosa mãe, pelo aconchego do seu colo. Além de proporcioná-la, enchem minha vida de carinho, amor e afeto. Sou muito grata por ter os melhores pais do mundo, que sempre guiam-me pelo bom caminho. Com sabedoria ensinaram-me a projetar sonhos e construí-los dia-a-dia. Ao meu irmão, pelo amor fraterno e pela presença que alegra imensamente meu coração.

Aos meus familiares, avós, tios e primos pela paciência e compreensão neste momento. Por acreditarem e depositarem confiança em mim. Tenho todos como exemplo em minha vida e guardo-os a sete chaves em meu coração.

Ao meu chefe e amigo, Johnny M. Triches, pela ideia cedida, pelo acompanhamento na realização deste trabalho com inúmeros debates realizados acerca do tema, auxiliando-me a compor esta pesquisa e acima de tudo por compreender este sonho.

As amizades concretizadas durante esses cinco anos e meio de graduação. Em especial a amiga Ana Paula Raffler, pelos conselhos, amizade sincera e carinho. Agradeço também aos amigos João Paulo, Marcos, Taciane, Fernanda, Andressa, Carol, Ruth, Mirian, Andréia e todos aqueles que estão no meu coração, pelos excelentes momentos que passamos juntos.

Agradeço muito a minha orientadora, prof^ª. Me. Luciane Stobe, pela paciência, auxílio e colaboração despendidos nesse período que trabalhamos juntas. É gratificante estar ao lado de uma pessoa como ela, que repassa carinhosamente seus ensinamentos e demonstra amor pelo que faz. Sinto-me orgulhosa por ter realizado este trabalho sob sua orientação.

“A distância que existe entre o sonho e a conquista chama-se atitude. E a atitude nada mais é do que ir em busca daquilo que se considera bom e desejável, utilizando coragem, força de vontade e determinação para realização de sonhos. A luta por eles é o combustível da vida”. (Autor desconhecido).

RESUMO

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SEGMENTO GRÁFICO. Aline Fontana.

Luciane Aparecida Filipini Stobe (ORIENTADORA). (Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ).

(INTRODUÇÃO) No sistema tributário brasileiro não é admitido que mais de um ente político tribute o mesmo fato. A bitributação esbarra em diversos princípios descritos na Constituição Federal, principalmente no princípio da segurança jurídica. No entanto essa proibição, por vezes, não é respeitada afetando diretamente o setor gráfico. Estados e municípios cobram simultaneamente seus tributos na produção gráfica. Diante disso, aborda-se como problema passível de análise a classificação fiscal do segmento gráfico. (OBJETIVOS) Tem-se como objetivo geral da presente pesquisa estudar e demonstrar qual a melhor forma de tributação para o segmento gráfico, levando-se em consideração as leis e princípios que regem a matéria. Os objetivos específicos são: compreender a natureza jurídica do imposto na legislação brasileira; compreender a natureza tributária do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); e por fim, compreender a atividade econômica do segmento gráfico. (EIXO TEMÁTICO) O eixo temático do Curso de Direito da Universidade Comunitária de Chapecó - UNOCHAPECÓ pelo qual o trabalho vincula-se é a “Cidadania e Estado”. (METODOLOGIA) A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, teórica e monográfica com base na análise da legislação, doutrinas, artigos jurídicos, internet etc., e utiliza-se o método dedutivo para elaboração do estudo. (CONCLUSÃO) Após análise feita sobre a legislação em vigor, doutrinas, artigos, etc., conclui-se que o segmento gráfico brasileiro sofre pela falha da legislação que ainda não conseguiu enquadrar tributariamente o setor, deixando margens para conflitos de competência entre estados e municípios. Além do prejuízo financeiro que é causado pela bitributação, o segmento enfrenta ainda o Judiciário, para que o mesmo julgue o tributo devido. Nem sempre a decisão tomada pelo Judiciário é adequada para o contribuinte, ficando este com o sentimento de ineficácia da tão esperada segurança que a Constituição Federal promete. (PALAVRAS-CHAVE) Tributação, classificação fiscal, segmento gráfico.

ABSTRACT

FISCAL CLASSIFICATION OF THE GRAPHIC SEGMENT. Aline Fontana.

Luciane Aparecida Filipini Stobe (COUNSELOR). (Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ).

(INTRODUCTION) In the Brazilian tributary system is not admitted that more than one political entity tributes the same fact. The double taxation stumbles in many principles described in the Federal Constitution, mainly in the principle of legal security. However, this prohibition, sometimes, is not respected directly affecting the graphic department. States and municipalities simultaneously charge their tributes in the graphic production. Front this, it is approached as susceptible problem of analysis the fiscal classification of the graphic segment. (OBJECTIVES) It has as general objective of the present research to study and show which is the best way of taxation to the graphic segment, taking into account the laws and the principles that govern the matter. The specific objectives are: understand the legal nature of the tax in the Brazilian legislation; understand the tributary nature of the tax on transactions to the movement of goods and on transportation services of interstate, intercity and communication (ICMS) and tax on services of any kind (ISSQN); and finally understand the economic activity in the graphic segment. (CENTRAL THEME) The central theme of the Law Course from Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ by which the work binds is to “Citizenship and State”. (METHODOLOGY) The research is characterized as bibliographical, theoretical and monographic with base in legislation, doctrines, legal articles, Internet etc., and it is used the deductive method to develop this study. (CONCLUSION) After the analysis done about the legislation in force, doctrines, articles, etc., it was concluded that the Brazilian graphic segment suffers by the law failure that did not get to frame tributarly the sector yet, leaving the shores to conflicts of competence between states and municipalities. Besides the financial damage that is caused by the double taxation, the segment still faces the Judiciary to the same judge the due tax. Not always the decision made by the Judiciary is appropriated to the taxpayer, getting this with the feeling of ineffectiveness of the long awaited security that the Federal Constitution promises. (KEYWORDS) Taxation, fiscal classification, graphic segment.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Regime Tributário/Contábil	Imposto incidente no regime adotado	Divergência tributária no segmento gráfico
Simple Nacional	Imposto unificado (IPI, ICMS, ISS, CSLL, CPP, IRPJ, PIS/Pasep e COFINS);	Não existe divergência tributária;
Lucro Real	IPI ou ICMS ou ISS e CSLL, IRPJ, PIS/Pasep e COFINS;	Existe divergência tributária;
Lucro Presumido	IPI ou ICMS ou ISS e CSLL, IRPJ, PIS/Pasep e COFINS;	Existe divergência tributária;

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados;

ICMS: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação;

ISSQN: Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

IRPJ: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica;

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;

PIS: Contribuição para o Programa de Integração Social;

CPP: Contribuição Patronal Previdenciária;

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

ISS – Imposto sobre serviços

ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

TJ – Tribunal de Justiça

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

CNI – Confederação Nacional da Indústria

ABRE – Associação Brasileira de Embalagem

ABIGRAF – Associação Brasileira da Indústria Gráfica

CAT – Coordenadoria de Administração Tributária

ABTG – Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - ATESTADO DE AUTENTICIDADE DA MONOGRAFIA	87
--	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
CAPÍTULO I.....	18
1 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	18
1.1 História do tributo no Brasil	19
1.2 Princípios aplicáveis a tributação	24
1.2.1 Princípio da segurança jurídica.....	25
1.2.2 Princípio da legalidade	27
1.2.3 Princípio da capacidade contributiva.....	29
1.2.4 Princípio da igualdade	30
1.2.5 Princípios da irretroatividade e anterioridade.....	30
1.2.6 Princípio do não-confisco	31
1.2.7 Princípios da liberdade de tráfego e da transparência dos impostos	32
1.2.8 Princípio da transparência dos impostos	33
1.2.9 Princípio da uniformidade geográfica	34
1.2.10 Princípio da não-diferenciação tributária	34
1.2.11 Princípio da indelegabilidade de competência tributária.....	35
1.2.12 Princípio da não-cumulatividade	36
1.2.13 Princípio da seletividade.....	38
CAPÍTULO II.....	39
2 PODER DE TRIBUTAR.....	39
2.1 Impostos	43
2.1.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)	45
2.1.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).....	52

CAPÍTULO III	57
3 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO SEGMENTO GRÁFICO.....	57
3.1 Fundamentos municipais e estaduais para cobrança dos impostos	59
3.2 Busca por unanimidade de entendimentos	62
3.3 Jurisprudências	64
3.3.1 Decisões dos tribunais de justiça.....	65
3.3.2 Posição adota pelo Superior Tribunal de Justiça.....	72
3.3.3 Posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal	75
CONCLUSÃO.....	78
REFERÊNCIAS	81
APÊNDICES	85

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como tema a classificação fiscal do segmento gráfico. Com o estudo do referido tema, busca-se identificar qual é a forma adequada de tributação do setor gráfico.

Desde a implantação da atividade gráfica no Brasil, em 1808, são registrados conflitos de competência entre estados e municípios na cobrança de impostos. Sem uma legislação específica e adequada para o setor gráfico os entes políticos, simultaneamente, tributam os contribuintes, ferindo assim preceito constitucional.

Os tributos, que acompanham a sociedade ao longo de sua evolução, devem ser fonte de recurso para a manutenção do Estado e não um obstáculo para o exercício de atividade econômica. No Brasil eles são regulados por uma série de princípios, leis, decretos, jurisprudências, etc. Entretanto, limita-se o poder dos entes tributantes para que não esgotem os recursos financeiros dos contribuintes através da cobrança desmedida de tributos.

Nem a reforma tributária de 1967, nem as leis editadas sobre o segmento gráfico foram capazes de regular a atividade, ficando sujeita a incidência de impostos por parte do Fisco Estadual e do Fisco Municipal. Quando um novo fundamento é inserido pela lei e não expressa um conceito exato, é mais um motivo de divergência. A bitributação que afeta o setor é repudiada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Para o segmento gráfico, o atual modelo tributário é muito instável e divergente a respeito de suas normas jurídicas e com isso traz insegurança aos contribuintes. A Constituição Federal prevê o princípio da segurança jurídica que visa garantir ao contribuinte confiança, ou seja, é um direito dele saber, ao certo, qual fato será tributado pelo fisco e para

quem ele deve pagar o tributo quando realizada determinada atividade.

Sem um entendimento legislativo, jurisprudencial e doutrinário o contribuinte não sabe para quem recolher o tributo e em cada nova situação precisa recorrer ao Judiciário para cumprir sua obrigação. Não havendo unanimidade para a tributação, reflexos nocivos atingem o setor.

A relação econômica-social, por exemplo, sofre constantemente com isso, pois a insegurança sobre a correta pessoa de direito público titular do direito ao crédito obriga as empresas do ramo a procurarem soluções que podem onerar os preços da cadeia produtiva ou provocar desequilíbrio no mercado.

Atualmente, os desentendimentos no setor ocorrem entre as administrações tributárias dos 26 Estados e Distrito Federal e dos mais de 5.500 municípios brasileiros, afetando diretamente os mais de 20 mil estabelecimentos gráficos do Brasil.

São vários fatores que cumulam para não haver unanimidade no assunto, porém o problema central do conflito de competência está sobre o que uma gráfica produz. Para os ramos da atividade que comportam a divergência, até hoje não se definiu se a produção é de um serviço ou uma mercadoria. Cabe ressaltar que, por exemplo, uma gráfica que está cadastrada no Simples Nacional (regime contábil) não é objeto desta divergência, pois paga um imposto único determinado previamente pela lei.

A abordagem dessa temática é relevante porque na prática é muito fácil ver gráficas fechando suas portas, pois iniciam a atividade acreditando ser determinado imposto incidente e estruturam-se para suportar tal tributação, mas não esperam ser surpreendidas por uma tributação diversa daquela pretendida, e quando isso ocorre não suportam o ônus tributário advindo da nova cobrança e a instabilidade. Às vezes a solução dos casos é tardia, e não consegue reparar o dano sofrido pelo contribuinte.

O objetivo geral dessa pesquisa é estudar e demonstrar qual a melhor forma de tributação para o segmento gráfico. Para tanto é necessário estudar também os objetivos específicos que são: compreender a natureza jurídica do imposto na legislação brasileira, compreender a incidência tributária do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e por fim

compreender a atividade econômica do segmento gráfico, bem como outros métodos que poderão ser empregados para a conclusão do conteúdo.

Os tipos de pesquisa utilizados para o desenvolvimento do trabalho são a pesquisa bibliográfica, teórica e monográfica com base na análise da legislação, doutrinas, artigos jurídicos, internet etc. O método de pesquisa utilizado é o dedutivo, pois parte-se de argumentos gerais para argumentos específicos.

O eixo temático adotado, a que se vincula esta pesquisa, é Cidadania e Estado, do Curso de Direito da Universidade Comunitária da Região de Chapecó.

No primeiro capítulo serão apresentados os fundamentos da tributação no Brasil, com base na história da tributação brasileira e nos princípios constitucionais que fundamentam o assunto.

No segundo capítulo aborda-se o poder de tributar, bem como os impostos sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) e serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Por fim, no terceiro capítulo, analisa-se a incidência tributária no segmento gráfico. Para tanto serão estudados os fundamentos que levam estados e municípios a tributar o setor e as posições adotadas pelo Judiciário.

CAPÍTULO I

1 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Neste capítulo analisam-se os fundamentos da tributação no Brasil. Para tanto se faz necessário um breve relato sobre a origem dos tributos que sempre acompanharam a humanidade.

Desde os primórdios da civilização os tributos estiveram presentes para propiciar o desenvolvimento do homem em sociedade. Na pré-história o tributo era uma forma de homenagem prestada aos Deuses e líderes das tribos (RECEITA FEDERAL, 2011).

Na Idade Média tornou-se uma prática comum aos povos derrotados nas guerras a subordinação à nação vitoriosa. E para evitar novos confrontos, os Estados vencidos pagavam altíssimos tributos aos vencedores. Esses recursos obtidos das guerras eram usados para cobrir as despesas havidas com o litígio. Tais tributos não eram cobrados somente de forma pecuniária, visto que em épocas remotas o dinheiro nem existia, mas também em prestações de trabalho e em espécie (*tributum in labore e tributum in natura*) (BALTHAZAR, 2005, p. 20).

Em um aspecto global, a primeira limitação legal a ser documentada foi a Magna Carta do Rei João Sem Terra, promulgada em 1215, na Inglaterra, marco histórico para a regulamentação ao poder de tributar. O povo cansado da exploração exigiu a assinatura do documento e assim limitou-se o poder do rei em cobrar o tributo. O trecho a seguir da carta relata a limitação: “Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino [...]” (RECEITA FEDERAL, 2011).

1.1 História do tributo no Brasil

No Brasil, a história da tributação passa por três momentos políticos relevantes: o Brasil Colônia, o Brasil Imperial e o Brasil Republicano.

O Brasil Colônia¹ foi marcado pelas rebeliões e protestos organizados em face da opressão tributária da Metrópole sobre a sua principal colônia. Por não possuir independência política, não decidia sobre a cobrança dos tributos. Assim Portugal aproveitou-se dos recursos disponíveis no Brasil e com a cobrança de elevados tributos e mais a exploração colonial acelerada gerou muitos recursos para a Coroa portuguesa (SANTI, 2008, p. 6).

Nesta época quem instituía os tributos incidentes no Brasil era Portugal. O primeiro tributo a ser cobrado foi o quinto do pau-brasil.

Com o início da lucrativa extração do pau-brasil (para a fabricação de corantes para tecidos), entre 1526 e 1532, começou a ser cobrado o primeiro tributo no Brasil, o quinto do pau-brasil. Instituído pela coroa portuguesa, detentora do monopólio de todas as riquezas encontradas no território brasileiro, tal tributo era cobrado dos particulares autorizados a praticar a extração. Sua alíquota, conforme a moderna doutrina tributária, era fixa, pois o fisco português exigia o tributo em espécie, visto que no Brasil ainda não havia circulação de moeda portuguesa (real). O quinto do pau-brasil foi o ponto de partida da tributação no Brasil, adaptado às condições e circunstâncias da época. (BALTHAZAR, 2005, p. 35).

A partir daí surgiu uma série de novos tributos, que cada vez mais aumentavam a indignação das pessoas pela cobrança desmedida. Os que mais se destacaram nesta época foram as entradas e o quinto da produção de ouro. O tributo das entradas cobrado sobre a circulação de mercadorias gerou preços abusivos com relação aos gêneros de primeira necessidade e o quinto cobrado sobre o ouro extraído, era o tributo mais importante da época, devido sua alta lucratividade (SANTI, 2008, p. 8).

Como bem elucida Balthazar (2005, p. 77) “a partir do fim do século XVIII até as primeiras décadas do século XIX, intensificou-se a insatisfação popular com o sistema fiscal implantado no Brasil”. As inúmeras revoltas registradas nesse momento, como exemplo a

¹ Período que vai de 1500 a 1822 – descoberta do Brasil por Portugal até a emancipação política. (SANTI, 2008, p. 6).

Inconfidência Mineira em 1789, conduziram a proclamação da Independência do Brasil por Dom Pedro I, em 7 de setembro de 1822, chegando então a fase imperial.

Com a Independência o que se esperava era uma significativa melhora da estrutura tributária, mas do ponto de vista dos contribuintes pouca coisa mudou (SANTI, 2008, p. 82).

O grande marco legislativo desse período, e que representou um avanço para o Brasil, foi a primeira Constituição brasileira outorgada em 25 de Março de 1824. A Constituição Imperial manteve a mesma estrutura jurídica de antes da separação entre Brasil e Portugal, formalizada com a Proclamação da Independência em 1822. A redação da mesma ficou por conta de um conselho formado por membros indicados pelo Imperador D. Pedro I (BALTHAZAR, 2005, p. 80).

A Constituição de 1824, a princípio, caracterizou-se pela centralização dos poderes, sendo que as províncias não tinham autonomia. Em 24 de outubro de 1832 a lei orçamentária tentou descentralizar o sistema tributário, mas com a desorganização fiscal impregnada esse modelo não deu certo. A conquista de um pouco de autonomia política para as províncias veio com a emenda mais importante desta Constituição, em 12 de agosto de 1834, e a adição do Ato Adicional Lei nº 16. Competia-lhes a definição dos tributos municipais. Sem organização, elas cobravam impostos sobre produtos já tributados pela União e também impostos inconstitucionais. Neste regime observou-se muitas vezes o instituto da bitributação e até da tritributação², simbolizando o desejo das Províncias em adquirir riquezas. As competências tributárias estavam longe de serem definidas corretamente (BALTHAZAR, 2005, p. 81-83).

Neste sentido leciona Balthazar:

Embora o regime (centralizado) não permitisse uma discriminação de rendas tributárias, constata-se nesse período uma melhoria do sistema fiscal em razão da redução das espécies tributárias. Todavia, tal melhora do sistema não significava perfeição e nem condição satisfatória. A rotulação do período como “centralizador” se contrapõe a fatos históricos, tendo em vista que ao menos no final do Império alguns impostos foram descentralizados. O Poder central, desta forma acabou por aceitar uma atribuição de uma competência tributária, ainda limitada, às demais entidades políticas. (BALTHAZAR, 2005, p. 98).

O Período Imperial findou-se com a edição do Decreto de 13 de maio de 1888, que

² “Bitributação e tritributação significam a exigência de um mesmo tributo por dois ou mais entes distintos, do mesmo sujeito passivo”. (KFOURI, 2010, p. 449).

promoveu a libertação dos escravos, levando o Brasil ao regime Republicano. Esta medida de maior alcance social e econômico repercutiu por toda a economia, e por mais que a República tenha iniciado sem maiores problemas, os déficits orçamentários se acumulavam por todas as províncias (FERREIRA, 1986, p. 65).

Em 15 de novembro de 1889 começou um novo período da história brasileira, com a Proclamação da República. O início deste regime foi marcado pelos movimentos de descentralização política, dando autonomia as províncias. Isso só foi possível graças ao federalismo³ implementado pela primeira Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 24 de fevereiro de 1891. Nessa época a principal característica do sistema tributário era a competência tributária de cada Estado da Federação. Outro fato relevante foi a criação do Tribunal de Contas da União (TCU), que veio para autocontrolar as próprias despesas, num sentido de garantir aos contribuintes a boa aplicação do dinheiro público (SANTI, 2008, p. 156).

Para o sistema tributário a Constituição de 1891 trouxe mudanças importantes:

No campo tributário, a Carta firmou a competência da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Contudo, se, por um lado muitos impostos foram aproveitados do Império, por outro, dois problemas sérios foram criados, sem que os constituintes, à época, percebessem suas repercussões futuras: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estados, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias. Os tributos destes ficavam a critério do Estado. A constituição republicana de 1891, em seu devido contexto histórico, peneirou e aprimorou, de certa forma, as leis fiscais até então vigentes. Houve uma discriminação mais rígida, clara e precisa das rendas tributárias, sobretudo, no que tange às competências fiscais, com os tributos da União e tributos dos Estados-membros. (BALTHAZAR, 2005, p. 106).

A Constituição de 1891, durou cerca de 42 anos, e apresentou um tributo importante: o Imposto de Vendas Mercantis (IVM), instituído pela Lei Federal n. 4.625 de 31 de dezembro de 1922 era de competência dos Estados-membros e incidia sobre operações de vendas. Hoje esse tributo é conhecido como Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) (RIBEIRO, 2012).

A partir do século XX, as cidades começaram a ser industrializadas com os recursos

³ O federalismo baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma *forma de Estado*, denominada *federação* ou *Estado federal*, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa. (SILVA, 2007, p. 100).

da produção de café. Tão logo, começaram também as crises no setor cafeeiro causadas pela Primeira Guerra Mundial, e também pela crise de 1929, juntas deram margem para a revolução de 30, movimento que levou Getúlio Vargas à presidência da República. “A revolução paulista não demorou, provocando a chamada Revolução Constitucionalista de 1932”. Mesmo não derrubando o Governo Provisório de Getúlio Vargas, este movimento conseguiu obrigar o Governo Central a convocar uma Assembléia Nacional constituinte, para elaborar uma nova Constituição (BALTHAZAR, 2005, p. 114).

A nova Constituição promulgada em 16 de julho de 1934, “inovou na legislação tributária e aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, ampliando o rol dos tributos da União e contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações”. Ela também dotou os municípios de autonomia política, administrativa e financeira e instituiu aos mesmos competência tributária própria, com impostos privativos, podendo ainda instituir e cobrar taxas sobre serviços municipais. Esta Constituição, entretanto, proibiu a bitributação, prevalecendo o imposto da União quando concorrente a competência. Pode-se notar que além dos princípios constitucionais criados, a Constituição de 34 estava mais evoluída, rígida e clara (BALTHAZAR, 2005, p. 115-116).

Enquanto os brasileiros ainda se adaptavam Constituição de 1934, no dia 10 de novembro de 1937, com o golpe ditatorial militar do Estado Novo executado por Getúlio Vargas, a conhecida “constituição polaca” foi outorgada. No sistema tributário, pouco foi modificado (BALTHAZAR, 2005, p. 120).

Com o passar do tempo, as forças que apoiavam Getúlio Vargas foram diminuindo, o que desencadeou um movimento resultante na queda do presidente. “Em 29 de outubro de 1945, Getúlio Vargas é afastado do poder, tendo assumido o presidente do Supremo Tribunal Federal, José Linhares”. Um de seus primeiros atos foi convocar a Assembléia Nacional Constituinte, para que em 18 de setembro de 1946, promulgassem a nova Constituição Republicana e assim restabelecessem os princípios democráticos de 1934. Assim tinha-se uma nova Constituição em 1946 e um novo presidente da República eleito em novembro de 1945 (BALTHAZAR, 2005, p. 123-125).

Até 1964 o sistema brasileiro se mantinha sem alterações, porém conforme leciona Balthazar (2005, p. 134) de 1964 à 1985 os governantes brasileiros, após um golpe de Estado chegaram ao poder e manifestaram uma maior preocupação econômica com o sistema

tributário. Os ditadores militares, neste período defendiam uma reforma tributária, que ocorreu em 1º de dezembro de 1965. Na lição de Ubaldo Cezar Balthazar:

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado. A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e Contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores. (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

Cabe ressaltar que na reforma de 1965, encontra-se o Imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias (ICM), de competência estadual e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios.

Em 25 de outubro de 1966, foi sancionada a Lei n. 5.172, que em 14 de março de 1967, recebeu a denominação de Código Tributário Nacional (CTN). Mesmo sendo uma lei ordinária em sua origem, foi recepcionada pela Constituição Federal com status de lei complementar. A autonomia do Direito Tributário se tornou mais evidente a partir desse momento. O CTN demonstrou que as leis tributárias interessavam por trazerem ao Estado a riqueza para sua manutenção e inovou concedendo uma feição econômica as hipóteses de incidência tributárias (BALTHAZAR, 2005, p. 155-157).

Até chegar à Constituição de 1988, ainda foram promulgadas a Constituição de 1967, em 24 de janeiro de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, editada em 17 de outubro de 1969.

Como bem elucidada Balthazar (2005, p. 159) a Constituição de 1967 foi uma confirmação da Emenda Constitucional n. 18 de 1965, além de ser preparada pelos militares que obrigaram o Congresso Nacional a promulgá-la. E a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, que refletiu a Constituição de 1967 tendo poucas mudanças.

Na década de 80 registra-se:

[...] No Brasil a década trouxe, como consequência das crises dos anos 70, uma profunda recessão econômica, com grandes índices de desemprego. O último governo militar, chefiado pelo general Figueiredo, com suas fraquezas, não conseguiu impedir as agitações sociais por reivindicações políticas. Um dos resultados foi o movimento das “*diretas já*”, o que provocou o fim do regime militar e início do Estado de Direito Democrático. Tancredo Neves foi eleito indiretamente em 1985, com o apoio da “Aliança Democrática”, já com a promessa de convocação de uma assembleia constituinte necessária à institucionalização do Estado de Direito Democrático. A proposta do novo governo era de promoção de uma reforma fiscal e tributária capaz de eliminar o *déficit* público, domar a inflação e retomar o crescimento econômico. (BALTHAZAR, 2005, p. 179-180).

Logo após, em 05 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição Cidadã, “que manteve os princípios gerais da tributação presentes nas constituições anteriores, acrescentando outros, antes implícitos”, ela também alterou consideravelmente às limitações do poder de tributar e distribuiu novamente as competências tributárias (BALTHAZAR, 2005, p. 181).

Ante o exposto, nota-se que o sistema tributário brasileiro, participou de todos os momentos políticos do país e mesmo não obtendo aprovação do povo, em determinadas circunstâncias, ele organizou parte da política nacional, logo é parte da história do Brasil.

1.2 Princípios aplicáveis a tributação

A Constituição Federal de 1988 elenca uma série de princípios e normas que regulam o dia-a-dia das pessoas. Ela define também a organização administrativa, financeira e política do Estado concomitantemente com os direitos e deveres do cidadão. Uma de suas características é a generalidade, ou seja, ela é aplicada genericamente a sociedade e a todos os cidadãos, não podendo os mesmos desobedecê-la ou alegar desconhecimento, para não sofrer as sanções de seu descumprimento.

Com o direito tributário não poderia ser diferente. A Constituição Federal trata do conteúdo tributário de forma genérica e sua forma específica encontra-se na lei complementar, conhecida como Código Tributário Nacional e também em outras leis que tratam exclusivamente da matéria tributária. O sistema constitucional tributário está contido no Título VI, “da Tributação e do Orçamento”, abrangido pelos artigos 145 a 169 da Constituição Federal de 1988.

Dentro do título VI da Constituição de 1988 encontram-se os princípios constitucionais do Direito Tributário, tanto os princípios gerais, como alguns específicos, e que podem estar expressos ou implícitos.

Conforme Mello (2006, p. 922-923) os princípios são normas jurídicas carregadas de valores escolhidos pelo ordenamento jurídico, portanto linhas gerais aplicadas a determinada área do direito, constituindo as bases e determinando as estruturas em que se assentam institutos e normas. A interpretação jurídica é norteada por eles, que são as ideias centrais do sistema, e que garantem além de harmonia, um sentido lógico ao ordenamento jurídico.

Os princípios que norteiam o sistema tributário existem para proteger o contribuinte contra os abusos do fisco. “Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2006, p. 54-56).

Um tributo, bem como uma lei, para ser constitucional, deve ter conjugado em si os princípios elencados na Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

A Constituição Federal de 1988, a partir do artigo 145, traz um rol de princípios aplicáveis ao direito tributário, dentre eles estão os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, da irretroatividade, da anterioridade, da vedação do confisco, da liberdade de tráfego, da transparência dos impostos, da uniformidade geográfica, da não-diferenciação tributária, da indelegabilidade de competência tributária e etc, que serão compreendidos a seguir.

1.2.1 Princípio da segurança jurídica

No artigo 5º da Constituição Federal estão elencados os direitos e garantias fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro, com o seguinte texto: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”. A segurança está expressa nesse comando e é fundamental para o Estado.

O princípio da segurança jurídica é a própria essência do direito, o valor maior do ordenamento, ou seja, ele é o fundamento para todos os direitos e deveres do sistema jurídico, pois busca segurança e garantia ao cidadão. “O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc” (CARRAZZA, 2007, p. 420).

O cidadão para fazer parte do Estado de Direito, precisa da estabilidade jurídica, que vem garantida com o princípio da segurança jurídica. O artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988, diz que: a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, essa é apenas uma forma de sua efetivação. O próprio nome do postulado exemplifica sua ideia central, conforme Tersariol (1997, p. 389), no Pequeno Dicionário Brasileiro, segurança significa “ato de segurar; condição do que está seguro; confiança; firmeza”. Para a sociedade o que importa é a garantia que o direito fornece, se ela existe a confiança é mera consequência.

Este comando constitucional, além de ser um direito fundamental, é a garantia do povo no exercício de outros direitos fundamentais, necessário para demonstrar ao cidadão a certeza e a segurança das garantias fornecidas, a igualdade perante as outras pessoas e o conhecimento das possíveis consequências de seus atos. “Como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições” (CARRAZZA, 2007, p. 421).

Este princípio é extremamente importante para o direito tributário, pois controla a atuação fazendária. O contribuinte tem a garantia e a confiança de estar minuciosamente descrito na lei o fato que poderá ser tributado pelo fisco, vedada a discricionariedade, ou seja, a tipicidade do fato tributário e também “cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (*lançamento*) ou que leve à sua arrecadação (*cobrança tributária*) deve encontrar respaldo na lei (CARRAZZA, 2007, p. 422-423).

Conforme entendimento de Barroso (2002, p. 50-51), a segurança jurídica, por ser um princípio macro, engloba a garantia ao contribuinte de que seus direitos estão protegidos, que a confiança que eles depositam na lei está protegida, que os atos do Poder Público sejam dotados de boa-fé e razoabilidade, que somente o que a lei descrever como fato gerador de

tributos é que vai ser objeto de obrigação tributária, que haja estabilidade nas relações jurídicas, que o princípio da legalidade seja sempre aplicado pelas instituições estatais e que a lei, previamente, demonstre os comportamentos que devem ser seguidos e que devem ser suportados. E também:

Exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas – dois valores que, além de muito caros a todos, foram sobremodo valorizados pelo Texto Constitucional –, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do arbítrio e do abuso de poder fazendário. (CARRAZZA, 2007, p. 426).

Dos conceitos explanados acima se extrai que o contribuinte, quando está sob o manto da segurança jurídica está protegido do abuso estatal. Com o fundamento nesse princípio ele não será surpreendido nas relações jurídicas e ainda conhecerá antecipadamente as obrigações tributárias. O artigo 150 da Constituição Federal possui o título Limitações do Poder de Tributar justamente para garantir ao contribuinte que determinadas situações estão limitadas ao Estado e que seu livre arbítrio está proibido. Os princípios constitucionais tributários a seguir estão fixados na ideia de segurança jurídica.

1.2.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, sob um enfoque geral, encontra fundamento no art. 5º, inciso II da Constituição Federal que reza ninguém ser obrigado a fazer ou não algo, senão em virtude de lei, preconizando que no Estado Democrático de Direito as pessoas devem respeito à lei. Na seara tributária o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, diz que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça;”, logo, expressa também a obediência à lei.

Tal postulado requer além da criação através de lei, que seu desenho esteja completo nela, ou seja, não basta apenas dizer que “ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da

“pessoa política competente” é necessário também que se defina, “de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários” (CARRAZZA, 2007, p. 244).

Anexo a este princípio está o princípio da tipicidade tributária e da estrita legalidade, que juntos garantem uma segurança jurídica ainda maior ao contribuinte, e por vezes chegam a se confundir. Para que o fisco exija um tributo ele precisa estar tipificado na lei e ainda prever seus elementos fundamentais, bem como “cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei”. A tipicidade fechada do direito tributário “indica, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão”, não permitindo à Fazenda Pública nenhuma dose de subjetivismo na aplicação e cobrança de tributos (CARRAZZA, 2007, p. 251 e 259).

Aliomar Baleeiro ensina que o princípio da legalidade:

É necessário a instituição e majoração dos tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do Poder Legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário (alíquotas e bases de cálculo), além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. (BALEIRO, 2006, p. 47).

Com este princípio a Administração Pública fica limitada em sua atuação e somente poderá criar ou aumentar tributos através de lei, garantindo assim segurança jurídica aos contribuintes. A tipicidade tributária garante que o tributo somente será devido se o fato concreto se enquadrar exatamente na previsão da lei tributária.

Este princípio possui uma exceção que se fundamenta no art. 153, § 1º da Constituição Federal, e diz que o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes e por fim a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Petróleo, desde que atenda as condições e limites estabelecidos em lei. Neste caso ele não precisa de lei para alterar a alíquota, mas mesmo assim é necessária a observância dos limites de lei e dos princípios aplicáveis.

1.2.3 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está descrito na Constituição Federal, artigo 145, § 1º e prevê:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a 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.

Este princípio significa que os contribuintes com maior capacidade contributiva serão tributados em alíquotas mais altas do que aqueles que possuem menor capacidade contributiva. Sempre levando em consideração a posição patrimonial do mesmo, ou seja, a capacidade de suportar o que lhe é exigido. “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água” (AMARO, 2007, p. 138-142)

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2007, p. 138).

Cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva refere-se à capacidade que o contribuinte tem em colaborar com as despesas públicas na medida de suas possibilidades, pois ele se vincula, ou está vinculado às situações tributadas. Diferente da capacidade econômica que é a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, através de sua renda, de seu consumo, de seu patrimônio. A capacidade contributiva decorre de um vínculo obrigacional com o poder tributante. Já a capacidade econômica “é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder”. Se o indivíduo dispôr de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la possuirá capacidade econômica (PAOLIELLO, 2003).

O princípio da capacidade contributiva faz lembrar dois importantes princípios: da progressividade e da proporcionalidade. Luciano Amaro ensina:

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos *proporcionalmente* maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas seja maior. (AMARO, 2007, p. 142)

Compreende-se que este princípio quer proteger as finanças do contribuinte para que a voracidade fiscal não seja um impedimento de riqueza.

1.2.4 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade, embasado no art. 150, II da CF/88 diz que é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Logo, este princípio requer o tratamento isonômico, ou seja, tributar os semelhantes igualmente.

Este princípio visa tributar igualmente quem se encontre em situação idêntica, ou seja, se prestar serviços é fato gerador de Imposto sobre Serviços, quem o fizer pagará o imposto, independente de quem for o praticante do fato. “O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou o princípio pelo qual todos são iguais perante a lei.” É uma garantia do tratamento uniforme, aos que estejam em situação iguais (MACHADO, 2006, p. 62)

1.2.5 Princípios da irretroatividade e anterioridade

No artigo 150 da Constituição Federal, encontram-se no inciso III, alíneas *a* e *b*, os princípios da irretroatividade e da anterioridade, respectivamente. O primeiro refere-se à vedação a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da

vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, esses fatos não acarretam obrigações tributárias. Porém, conforme o artigo 106 do Código Tributário Nacional, se a lei for expressamente interpretativa ou se tratar de ato não definitivamente julgado (deixar de definir como infração ou cominar penalidade menos severa) ela pode retroagir, desde que não interfira em direitos de terceiros.

Já o segundo princípio, da anterioridade, diz que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Juntamente com este princípio pode-se citar a alínea *c* do referido artigo, que com a Emenda Constitucional n. 42/03 proibiu a cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*”. Este período chama-se noventena.

Porém, conforme §1º deste inciso, as alíneas *b* e *c*, que tratam do princípio da anterioridade e noventena, sofrem exceções: a vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos de empréstimo compulsório para casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, imposto de importação, imposto de exportação, imposto de produtos industrializados, e impostos de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes e por fim CIDE petróleo. A vedação do inciso III, *c*, não se aplica de empréstimo compulsório para casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, imposto de importação, imposto de exportação, imposto de renda e proventos de qualquer natureza, e impostos de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa.

1.2.6 Princípio do não-confisco

No art. 150, inciso IV, observa-se o princípio do não-confisco, pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”, ou seja, “o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”. Este princípio deve ser entendido como uma barreira para a cobrança excessiva de

tributos, se pautando em razoabilidade, pois “a regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo” (MACHADO, 2006, p. 64).

Confisco significa “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o confisco em matéria tributária, revistindo-se da roupagem de tributo inconstitucional”. Toda vez que a entidade impositora exceder a capacidade contributiva do contribuinte irá configurar o confisco. (SABBAG, 2011, p. 233).

Assim leciona Eduardo Sabbag:

Nesse passo, vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, o mínimo existencial (vital ou necessário) está delimitado no art. 7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva. (SABBAG, 2011, p. 233-234).

O efeito confiscatório é uma barreira para o indivíduo prosseguir gerando riquezas, pois a tributação excede sua capacidade contributiva. A Constituição Federal de 1988, para proteger esta capacidade do contribuinte vedou tributo com efeito confiscatório.

1.2.7 Princípios da liberdade de tráfego e da transparência dos impostos

Fundamentado no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988 o princípio da liberdade de tráfego veda: “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Seu texto protege a liberdade de locomoção, a liberdade no tráfego de pessoas e bens, nos âmbitos interestaduais e intermunicipais, para que elas não sejam fatos geradores de tributos. Eduardo Sabbag assim leciona:

Insta mencionao que o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal. [...] Daí se falar que o princípio da livre trafegabilidade de pessoas e bens mostra-se como a plena corroboração da liberdade de locomoção constitucionalmente protegida, constando do inciso XV do art. 5º da CF. (SABBAG, 2011, p. 256).

O legislador ao fixar este postulado quis evitar que o Poder Público atingisse as liberdades patrimoniais e pessoais dos contribuintes através de tributos. Este direito de ir, vir e permanecer comporta duas atenuações: uma referente aos pedágios que são exigidos pela utilização das rodovias conservadas pelo Poder Público e outra referente ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), este visa tributar apenas a circulação de mercadorias e não o seu direito de locomoção. Ressalva-se que as duas exceções não ferem o direito de locomoção do contribuinte expresso pela Constituição Federal de 1988, pois tributam fatos diversos da liberdade de locomoção (SABBAG, 2011, p. 256-257).

1.2.8 Princípio da transparência dos impostos

O último princípio fundamentado no artigo 150 da Constituição Federal de 1988 é o da transparência dos impostos, descrito no parágrafo 5º. Ele diz que: “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Este postulado é um resposta aos anseios da sociedade em conhecer e ter ciência da carga tributária que incide sobre os produtos que consome (BULOS, 2003, p. 1164).

A transparência fiscal obriga a lei a determinar as medidas esclarecedoras que informam o contribuinte sobre impostos incidentes nas mercadorias e serviços. O objetivo deste princípio é prestação da informação ao contribuinte segundo os ditames de clareza, abertura e simplicidade. O contribuinte tem o direito de conhecer todas as informações pertinentes a impostos que ele paga ou poderá pagar quando da aquisição de algum bem ou serviço (TORRES, 2003, p. 111).

1.2.9 Princípio da uniformidade geográfica

O princípio da uniformidade geográfica garante a aplicação paritária de impostos federais no território nacional, ou seja, o Poder Público não pode cobrar alíquotas diferenciadas na extensão territorial do país. Fundamentado no art. 151, I, da CF/88 o princípio proíbe a União de:

instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Quando um imposto federal tem aumento de alíquota, a majoração deve ser aplicada para todas as unidades da federação, pois assim respeita-se o federalismo. Importante dizer que este princípio guarda estrita relação com o princípio do federalismo de equilíbrio. O Brasil é um Estado Federal composto por várias unidades políticas autônomas e dentre elas é proibido a hierarquização, devendo os tributos federais, com base nesse postulado, serem uniformes. Há, porém, uma exceção para este princípio que diz respeito aos incentivos fiscais específicos “destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país” (SABBAG, 2011, p. 272).

1.2.10 Princípio da não-diferenciação tributária

O princípio da não-diferenciação tributária, fundamentado no artigo 152 da Constituição Federal de 1988 reza que: “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Este postulado visa coibir as barreiras fiscais dentro da federação, prestigiando o “mercado comum brasileiro”, assim proíbe-se a guerra tributária entre Estados, Distrito Federal e Municípios e garante-se a uniformidade geográfica do território nacional. “Não se pode admitir a existência de políticas fiscais vacacionadas a ofender o princípio federativo”

que levam em conta a origem ou destino de mercadorias e serviços dentro do Brasil (SABBAG, 2011, p. 279-280)

Na lição de Eduardo Sabbag:

Tal regra vedatória tem função dupla: ao mesmo tempo que organiza os interesses fiscais das entidades políticas, evitando que se interpenetrem, ou seja, atuando “de fora pra dentro”, impede os famosos “leilões” de favores fiscais, feitos por estados ou municípios, egoisticamente despreocupados com a guerra fiscal, e, nessa medida, atua “de dentro pra fora”. (SABBAG, 2011, p. 280).

Compreende-se que não é legítimo a discriminação, por parte dos Estados ou Municípios, em relação a procedência ou destino de mercadorias e serviços. A União é a única legitimada a estabelecer a discriminação somente em razão de incentivos fiscais, como tratado no item anterior.

1.2.11 Princípio da indelegabilidade de competência tributária

E por fim, tem-se o princípio da indelegabilidade da competência tributária, que está implícito na Constituição Federal e significa que os entes públicos não poderão, entre si, delegar competências para legislar. O Código Tributário Nacional menciona o princípio nos artigos 6º e 7º.

A competência tributária é indelegável, diferente da capacidade tributária que poderá ser delegada. “A pessoa jurídica a qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência”, o que se admite delegar são as “funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (MACHADO, 2006, p. 284-286).

Os princípios acima explanados não possuem aplicação específica a determinado tributo e, em regra, são aplicados à generalidade. Porém a Constituição Federal trata também de alguns princípios específicos. O ICMS, por exemplo, é um imposto que possui dois postulados específicos, são eles: não-cumulatividade e seletividade.

1.2.12 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade, fundamentado na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, inciso I prescreve:

O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Quando o imposto de consumo foi inserido no Brasil sua incidência se dava em “cascata”, ou seja, o imposto incidia sobre todas as etapas de fabricação de um produto, cumulando-se. O valor total pago na etapa anterior era a base que se usava para incidir a alíquota na nova operação, onerando a mercadoria até o consumidor final (BALEEIRO, 2010, p. 728).

Após a Segunda Guerra Mundial (1939 a 1945), o Brasil adotou o sistema do valor acrescido, ou seja, em cada operação “abate-se o custo dos materiais (ou dos impostos a eles relativos) da operação anterior, recaindo o tributo apenas sobre o incremento. Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior”. Porém esse sistema gera um “crédito”⁴ ao contribuinte, que nasce do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos, mercadorias e serviços. Funciona assim: o sujeito passivo deve XXX, o valor do imposto cobrado anteriormente, decorrente de entradas de mercadorias foi X, logo o valor do ICMS a pagar é de XX, pois abate da entrada o valor a ser pago na saída das mercadorias. Para o ICMS o abatimento se fará nos termos de lei complementar (BALEEIRO, 2010, p. 728)

Até a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, esse era apenas um método aplicado ao imposto de consumo. Porém com a referida emenda tornou-se regra constitucional para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.

Sobre a não-cumulatividade, Sacha Calmon Navarro Coêlho, na Revista Dialética de Direito Tributário, leciona:

⁴ Lei complementar n. 87 de 1996, regulamenta a utilização de créditos de ICMS.

A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão jurídica do tributo. [...] Assim, o princípio da não-cumulatividade de conferir, ao ICMS, neutralidade, não podendo tais tributos ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam os mercados. Muito menos tributar duas vezes os investimentos, como seria a hipótese do não-creditação do ICMS pago na aquisição dos bens do ativo fixo. (COELHO, 2005, p. 129)

Por fim, é necessário analisar as quatro técnicas de arrecadação do ICMS abrangidas pela Constituição Federal. São elas: A não-cumulativa, a monofásica, a da substituição tributária por antecipação e a cumulativa (MARTINS, 2003, p. 96-99).

A primeira técnica, a não-cumulativa, é a regra geral utilizada pela Constituição Federal. Ela quer dizer que a incidência do imposto, plurifásico, ocorre sobre o valor agregado em cada operação e não sobre o valor total, “ou (no sistema adotado pela legislação brasileira) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores” (AMARO, 2007, p. 148).

A monofásica é aquela pela qual o imposto incide uma única vez, “há uma tributação única e exclusiva, sem se prever repercussão ou dedução futura”, está contida no art. 155, XII, letra ‘h’ da CF/88. Foi introduzida pela E.C. nº 33/01. A da substituição tributária por antecipação foi introduzida pela E.C. nº 3/93 e diz respeito à denominada “substituição tributária para a frente”. E a última técnica chamada de cumulativa, está fundamentada no art. 155, § 2º, inciso II, CF/88, que diz: “A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. (MARTINS, 2003, p. 96-99)

Sobre a técnica cumulativa Martins ensina:

Como a isenção, no direito pátrio, implica o nascimento da obrigação tributária e não nascimento do crédito tributário respectivo [...] o crédito escritural correspondente ao nascimento da obrigação não pode ser aproveitado, sendo neste particular ‘cumulativa’ a técnica de arrecadação do ICMS. (MARTINS, 2003, p. 96-99)

No Brasil são utilizadas as quatro técnicas de arrecadação do ICMS, porém a regra geral é a não-cumulativa, as outras são exceções.

1.2.13 Princípio da seletividade

O princípio da seletividade é outro princípio específico do ICMS, e está fundamentado no art. 155 § 2º, III da Constituição Federal de 1988 que diz: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

Este princípio visa tributar as mercadorias e serviços de acordo com suas características objetivas, com alíquotas diferentes dependendo de sua essencialidade. Bens e serviços que servem para uma vida digna, suficiente para a manutenção do contribuinte e de sua família (mínimo existencial) são tributados com alíquotas menores, porém aqueles que são “supérfluos” têm a carga tributária maior. Por exemplo, os gêneros de primeira necessidade, entendidos como aquelas mercadorias e serviços indispensáveis a sobrevivência humana, possuem alíquotas menores. “A seletividade, que autoriza o legislador a distinguir em razão da essencialidade dos produtos, diz respeito exatamente ao consumidor, que deve suportar o encargo tributário” (COÊLHO, 2005, p. 129).

Assim, pode-se chegar à conclusão, após a análise de todos os postulados descritos, que os princípios do direito tributário formam uma base fundamental para a aplicação dos impostos no Brasil, e é importante lembrar que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e o imposto sobre serviços (ISS), que são objetos desta pesquisa, não são regidos apenas por princípios, mas também por normas constitucionais e infra-constitucionais que serão analisadas no próximo capítulo.

CAPÍTULO II

2 PODER DE TRIBUTAR

Neste capítulo serão analisadas as espécies tributárias, em especial, os impostos, pois são base para fundamentação desse trabalho. A princípio, analisa-se a estrutura política brasileira, na qual se encontra inserido o tributo.

O poder político brasileiro é exercido e organizado na forma de Estado Federal. O federalismo “baseia-se na união de coletividades políticas autônomas”. Os Estados-membros que compõe a federação “são titulares tão-só de autonomia, compreendida como *governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal*”, já o Estado Federal, como um todo, que engloba todas as coletividades regionais autônomas, é dotado de soberania (SILVA, 2007, p. 100).

A República⁵ Federativa do Brasil está concebida constitucionalmente como a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal e constitui-se em Estado Democrático de Direito, fundamentado no artigo 1º da Constituição Federal de 1988⁶.

⁵ “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político, exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”. (CARRAZZA, 2007, p. 58)

⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

O Brasil é uma entidade soberana⁷, e “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”. O tributo serve para suprir os cofres públicos. A relação jurídica formada entre o ente político e o cidadão é a sustentação do Estado como um todo (MACHADO, 2006, p. 53).

Para a federação, é necessário um sistema que suporte os gastos dos entes políticos e funcione em prol dos cidadãos. A Constituição brasileira preocupada em promover recursos a esses entes criou o sistema de partilha de competência e o de partilha do produto da arrecadação. O primeiro é o poder que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm para criar tributos, cada qual em sua esfera outorgada pela Constituição, é a competência tributária, aptidão para instituir tributos e o segundo significa que nem toda receita arrecadada por um ente fica somente com ele, mas sim é partilhada com os demais através de determinados critérios observados na Carta Política (AMARO, 2007, p. 93, 94).

A competência tributária, para instituir tributos no Brasil, é dada pela Constituição Federal de 1988. Ela significa “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” descrevendo através de lei, os elementos essenciais da norma jurídica tributária, que são: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota (CARRAZZA, 2007, p. 483).

Importa dizer que a Constituição não cria tributos, ela outorga a competência tributária para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O instrumento formal hábil a instituir o tributo é a lei. “Como regra, a *lei ordinária* é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por conseqüência à sua eventual modificação ou revogação” (AMARO, 2007, p. 99).

A atribuição constitucional de competência tributária é legislativa plena aos entes políticos, ou seja, além de instituir os tributos eles devem legislar a respeito, respeitando sempre os limites constitucionais e do Código Tributário Nacional e as normas que já se encontram nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, conforme artigo 6º do Código Tributário Nacional.

A competência tributária é indelegável, ou seja, nenhum ente pode ceder a outro o seu

⁷ “Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior” (MACHADO, 2006, p. 53).

poder de criar o tributo, diferentemente da capacidade tributária que é o poder de cobrar o tributo e que pode ser delegada de um ente para o outro (KFOURI, 2010, p. 96).

Cabe ressaltar que a competência tributária tem barreiras, pois no ordenamento jurídico brasileiro existem diversas normas e princípios que limitam o poder de tributar. A Constituição Federal de 1988 em seus artigos 150, 151 e 152 é bem clara quanto a isso, pois apresenta expressamente essas limitações (conforme estudado no capítulo anterior). “O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais e infraconstitucionais” (AMARO, 2007, p. 106).

Além do sistema de competência tributária, que garante a obtenção de recursos financeiros dos entes políticos, o Brasil possui também o sistema de repartição das receitas tributárias, fundamentado nos artigos 157 a 161 da Constituição Federal de 1988. Este sistema é uma forma de garantir autonomia política administrativa aos entes. “Enquanto na competência tributária, o constituinte dividiu o poder de tributar, na repartição das receitas tributárias, o constituinte dividiu o produto financeiro da arrecadação” (KFOURI, 2010, p. 294).

No Brasil a partilha das receitas decorre de obrigação constitucional ou até mesmo por decisão dos administradores da Federação Brasileira. Ela “ocorre sempre “de cima para baixo” e nunca de forma inversa. Ou seja, da União para os Estados e destes para os Municípios”. Utilizando-se da capacidade tributária, determinado ente arrecadará o tributo e partilhará com os demais, diretamente ou através de fundos de participação (KFOURI, 2010, p. 295).

Verifica-se que:

Dessa forma, a União acaba concentrando a arrecadação e promovendo sua distribuição aos demais entes da Federação, sendo certo que todos os demais entes recebem, constitucionalmente, alguma parcela da arrecadação federal, abrangendo desde os 27 Estados até os mais de 5.500 Municípios brasileiros, valendo registrar a existência de municípios que somente sobrevivem graças a esse repasse do Governo Federal. (KFOURI, 2010, p. 297).

Conforme a previsão constitucional somente os impostos têm transferência de recursos, há apenas uma exceção, a contribuição federal de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), conforme Emenda Constitucional n. 44/2004.

As partilhas de receita tributária, são da arrecadação federal e estadual e fundamentam-se no artigo 157 da Constituição Federal de 1988.

A arrecadação federal é destinada, em parte, para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Aos primeiros cabe determinado percentual do produto da arrecadação dos impostos da União sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), sobre Produtos Industrializados (IPI), impostos de competência residual, sobre Operações Financeiras com ouro (IOF-Ouro) e contribuição federal de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Além desses cabe ainda para o Distrito Federal o Imposto Territorial Rural (ITR). Para os Municípios cabe parte do produto da arrecadação dos IR, IPI, IOF-Ouro, ITR e CIDE.

A arrecadação estadual é destinada, em parte, para os Municípios que recebem determinado percentual do produto da arrecadação dos impostos dos Estados sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Dito isso, analisa-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional que prevê: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo, fonte dos recursos, tem função fiscal, extrafiscal e parafiscal. A primeira refere-se ao objetivo de “carrear recursos financeiros para o Estado”, a segunda “de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia” e o objetivo da última é “a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas (MACHADO, 2006, p. 87, 88).

Conforme Baleeiro (2006, p. 63 e 71) o Brasil possui cinco espécies de tributos, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, fundamentadas nos artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal de 1988. Algumas espécies possuem sub-espécies também definidas pela Constituição e por leis específicas.

No próximo tópico direciona-se a pesquisa à espécie tributária dos impostos.

2.1 Impostos

O imposto, espécie de tributo brasileiro, tem por hipótese de incidência um fato alheio a atuação do Poder Público, ou seja, não está vinculado a ação do Estado para gerar obrigação tributária. Este tributo expressa a capacidade contributiva do contribuinte, pois se o mesmo se vincula a ele, sabe, previamente, que terá de arcar com o ônus tributário (SABBAG, 2011, p. 400-401).

Conforme artigo 16 do Código Tributário Nacional: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

No que concerne aos impostos o sistema tributário brasileiro é rígido, ou seja, “rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema”. Ele respeita dois requisitos: competência e território. O primeiro refere-se à aptidão de criar o tributo e o segundo sobre o limite geográfico de atuação (MACHADO, 2006, p. 284).

A União tem competência para instituir impostos, no território federal, sobre: importação de produtos estrangeiros (II), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), renda e proventos de qualquer natureza (IR), produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), propriedade territorial rural (ITR), grandes fortunas (IGF) e também impostos residuais e extraordinários, conforme artigos 153⁸ e 154⁹ da Constituição Federal de 1988.

Os Estados e o Distrito Federal têm competência para criar impostos, no território estadual, sobre: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD),

⁸ Artigo 153 da Constituição Federal de 1988: “Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁹ Artigo 154 da Constituição Federal: A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA), conforme artigo 155¹⁰ da Constituição Federal de 1988.

Os Municípios têm competência para instituir impostos, no território municipal, sobre: propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão inter vivos de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI) e serviços de qualquer natureza (ISS), conforme artigo 156¹¹ da Constituição Federal de 1988.

Após essas delimitações é importante conceituar fato gerador e hipótese de incidência, pois são relevantes para a compreensão do assunto. Em que pese parte da doutrina utilize as duas expressões com o mesmo significado, elas tem um diferencial importante, pois uma traz um conceito abstrato e outra material.

A hipótese de incidência “é a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”, ou seja, obedecendo ao princípio da legalidade, é uma definição da lei (ATALIBA, 2002-2005, p. 58)

O fato gerador por sua vez é a ocorrência material da hipótese descrita na lei, é o ato que faz nascer a obrigação tributária, é a materialização da hipótese de incidência (AMARO, 2007, p. 263).

Conforme os entendimentos da doutrina, colocados em uma linha do tempo, esses conceitos podem ser aplicados da seguinte maneira: primeiro surge à hipótese de incidência tributária por um ato legislativo, é preceito normativo abstrato, descrito em lei e após com a realização material do ato/fato gerador é que nasce a obrigação tributária. Ressalta-se que todos os fatos geradores de obrigação tributária precisam estar descritos em lei, respeitando assim o princípio da legalidade (tratado no tópico 1.2.2 do primeiro capítulo).

¹⁰ Artigo 155 da Constituição Federal de 1988: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

¹¹ Artigo 156 da Constituição Federal de 1988: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador, conforme artigo 4º do Código Tributário Nacional, que diz ainda nos incisos I e II ser irrelevante para qualificá-la a denominação e características e a destinação legal do produto para sua arrecadação.

O fato gerador nos moldes dos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional pode ser classificado em fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória, respectivamente: “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Os impostos são tributos não vinculados “cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal de um fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”. O contribuinte se vincula, por ele mesmo, às situações materiais definidas na lei e acaba praticando, sem atuação estatal, os fatos geradores. Diferentemente das taxas e contribuições de melhoria, por exemplo, que são tributos vinculados “cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal”, ou seja, a ação do Estado é o que configura o fato gerador nestes tributos (ATALIBA, 2002-2005, p. 137, 146).

Nos próximos tópicos serão analisados os impostos de ICMS e ISS, aquele de competência estadual e este de competência municipal, de forma ampla, pois juntamente com o disposto até então servirão de base para o próximo capítulo.

2.1.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem função fiscal e extrafiscal¹². “Ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e

¹² “A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, inc. III), facultando, assim, o seu uso com função extrafiscal” (MACHADO, 2006, p. 373)

consignações, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda n. 18, de 1965, quando tornou-se *não cumulativo*” (MACHADO, 2006, p. 372).

O ICMS encontra fundamento no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996 e Resoluções do Senado. Esta lei e as resoluções do Senado regulamentam a estrutura e aplicação do ICMS, conforme artigos 146, 155, § 2º, incisos IV, V, XII e § 6º da Constituição Federal de 1988. Para criar o desenho do tributo é preciso analisar as matérias definidas na lei e nas resoluções, que são: competência, fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquotas, não cumulatividade, etc.

A lei complementar objetiva ser clara e regulamentar este tributo com cautela, pois “nenhum imposto causa tanto conflito de competência quanto o ICMS, quer pela sua abrangência, quer pela sua representatividade, sendo o principal tributo responsável pela denominada ‘guerra fiscal’¹³”. Atualmente é o imposto mais expressivo do Brasil, devido sua alta arrecadação¹⁴ (KFOURI, 2010, p. 341).

Conforme o artigo 1º da Lei n. 87 de 1996 e artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços é de competência dos Estados e do Distrito Federal ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Dentro de sua competência os Estados e o Distrito Federal poderão legislar sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, desde que respeitem os limites constitucionais. O Estado competente para a cobrança do imposto é aquele onde se verificar a sua hipótese de incidência (MACHADO, 2006, p. 372).

Para uma melhor compreensão é importante analisar separadamente as principais expressões do ICMS, que são: operações relativas à circulação de mercadorias, mercadorias e prestações de serviços.

As operações relativas à circulação de mercadorias são:

Quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. (MACHADO, 2006, p. 377).

¹³ “Concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos” (MACHADO, 2006, p. 373)

¹⁴ “Representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados” (SABBAG, 2011, p. 1005).

Os sujeitos da relação jurídica fazem incidir o ICMS quando fazem um bem mudar de titularidade, ou seja, passam da fonte de produção para o consumo. A atividade empresarial promove a circulação das mercadorias em geral, através de operações que são os negócios, atos, contratos, e etc. Como exemplo cita-se o contrato de compra e venda, “vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS”, o que faz gerar esse dever é o conjunto da expressão “operações relativas à circulação de mercadoria” que só ocorre com a execução do contrato. Embora o legislador houvesse firmado em lei, frisa-se que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça consideram que “transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa” não pode constituir fato gerador do ICMS (MACHADO, 2006, p. 377).

Para Cassone (2004, p. 451) a operação relativa à circulação de mercadorias, implica em “movimentação física, ficta ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.

Já a expressão mercadoria, fundamental para delimitar o fato gerador deste imposto, “é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente *mercadoria* em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS” respeita-se nesse sentido o artigo 110 do CTN o qual diz que a lei tributária não pode alterar conceitos de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (SABBAG, 2011, p. 1008).

Para Machado (2006, p. 379) mercadorias são “coisas móveis”, ou seja, “são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio*. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda”. Uma mercadoria é caracterizada como tal pela sua destinação, pois “todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias”.

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, ações, o dinheiro, entre outros. E *coisas móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias. (MACHADO, 2006, p. 379).

O empresário que é contribuinte do ICMS circula mercadorias habitualmente com intuito de lucrar. Então para ser fato gerador deste imposto, a mercadoria além do caráter de habitualidade, precisa estar destinada ao comércio, ou seja, se uma empresa transfere para sua filial impressos para uso próprio, material de propaganda, de escritório, entre outros, não está circulando mercadoria com intuito de lucrar sobre ela e sim utilizará estes produtos para o funcionamento administrativo da empresa, logo inexistente finalidade comercial, não podendo ser essa situação tributada com ICMS (CASSONE, 2004, p. 450).

Sabbag (2011, p. 1008-1009), também diz que mercadoria “é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como *mercadoria* é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio”. Com a movimentação jurídica das mercadorias, bens que se destinam a comercialização devem resultar lucro.

O conceito de *mercadoria* deve passar pelo bem adquirido com a finalidade de ser vendido. Nesse sentido, todos os bens móveis, ainda que potencialmente, podem ser absorvidos no conceito, desde que, na ótica do vendedor, tenham sido adquiridos com intuito de revenda. Por derradeiro, faz-se mister trazer à baila as situações em que ICMS não deve incidir: a) sobre coisas corpóreas que não sejam mercadoria, isto é, bens de particulares; b) na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado; c) na simples transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa (Súmula n. 166 do STJ); d) nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação; e) na integralização de bens (máquinas, equipamentos, veículos etc.) pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa (mero negócio societário); f) na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com o deslocamento do seu patrimônio para outro local. (SABBAG, 2011, p. 1009).

E a última expressão analisada é a prestação de serviço sujeita ao ICMS. São aquelas exclusivamente relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. “A competência para tributar os serviços em geral permanece com os Municípios. Daí ser inadmissível a inclusão, mesmo através de lei complementar, do valor de determinados serviços na base de cálculo do ICMS” (MACHADO, 2006, p. 381).

Para Sabbag (2011, p. 1009-1010) “a prestação de serviços de transporte entre Municípios da mesma unidade federada (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (interestadual) representa fato gerador do ICMS” e precisa ser uma prestação onerosa, caso contrário não configurará incidência de ICMS.

Ponderadas essas expressões, analisam-se o que constitui e o que não constitui hipótese de incidência do ICMS, para a Lei Complementar n. 87 de 1996:

Artigo 2º: O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

E ainda:

Artigo 2º § 1º: O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*); II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Nesse artigo estão definidas, pela lei, as hipóteses de incidência do ICMS, e somente nelas é que pode incidir o imposto, ressalva-se que conforme afirma o § 2º “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”. Na sequência da lei, o artigo 3º aponta as hipóteses que não fazem incidir ICMS, são elas:

Artigo 3º: O imposto não incide sobre: I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor; VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário; IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Quando realizadas as condutas de incidência do ICMS, circulação de mercadorias ou prestação de serviços nasce o critério material do imposto, pelo qual “identifica-se a ação, conduta ou comportamento de pessoa física ou jurídica, sujeita à tributação. Neste critério, o fato ou o estado de fato é analisado, a fim de verificar-se seu enquadramento” (RIBEIRO, 2012).

No que concerne ao contribuinte do ICMS a Lei 87/1996 aponta no artigo 4º que é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços definidas na lei, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Com a Lei Complementar n. 114, de 16 de dezembro de 2002, o artigo sofreu uma mudança importante, pois equiparou contribuinte a pessoa que, mesmo sem habitualidade:

Artigo 4º, § único: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Ainda sobre o contribuinte do referido imposto (ICMS), a lei regula nos artigos 5º e 6º respectivamente, a responsabilidade pelo pagamento: “Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”. E a respeito da substituição tributária “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”. No caso da substituição tributária, a lei inclui como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, fundamentado no artigo 7º, e ainda define a base de cálculo no artigo 8º, ambos da Lei Complementar n. 87/1996.

Outro aspecto relevante do ICMS é sua classificação quanto ao aspecto temporal, que é “o conjunto de dados que possibilita o conhecimento da ocasião ou instante em que se considera concretizado o fato ou estado de fato, hipoteticamente descrito na lei”. O artigo 12 da Lei 87/1996, traz o rol de momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto (RIBEIRO, 2012).

Os momentos definidos pela lei são:

No caso da realização de operações relativas à circulação de mercadorias o aspecto temporal será o instante da entrada, saída ou fornecimento das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, em decorrência dos atos ou negócios realizados. Já na execução de serviços de transporte, este critério encontra-se no momento correspondente ao início de sua execução. Nos serviços de comunicação, temos o aspecto temporal no início da geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou modo. (RIBEIRO, 2012).

Quando verificadas as situações definidas no artigo 12, nascerá à obrigação tributária, de um lado com o sujeito ativo da obrigação o Estado ou o Distrito Federal, e de outro o sujeito passivo que é o contribuinte (RIBEIRO, 2012).

O artigo 11 da Lei 87/1996, define os locais das operações ou prestações para efeitos da cobrança do imposto e também o estabelecimento responsável.

A base cálculo do imposto é a “expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária”, então definida pelo artigo 13 da referida lei, de regra, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou o preço do serviço respectivo. Porém, para casos específicos a norma regula separadamente cada um. (MACHADO, 2006, p. 154, 385)

As alíquotas desse imposto são definidas pelo Senado Federal, conforme artigo 155, § 2º da Constituição Federal, que diz: “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;”

Conforme a Lei n. 10.297 de 1996, as alíquotas aplicáveis ao ICMS no Estado de Santa Catarina são: 7%, 12%, 17% e 25% conforme a mercadoria ou serviço tributado. A alíquota de 17% é a regra, as demais são exceções.

Por fim, lembra-se que o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, mesmo tendo algumas características específicas como a não cumulatividade, é um imposto que juntamente com o imposto de serviço causam uma série de conflitos de competência, assim como o objeto de estudo dessa monografia. Logo para a correta análise do tema é preciso, também, estudar o imposto de serviço.

2.1.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) tem função predominantemente fiscal. É um imposto brasileiro, que substituiu o antigo imposto de indústrias e profissões, através da Emenda Tributária n. 18, de 1965. Constitui até hoje uma das principais fontes de receita tributária dos Municípios (MACHADO, 2006, p. 409).

O ISS está fundamentado no artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2003. Esta lei regulamenta a estrutura e aplicação do ISS, conforme os artigos 146 e 156, § 3º da Constituição Federal. Ela define as seguintes matérias: competência, fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquotas, etc. Por isso que é importante analisá-la, pois são esses requisitos que moldam o tributo.

Conforme o artigo 1º da Lei Complementar n. 116 de 2003 e artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988 o imposto sobre serviços é de competência dos Municípios e “refere-se expressamente a serviços. Pressupõe, portanto, um conceito de certos fatos que poderão ser adotados como hipótese de incidência pelo legislador ordinário municipal”. Dentro de sua competência o Município poderá legislar sobre serviços, desde que respeite os limites constitucionais (BARRETO, 2009, p. 316).

Para a compreensão do referido imposto é indispensável analisar o conceito de serviço:

Serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial. Atentos à Constituição, sistematicamente interpretada, temos que no conceito de serviço tributável não se inclui o serviço público, porque (a) subsumível a regime de direito público e (b) excluído por força do estatuído na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Lei Maior (que estabelece as imunidades tributárias). (BARRETO, 2009, p. 317).

Assim constitucionalmente, “é esse fato-tipo – e exclusivamente esse – que pode ser adotado pelo legislador ordinário municipal como materialidade da hipótese de incidência do ISS”. Para este imposto somente se enquadram como serviços aqueles atos decorrentes de negócio jurídico oneroso, sob regime de Direito Privado, que envolva um prestador e um tomador do serviço e que não estejam inclusos no rol dos serviços de competência dos Estados e do Distrito Federal (BARRETO, 2009, p. 318).

Para Cassone (2004, p. 479) serviço é um “bem imaterial que esteja na etapa de circulação econômica (colocada a disposição de terceiros, mediante venda). [...] Serviço é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem”. Diz ainda que no sentido jurídico é definido pela lei complementar, através da lista de serviços.

A Constituição Federal é muito clara, em seu artigo 156, inciso III, quando refere-se que somente os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” poderão ser tributáveis pelos Municípios, ou seja, só não poderão ser tributados aquelas atividades que não configurem serviço, ou que sejam de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Na partilha das receitas tributárias, os Estados e o Distrito Federal ficaram com dois serviços determinados: os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que tem definição em lei complementar, o restante dos serviços praticados no Brasil são de competência municipal. “Em face da repartição de competência, de um lado, os municípios não podem invadir a área de competência dos Estados para tributar”, e de outro os Estados e o Distrito Federal não podem invadir a área dos Municípios. A competência para ambos é indelegável (BARRETO, 2009, p. 318).

O artigo 1º da Lei 116/2003, traz o fato gerador do ISS: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, [...], tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”, ou seja, a Lei criou uma lista de serviços que são tributáveis com o ISS. Frisa-se que esta lista é taxativa, conforme doutrina dominante, jurisprudência e entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Como exemplo cita-se o item 13, da lista anexa, que se refere a serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia e o subitem 13.5, que apresenta os serviços relativos à composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia, objetos de estudo do próximo capítulo.

A lista anexa à lei é a hipótese de incidência do ISS, ou seja, é um fato abstrato descrito na lei que gerará uma obrigação tributária, caso ocorra, e o fato gerador deste imposto é a efetividade, prestação do serviço em si. Cabe ressaltar que “o ISS incide sobre o fato de prestar serviços, independentemente de o resultado culminar com um bem material ou imaterial”. Em se tratando do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não há que se

falar em outro se não a conduta humana de prestação de serviço (BARRETO, 2009, p. 319-322).

O parágrafo 2º reforça a incidência do imposto mesmo em serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa. Esses serviços não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS e serão tributáveis pelo ISS. Já no artigo 2º da lei estão as exceções de serviços as quais não incide o ISS.

É certo que a lei não conceituou serviço, mas sim criou uma lista com aproximadamente 230 deles tributáveis pelo ISS. Logo a lei não pode distorcer o conceito de serviço, nem aumentar seu campo de incidência, sob pena de ferir os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Nos parágrafos 1º e 3º do artigo 1º da Lei 116/2003 verifica-se a incidência do ISS no serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior e sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Moldando o aspecto material da incidência do ISS, é possível vislumbrar o aspecto temporal, pois este trata “do momento da ocorrência do fato gerador, que se dá com a prestação do serviço constante da lista anexa na legislação. Não pode haver ISS sobre serviço potencial, mas apenas sobre o serviço real (efetivo, concretamente verificado, ocorrido, prestado)”. Esse aspecto valoriza a efetividade da prestação do serviço não se importando com critérios meramente negociais e documentais (FIORENTINO, 2011).

O artigo 1º § 4º desta lei e o Código Tributário Nacional em seu artigo 4º, inciso I, referem-se que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”, ou seja, para o enquadramento do serviço o que realmente importa é a sua natureza, a sua essência e não a sua denominação, e ainda “é absolutamente irrelevante, para efeitos do ISS, se o prestador possui habilitação para os serviços que presta. Importa a atuação concretamente ocorrida, e não a sua regularidade” (BARRETO, 2009, p. 323)

O artigo 3º da Lei n. 116 de 2003 traz o critério espacial para incidir o ISS, ele diz

quais são os locais em que o serviço será considerado prestado e o imposto devido. A regra é que seja no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador. Este artigo traz também, nos incisos I a XXII, um rol de exceções de locais em que o imposto será devido. No artigo 4º encontra-se definido o que é considerado estabelecimento prestador:

Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, fundamentado no artigo 5º da Lei 116/2003. É válido dizer que conforme o artigo 2º, inciso II, o imposto sobre serviços não incide sobre a prestação de serviços de: empregados, trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselhos de sociedades e fundações, nem sobre os sócios-gerentes e gerentes-delegados. Esses artigos remetem a classificação dos sujeitos ativos e passivos da relação tributária, que são respectivamente: o Município e o contribuinte. O primeiro com capacidade tributária e o segundo com capacidade contributiva (BARRETO, 2009, p. 362-363).

No artigo 6º da lei encontra-se fundamento para o sujeito passivo indireto “que nas hipóteses de “responsabilidade tributária” tem-se fenômeno de pagamento (juridicamente considerado) de “tributo alheio”, por terceiro (não-contribuinte) diverso do realizador do fato sujeito à incidência (este sim, o contribuinte)” (BARRETO, 2009, p. 365).

E para concluir a análise da lei do ISS abordam-se os temas sobre base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao imposto de serviço. O artigo 7º da Lei 116/2003 trata da base de cálculo¹⁵ do ISS que é determinada pelo preço do serviço, ou seja, “a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais” (BARRETO, 2009, p. 380).

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo [...] sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de *alíquota* e de *base de cálculo*, pois não há o que se calcular. Em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis. (MACHADO, 2006, p. 412)

¹⁵ “Consiste na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário” (BARRETO, 2009, p. 367)

Já o artigo 8º da lei trata das alíquotas aplicáveis ao ISS. Elas são definidas por lei complementar. Alíquota é “o critério para determinar o *quantum* devido”, e mais:

Alíquota é o fator que, aplicado sobre a base calculada, conduz à determinação da dívida tributária. Como um dos termos do critério quantitativo, a alíquota submete-se ao princípio da estrita legalidade. Em outras palavras, a alíquota deverá estar indicada na lei criadora do tributo. (BARRETO, 2009, p. 448)

Respeitando os princípios constitucionais, principalmente o postulado do não confisco, a norma jurídica do ISS prevê, em seu artigo 8º, inciso II a alíquota máxima do ISS em 5% (cinco por cento) e conforme artigo 88 do ADCT a alíquota mínima de 2% por cento (dois por cento). No que tange a uniformização das alíquotas é válido lembrar que não se aplica ao ISS (BARRETO, 2009, p. 449-453).

Sobre a base de cálculo e alíquota a conclusão que resta é que o valor a ser pago a título de ISS deriva da conta matemática a ser realizada entre a base de cálculo do ISS (preço do serviço, receita bruta obtida pelo contribuinte) e a alíquota correspondente descrita na lei.

Chega-se assim ao final das considerações sobre o ISS e por todos os ensinamentos acima descritos, conclui-se que ao legislar e regular a prestação de serviço (algo de difícil percepção), o legislador deve-se atentar para uma legislação clara e que não deixe falhas no ordenamento jurídico, evitando assim, por exemplo, aspectos como a bitributação. A arrecadação municipal encontra-se mais limitada, comparada com a dos Estados e da União, tendo em vista a abrangência de contribuintes, às vezes de pequeno porte. Assim, erros graves na legislação podem trazer inúmeros prejuízos aos importantes setores da economia municipal e também ao próprio ente político.

No próximo capítulo, todos os ensinamentos arrolados até então, serão aplicados para entender a divergência na classificação fiscal do segmento gráfico. Esse conflito de competência entre Estado e Município (ICMS x ISS) se arrasta há anos no Brasil e vem trazendo prejuízos, ao longo do tempo, para o setor gráfico. A título de informação, as gráficas que se enquadram no regime tributário/contábil do Lucro Real ou Lucro Presumido estão dentro da seara onde ocorre o conflito de competência, pois pagam tributos separados dependendo do que produzem. Já as gráficas que se enquadram no regime do Super Simples não sofrem com esta divergência, pois a lei definiu um imposto único para sua produção (conforme ilustração anexa).

CAPÍTULO III

3 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO SEGMENTO GRÁFICO

No Brasil, o segmento gráfico iniciou-se em 1808 com a Coroa Portuguesa e por um “decreto régio, foi oficializada a implantação da tipografia¹⁶ no país”. Desde então esse setor só evoluiu oferecendo produtos de ótima qualidade com tecnologia de ponta para seus clientes e inúmeros empregos. Em 2008, o setor gráfico brasileiro comemorou 200 anos de história, demonstrando sua importância na economia nacional (NASCIMENTO, 2012).

No que diz respeito à economia, o setor encontra-se muito satisfeito e com motivos para comemorar, tem apoio do Governo, dos Sindicatos, das Associações Brasileiras da Indústria Gráfica, bem como de outros órgãos e entidades e ainda conta com um mercado econômico extensivo. Porém quando se trata da questão tributária a história é outra (NASCIMENTO, 2012).

Sem uma legislação tributária específica, para o setor, e ainda com a voracidade fiscal dos Estados e Municípios, inúmeras vezes o setor foi bitributado, ou seja, ICMS e ISS cobrados simultaneamente em uma mesma operação. Geralmente o problema engloba ICMS e ISS, somente em casos restritos é que envolve também o IPI, imposto de competência da União. “O tratamento tributário duvidoso a que há muitos anos são submetidas as indústrias gráficas tem gerado insegurança para o setor” (MIRANDA, 2012).

A classificação fiscal do segmento gráfico é comumente motivo de discussão

¹⁶ É um processo de produção de textos manuais. Os tipos, caracteres de chumbo, são usados para a formação de palavras, textos, frases e desenhos. (HEITLINGER, 2006).

administrativa e judicial, visto ser um problema que aborda do pequeno ao grande empresário. Os Estados sustentam que o resultado da produção gráfica é uma mercadoria, os Municípios, por sua vez, dizem que é um serviço.

Este conflito de competências sempre existiu nesse setor, porém ganhou ênfase na década de oitenta. Até meados de 1980 o Tribunal de Impostos e Taxas entendia que qualquer fornecimento de impressos por indústria gráfica, ainda que sob encomenda do usuário final, configurava operação relativa à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS e não ao ISS, sustentando que a composição gráfica é etapa intermediária do processo industrial, mas o produto acabado fruto de uma elaboração industrial, tem natureza de mercadoria. Já a empresa que se ocupasse somente da feitura da composição gráfica (matrizes de impressão), estaria sujeita somente ao ISS, conforme ementários do tribunal de ns. 0502 e 0503 de 1981. A divergência tributária era mínima, pois as atividades gráficas e seu resultado não se confundiam (SILVEIRA, 2012).

Porém a Fazenda Estadual de São Paulo foi decisiva para instaurar mais incerteza tributária no setor. Em 16 de outubro de 1981, pela Portaria CAT n. 54 e em 22 de julho de 1985, com a Decisão Normativa CAT n. 2, entendeu que para impressos personalizados, produzidos por estabelecimentos gráficos, encomendados e utilizados exclusivamente por um cliente, tais como blocos de notas fiscais e cartões de visita, seria incidente somente o ISS. A decisão não classificou, porém, os impressos personalizados e encomendados por um autor que se destinem a consumo na industrialização ou na comercialização, tais como rótulos, etiquetas e materiais de embalagem.

Deste momento em diante a situação foi se agravando, pois os Municípios e os Estados queriam receber seus tributos. Com diversos entendimentos surgindo, o conflito só aumentava e as chances de unanimidade no assunto eram cada vez menores, visto que com mais legislação a favor de cada ente, maiores as possibilidades de argumentação em defesa dos tributos a serem cobrados.

O tema já foi amplamente debatido pelos órgãos de defesa da categoria, dentre eles se destacam os sindicatos estaduais, a Associação Brasileira da Indústria Gráfica (ABIGRAF) e suas associações regionais, a Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica (ABTG), a Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), os Poderes Legislativo, Executivo Federal e Judiciário, chegando até o Superior Tribunal de

Justiça e o Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim, de um lado o fisco municipal continua exigindo o ISS, de outro o fisco estadual cobrando o ICMS, e entre essa disputa para alimentar os cofres públicos e sofrendo o ônus tributário está o contribuinte (MIRANDA, 2012).

3.1 Fundamentos municipais e estaduais para cobrança dos impostos

A atividade gráfica, internacionalmente, é uma “atividade industrial que utiliza métodos e processos para transferir uma imagem sobre um suporte, produzindo uma reprodução física tangível, (hard copy) que é um registro visível e permanente desta imagem”. A Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica¹⁷ (ABTG) diz que o processo de produção gráfica é dividido em três etapas: pré-impressão, impressão e pós- impressão.

A primeira etapa refere-se a pré-impressão que “inclui todas as operações necessárias para a preparação de imagens”. Esta etapa denomina-se composição gráfica e resulta um original pronto para a impressão, ou seja, são as matrizes de impressão, criadas através de digitalização, editoração de textos, tratamento de imagens, montagens, e outros. Essa atividade por si só não conclui o processo de produção gráfica (ALÉSSIO, 2012).

A segunda etapa da impressão “é a fase onde a imagem é transferida para o suporte empregando-se diversas tecnologias. Os sistemas de impressão são diferenciados pelo método de transferência de imagem e o tipo de matriz utilizada”. (ALÉSSIO, 2012)

E a última fase, da pós-impressão, “inclui o acabamento de produtos de consumo e sua logística (armazenamento, distribuição, etc.). Acabamento é o sistema de pós-impressão que utiliza processos (tais como revestimento, corte, refile, gofragem e outros métodos) para criar, realçar e preservar qualidades táteis e visuais da superfície de suportes em branco ou impressos e determinar seu formato e dimensões”. (ALÉSSIO, 2012)

Conclui-se desses conceitos que cada etapa da produção gráfica é considerada uma atividade-meio, ou seja, é uma fase necessária, porém não se constitui no fim específico

¹⁷ É entidade técnica e normalizadora do setor gráfico. Através do Organismo de Normalização Setorial do Brasil (ONS 27), faz parte do Comitê Técnico Internacional de Tecnologia Gráfica da ISO, TC 130.

pretendido pelo negócio jurídico contratado, logo o que deve ser tributado é a prestação pretendida na relação jurídica, não as fases da produção propriamente ditas:

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo). As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível). [...] Somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. (BARRETO apud MELO, 2005, p. 45).

Para fins de definição do tributo incidente, é necessário levar em consideração a atividade contratada e prestada em caráter preponderante, analisando o que cliente solicitou, verificando o objeto do negócio jurídico, pois é através dele que define o tributo incidente.

A teoria da preponderância é uma ferramenta capaz de apaziguar essa situação, pois ela visa tributar o objeto jurídico que prepondera na relação. É o caso dos serviços que incidem ISS, mesmo que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. O objeto da relação jurídica é a prestação de serviços e não a mercadoria, logo prepondera a incidência de ISS. Para a lista anexa a Lei n. 116 de 2003, os serviços podem ser puros ou mistos (quando envolvem mercadorias), no caso da produção gráfica eles são mistos. Se prepondera serviço em relação à mercadoria cabe ISS (SABBAG, 2011, p. 995)

A legislação atual, para fins de incidência dos impostos, adota dois critérios: se pretender um serviço (personalizado e sob encomenda) incide ISS; se pretender uma mercadoria para posterior industrialização ou comercialização, incide ICMS.

O único motivo que impede a unanimidade de entendimentos é que cada decisão proferida neste sentido vê a produção gráfica de uma maneira, sem chegar a um conceito exato para tal assunto. Um exemplo prático é a fabricação de embalagens impressas. Parte da jurisprudência defende que este produto é um serviço, pois determinada empresa o encomenda e o usará no seu produto final. Mas outra parte entende que ela deve ser considerada uma mercadoria e não um serviço, mesmo que seja personalizada e sob encomenda, pois irá fazer parte de uma mercadoria que será colocada em circulação. Logo, dois tributos entram em conflito. Isso também ocorre com sacolas plásticas e etiquetas.

Por conceitos deste tipo não estarem definidos juridicamente, nascem vários entendimentos, seja dos entes federados, do Poder Judiciário e até mesmo das empresas

gráficas e assim as discussões não findam.

O Fisco que entende serem as três etapas da produção gráfica um serviço fará incidir ISS; já o que entende que ela cria uma mercadoria, incidirá ICMS.

Os Municípios, quando exigem da produção gráfica o ISS, se baseiam na legislação e em diversas jurisprudências. A lista anexa à Lei Complementar n. 116 de 2003, é uma delas. O item 13 descreve os serviços tributáveis relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia, e acoplado a este item, no subitem 13.05, seus derivados: composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia. O que importa é o subitem da composição gráfica. O artigo primeiro¹⁸ da referida lei diz que constitui fato gerador do ISS a prestação de serviços constante da lista anexa, logo se praticado a hipótese descrita na lei, nascerá à obrigação tributária.

A Súmula n. 156 do Superior Tribunal de Justiça é outro fundamento para os Municípios, pois diz que: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”, ou seja, incidirá ISS quando prevalecer a etapa de composição gráfica no processo de produção.

Já o Estado tem como fundamento a Lei n. 87 de 1996, artigo 2º, inciso IV que diz: “fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. E a recente súmula n. 4389 do STF, que diz caber ICMS na produção de embalagens comercializadas.

Cabe ressaltar que autores como NETO e MELO (2006) defendem, com base na própria Constituição Federal, que o conflito tributário no setor gráfico é um conflito aparente. Para esses autores é somente necessário delimitar o campo impositivo de cada ente federativo através da materialidade de cada um dos tributos e o negócio jurídico pretendido, ou seja, se ocorre entre tomador e prestador de serviço e o resultado é uma obrigação de fazer, cabe ISS; se ocorre entre comerciante e adquirente da mercadoria e o resultado é uma obrigação de dar, cabe ICMS; se ocorre entre industrializador e o adquirente do produto e o resultado é uma obrigação de dar cabe IPI, ficando sem margem para divergências. Nestes casos não haveria conflitos de competência, se os entes federados analisassem o caso concreto e aplicassem o

¹⁸ Artigo 1º da Lei 116/2003: “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.”

que a lei prevê na sua seara de competência, não ocorreria a bitributação.

Na teoria, parece muito fácil ser aplicado este entendimento. O problema reside na prática, pois em alguns casos os entes federados não conseguem delimitar o objeto da relação jurídica e por isso cobram o tributo simultaneamente, cada um em sua seara jurídica, bitributando o contribuinte.

Cabe lembrar que “em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes pela mesma pessoa política. Já bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.” No caso em análise há bitributação. (CARRAZZA, 2001, p. 50).

3.2 Busca por unanimidade de entendimentos

Inúmeros julgados passam pelo Judiciário na busca de um entendimento unânime, porém até agora nem mesmo o Judiciário conseguiu definir qual a correta classificação fiscal do segmento gráfico.

Para tentar solucionar a questão dos diversos entendimentos acerca da correta classificação fiscal do segmento gráfico, as entidades patronais trabalharam pela aprovação do Projeto de Lei Complementar n. 183/2001. A proposta do projeto é que a confecção dos impressos gráficos somente estará sujeitas ao ICMS quando se destinar a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados em outra mercadoria que deva ser objeto de circulação.

Em 9 de dezembro de 2008, este projeto foi aprovado pelo Congresso Nacional, com a alteração do item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116 de 2003 com a seguinte redação:

13.05. Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia e confecções de impressos gráficos, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

Porém, em 9 de janeiro de 2009, o Presidente da República vetou o projeto através da

Mensagem de Veto n. 05:

Senhor Presidente do Senado Federal, comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do artigo 66 da Constituição Federal, decidir vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei n. 183, de 2001 – Complementar (no 70/20 - Complementar no Senado Federal), que ‘Altera a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003’.

Juntamente com o veto presidencial, a Secretaria de Relações Institucionais da Presidência da República manifestou-se pelo veto também com o seguinte fundamento:

Atualmente, conforme sumulado pelo Egrégio STJ na Súmula 156, ‘a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS’. A exceção trazida pela mudança legal quanto aos serviços destinados a posterior comercialização ou industrialização trará impacto arrecadatário e financeiro a Municípios, resultando em desequilíbrio na sua arrecadação.

Com essas razões, o projeto foi vetado e tão logo devolvido para o Congresso Nacional para ser apreciado, fato que não aconteceu até a presente data¹⁹.

Sem tempo para aguardar as decisões do legislativo e executivo, a categoria que sofre com os encargos tributários, se mobilizou para acionar o Poder Judiciário e com o apóio e iniciativa da Confederação Nacional da Indústria ajuizou em 13 de maio de 2010, no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4413 (será tratada em tópico específico), na qual contesta a dupla exigência tributária de ISS e ICMS sobre a mesma produção gráfica, decorrente da interpretação do subitem 13.05 da Lista de Serviços.

Para a CNI a lista comporta duas interpretações:

A primeira é a de que todas as atividades desenvolvidas na produção gráfica sempre e necessariamente se caracterizam como uma prestação de serviço e, portanto, estão, em qualquer ocasião, sujeitas ao ISS, independente do seu objeto, do seu resultado e do seu destino. A segunda interpretação faz uma dissociação de sentidos do item 13.05 da Lista de Serviços da LC n. 116/2003, e sustenta que nem sempre as atividades envolvidas pela indústria gráfica se caracterizam como serviços para fins de tributação pelo ISS. Em algumas hipóteses, há prestação de serviço; noutras, venda de mercadoria. Na esteira desta interpretação, haveria serviço, tributável pelo ISS, quando o núcleo do negócio jurídico for o esforço humano destinado à satisfação do interesse do tomador enquanto usuário final. Por outro lado, haveria venda de mercadoria, tributável pelo ICMS, quando o núcleo do negócio jurídico for a produção de bens que serão utilizados como insumo, produto intermediário ou material de embalagem em posteriores operações comerciais ou industriais (MIRANDA, 2012).

No julgamento da ADI n. 4413 considerou-se somente a segunda interpretação como correta e compatível com a Constituição Federal, pois ela analisa o núcleo do negócio jurídico

¹⁹ 30 de maio de 2012.

indicativo de capacidade econômica para verificar qual imposto incide sobre ele. O Supremo Tribunal Federal entende que esta análise do núcleo do negócio jurídico é relevante e até já sumulou o assunto, conforme Súmula Vinculante n. 31²⁰.

Para incidir o ISS são necessários dois requisitos fundamentais: a obrigação de fazer e a encomenda exclusiva de outrem, ou seja, um serviço exclusivo a determinado cliente. Pode-se citar como exemplo a produção de notas fiscais. Já para incidir o ICMS, é requisito a obrigação de dar, um bem que servirá de insumo, produto intermediário ou material de embalagem de outra mercadoria que depois de acabado não se destine exclusivamente a um cliente, por exemplo, um rótulo ou adesivo de identificação em geral.

Os tribunais superiores do Brasil, entretanto, também já sumularam o assunto. No próximo tópico serão apresentados esses posicionamentos.

3.3 Jurisprudências

O conflito de competência no segmento gráfico, há muitos anos é motivo de discussão no Judiciário, pois os entes políticos cobram seus tributos simultaneamente. A “guerra” entre estados e municípios, fez com que a matéria chegasse aos tribunais superiores do Brasil.

Mesmo com as decisões tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal os entes políticos continuam a bitributar os contribuintes, sustentando em cada caso seus fundamentos para a cobrança dos impostos. Os Municípios tributando os serviços gráficos e os Estados a mercadoria gráfica.

Este tópico é direcionado para a análise das decisões judiciais proferidas sobre o assunto. Primeiramente abordam-se decisões dos Tribunais de Justiça dos Estados, nas quais serão possíveis verificar os fundamentos que levam estados e municípios a cobrar, ICMS ou ISS, respectivamente. Após serão demonstradas as posições do STJ e STF.

²⁰ Súmula Vinculante n. 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

3.3.1 Decisões dos tribunais de justiça

O conflito de competência no segmento gráfico afeta todas as regiões do país. Porém é impossível analisar os julgados de todos os estados e municípios da federação, logo optou-se, para este contraste de posicionamentos, os Tribunais de Justiça dos Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e São Paulo.

O primeiro julgado a ser analisado trata da apelação cível n. 70038024931 do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul²¹, interposta pela Brazicolor Indústria Gráfica Ltda. contra a sentença que julgou improcedentes os embargos à execução fiscal que a empresa opôs em desfavor do Município de Caxias do Sul do Estado do Rio Grande do Sul.

Sustenta a apelante na inicial que sua atividade não é de prestação de serviços, mas sim indústria de transformação, fabricando rótulos e etiquetas, principalmente para clientes da área alimentícia, que adquirem e transformam seu produto para posterior revenda. Informou também que recolhe ICMS nos produtos que produz e comercializa, não cabendo ISS, sob pena de bitributação. Afirma ser seu produto uma mercadoria, uma coisa móvel. E aponta jurisprudências que julgaram casos semelhantes ao seu, como devedores de ICMS. Nota-se que a empresa utilizou-se da teoria da preponderância, pois mesmo sendo uma mercadoria personalizada e sob encomenda o núcleo do negócio jurídico pretendido é a fabricação de uma mercadoria.

A decisão proferida, em 03 de outubro de 2011, pela relatora do processo não considerou o fundamento da gráfica e favoreceu o Município. A Desembargadora decidiu que para a produção da Brazicolor o imposto incidente é o ISS, pois sua atividade configura

²¹ EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA DO ISS. O ISS incide exclusivamente sobre serviços de composição gráfica, ainda que não sejam personalizados ou feitos por encomenda. Inteligência da Súmula n. 156 do STJ e do julgamento REsp n. 1.092.206/SP, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE DA CDA. NÃO OCORRÊNCIA [...]. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. NOTIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INOCORRENTE [...]. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. (Apelação Cível Nº 70038024931, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 03/10/2011) (BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70038024931. Relatora: Des.^a Denise Oliveira Cezar. Porto Alegre, RS, 03 de outubro de 2011). Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/?q=composicao+grafica&tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.%28TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%7CTipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica%7CTipoDecisao%3Anull%29&requiredfields=&as_q= Acesso em 11 de maio de 2012.

prestação de serviço já que participa totalmente do processo de composição gráfica. Importante dizer que o fundamento da relatora partiu de premissas que consideram o material produzido, qual seja, personalizado e sob encomenda sobre um processo de composição gráfica, pouco importando o fato de o produto ser revendido após a venda ao consumidor.

O tribunal julgou ser o imposto de serviços incidente sobre a produção da Brazicolor, com fundamento na súmula n. 156 do STJ que diz estar sujeita somente ao ISS a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda e no julgamento da REsp n. 1.092.206/SP que sustenta caber somente ISS nestes serviços mesmo que não sejam personalizados e sob encomenda. Outro argumento apresentado pela Desembargadora foi o laudo técnico anexo à inicial que afirmou ser atividade da empresa a composição gráfica. O laudo disse ainda que a empresa exerce uma atividade mista com composição e comercialização.

Outro julgado do mesmo tribunal trata do reexame e apelações n. 70043536143²² interpostas por Igel S/A Embalagens e o Estado do Rio Grande do Sul contra sentença que julgou procedente os embargos à execução opostos pela gráfica em face do Estado, para decretar extinta a execução promovida pelo embargado.

²² EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ICMS. IMPRESSOS GRÁFICOS. VOTOS DIVERGENTES DO RELATOR QUANTO AO MÉRITO, E DO VOGAL QUANTO AO FUNDAMENTO. 1. Impressos gráficos. Para a exclusão do ICMS das operações que têm por objeto produtos gerados por meio de impressão gráfica, basta constar no item 13.5 da Lista Anexa à LC 116, de 31-7-03, anterior item 77 da Lista Anexa à LC 56/87. O princípio da preponderância não foi dirigido ao intérprete para examinar caso a caso a prevalência do serviço ou da mercadoria, mas ao próprio legislador que delibera ao incluir, ou não, em lista. Por isso, desimporta se o comprador e encomendante de impressos personalizados figura também como consumidor, como acontece com os cartões de visita e convites, ou não figura como consumidor, como acontece com os rótulos e embalagens comprados para fins de identificação e acondicionamento das respectivas mercadorias. Exegese do art. 1º, caput, e § 2º, da LC 116/03, c/c o art. 111 do CTN. Voto divergente do vogal quanto ao fundamento. 2. ICM informado em GIA. Existindo divergência jurisprudencial quanto ao tributo incidente sobre as atividades das gráficas - se ISS ou ICMS -, é razoável o procedimento adotado pela empresa gráfica por um ou outro. A razoabilidade, por sua vez, face ao princípio da não bitributação, impede que o Fisco Municipal cobre ISS sobre operações que a empresa admitiu ICMS, e vice-versa em relação ao Fisco Estadual. Porém, numa e noutra hipótese, a empresa gráfica não pode fazer jogo duplo. Por exemplo, tendo emitido notas fiscais com destaque de ICMS e inclusive declarado-o em GIA, ao ser executada não pode alegar atividade sujeita ao ISS, apropriando-se, por esse artifício, do valor a tal título cobrado de quem comprou os produtos, gerando a seu favor enriquecimento sem causa. Se quiser mudar de orientação, deve adequar-se em relação ao futuro, e não ao passado. Voto divergente do relator. 3. Dispositivo. Por maioria, 2ª apelação provida, prejudicados a 1ª e o reexame necessário, vencido o relator que desproveu a 2ª, proveu em parte a 1ª e no mais confirmou a sentença em reexame necessário. (BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação e Reexame Necessário n. 70043536143. Relator: Des. Irineu Mariani. Porto Alegre, RS, 20 de julho de 2011). Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/?q=composicao+grafica&tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.%28TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%7CTipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica%7CTipoDecisao%3Anull%29&requiredfields=&as_q= Acesso em 11 de maio de 2012.

A primeira apelante sustenta que os honorários advocatícios fixados pela sentença foram muito inferiores ao que prevê ditames de justiça, em torno de 0,1% do valor da causa e requer a condenação do estado ao pagamento dos mesmos em, no mínimo, 10% sobre o valor da causa.

Já o Estado apela afirmando que a atividade desenvolvida pela embargante é tributada pelo ICMS e não pelo ISS. Assevera que o ICMS exigido na execução fiscal apenas foi declarado pela própria empresa, ou seja, trata-se de imposto informado, apenas inadimplido, tendo a embargante aproveitado os créditos de ICMS na entrada de mercadorias. Argumenta que a personalização e a encomenda identificam a não circulação econômica do impresso gráfico, de modo que, mesmo personalizado e sob encomenda, circulando, estará sujeito ao ICMS. Aduz que não se sabe quais serviços gráficos realiza a apelada, ônus probatório do qual não se desincumbiu. Requer a minoração da verba honorária fixada em sentença.

No exame do recurso do Estado (que importa para esta pesquisa) os votos restaram em divergência de posicionamentos.

Para o Desembargador Luiz Difini, o recurso do Estado não deve prosperar, pois a gráfica deve ser tributada pelo ISS. A controvérsia já foi objeto de vários julgados pelo tribunal e tem conteúdo sumulado pelo STJ (Súmula n. 156). Afirma que o serviço da apelante não é fato gerador de ICMS, visto que ela realiza serviços de composição gráfica, na elaboração de embalagens e demais artefatos de papel, cartolina, cartão e microondulado para uso de seus clientes nos produtos comercializados, conforme previsto na lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003 (item 13.05). Para o Desembargador não importa se os produtos da gráfica foram comercializados pelos seus clientes, pois não perdem a natureza de serviços. Mesmo se tratando de tributo declarado em Guia de Informação e Apuração (GIA), não incide ICMS, pois no direito tributário, a vontade do sujeito passivo é irrelevante para concretizar ou não a hipótese de incidência.

Para o Desembargador Irineu Mariani (presidente e redator do processo) a tese do Estado deve prosperar em parte, pois o ICMS informado em GIA foi cobrado dos contribuintes, logo o imposto deve ser repassado ao Estado. É nesse ponto que ele diverge. Se a autora cobrou ICMS, não pode se negar ao repasse a quem de direito é, sob pena de apropriação indevida, além de se criar uma espécie de sombra ou limbo tributário. Por um lado, embora tenha cobrado ICMS, não o repassa ao Estado a pretexto de não haver relação jurídico-tributária, e, por outro, também não ISS por decadência, face à inércia do Município,

inclusive no pressuposto de que incide ICMS. “Quer o melhor dos mundos e o reino da felicidade: pura e simplesmente ficar com o dinheiro. Isso não é possível”.

Ressaltou que se analisado a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços pelo critério objetivo, que exclui a incidência do ICMS e somente aplica o que consta da lista anexa à lei 116/2003, não proveria a tese estatal. E disse:

Tenho mais de quarenta anos de atividades forenses, e quando iniciei, nos idos da década de 1970, já existia essa interminável pendenga entre as gráficas e o Fisco, em relação aos tais impressos personalizados e não personalizados, e observo que a decisão do STJ pelo sistema de repercussão geral, no REsp. 1092206-SP, ainda não resolve o problema, pois é específica aos “impressos personalizados e sob encomenda” (sic). Não vejo por que prosseguir nessa pendenga, apesar da Súm. 156 do STJ, a mim muito clara no sentido da adoção do critério objetivo, assim como em relação a outros temas, por exemplo, em relação à tributação privilegiada do ISS, considerada não extinta pela LC 116/03. Neste, mantém-se o critério subjetivo e artificial do caráter empresarial, ou não, da sociedade, algo que inclusive não mais combina com a teoria dos atos empresariais adotada pelo atual Código Civil. Enquanto isso, passam-se décadas e mais décadas, e segue a nave na jurisprudência que vem de lugar algum, não sabe onde está e segue para lugar nenhum, pois, com base em critério subjetivo, jamais se chegará a uma conclusão. É sinal de que esse critério não serve, respeitosa vênua.

Para o Desembargador Irineu o critério subjetivo leva em consideração o princípio da prevalência ou preponderância. Quando o fornecimento de mercadorias é meio (atividade-meio) para a prestação dos serviços (atividade-fim), preponderam os serviços; logo, incide ISSQN. Quando a prestação dos serviços é apenas meio para a venda de mercadorias, preponderam as mercadorias; logo, incide ICMS. Essa análise é que mantém a eterna polêmica, pois em cada caso é preciso analisar os fatos e não o direito²³, logo analisam-se fatos age-se com subjetividade. Já o critério objetivo, opta pela exclusão do ICMS e basta que os serviços constem na lista anexa à Lei 116/2003, interpretando-os literalmente. Desimporta se os produtos resultantes dos serviços são personalizados, ou seja, de consumo exclusivo pelo próprio encomendante, por exemplo, os convites; ou se não são personalizados, ou seja, de consumo por qualquer pessoa, por exemplo, os formulários e as etiquetas adesivas. Importa é que todos são impressos gráficos *lato sensu*. Para este critério respeita-se o artigo 111 do Código Tributário Nacional que prevê: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” Os tribunais que adotam o critério objetivo para julgamento eliminam as controvérsias à respeito do tema.

²³ O fundamento de que a matéria não é exclusivamente de direito, mas sim de fatos que dependem de dilação probatória foi reiterado pela vigésima segunda câmara cível na apelação cível n. 70046423323, do TJ/RS.

Por fim, tem-se o voto do Desembargador Carlos R. L. Caníbal, que proveu integralmente o apelo do Estado sob o fundamento de que os serviços de composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia podem estar sujeitos ao ISS, mas também podem configurar hipótese de ICMS (se, por exemplo, o material for produzido em escala para uma determinada empresa ou comercializado, hipótese na qual não se poderá considerar como uma mera prestação de serviço, mas sim um fornecimento de mercadoria). No caso dos autos, as amostras juntadas comprovam que se tratam de embalagens que se agregam ao produto do encomendante para posterior revenda, logo incide ICMS. Respeitando assim a recente medida liminar concedida pelo STF na ADI 4389 sobre embalagens produzidas com fito comercial.

Em que pese os próprios magistrados reconhecerem que este conflito perdura há anos, nem eles conseguem chegar à conclusão do tema, com um único entendimento.

Do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, analisa-se uma apelação cível n. 2010.014069-7, de Jaraguá do Sul²⁴ em que Etima Etiquetas Ltda. interpôs o recurso contra sentença que julgou improcedente os embargos à execução fiscal em face do Estado de Santa Catarina.

Alega a apelante que as etiquetas que produz integram totalmente o processo de composição gráfica, portanto seu produto é um serviço, tributável pelo ISS. Aduziu ter aderido ao parcelamento do débito em questão, relativo ao ICMS por mero equívoco, tendo suspenso o pagamento tão logo que percebeu tal fato. Mencionou não ser necessária a apresentação de comprovantes de pagamento de ISS ao Município, porquanto não é esta a discussão, mas sim, a não incidência do ICMS na atividade desempenhada.

Com unanimidade de votos, os desembargadores decidiram negar provimento ao recurso, pois, a presente execução fiscal trata do débito representado pela CDA n. 2001.17829.21, em razão do descumprimento do parcelamento realizado pela apelante, em

²⁴ EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - EMPRESA COM ATIVIDADE DE IMPRESSÃO DE ETIQUETAS - SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA - INCIDÊNCIA A PRIORI DO ISS - IMPOSSIBILIDADE - INTELIGÊNCIA DA SÚMULA N. 156 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - NECESSIDADE DE PERSONALIZAÇÃO E REALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA - AUSÊNCIA DE PROVAS CONSTITUTIVAS, NOS TERMOS DO ART. 333, I, DO CPC - INCIDÊNCIA DO ICMS - POSSIBILIDADE - NÃO OCORRÊNCIA DA BITRIBUTAÇÃO - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO NÃO PROVIDO. (BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível n. 2010.014069-7. Relator: Des. Wilson Augusto do Nascimento. Jaraguá do Sul, 02 de junho de 2010). Disponível em: <http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=composiçãográfica&id=AAAbmQAABAACCoAAG&categoria=acordao> Acesso em 11 de maio de 2012.

relação ao recolhimento do ICMS. Sobre a atividade desempenhada (etiquetas gráficas para o público em geral) fundamentaram na súmula 156 do STJ que diz ser necessário, além da composição gráfica, a realização das etiquetas sob encomenda e de maneira personalizada. Logo, a Etima é devedora de ICMS e não ISS e ressaltaram ainda que a apelante não trouxe aos autos, nos termos do art. 333, I, do CPC, qualquer prova acerca de suas atividades serem exclusivamente de composição gráfica, personalizada e sob encomenda. E que não restou configurada a bitributação, pois não houve recolhimento do ISS ao município.

A análise de um julgado como este também é importante, pois demonstra que o conflito de competência que cerca esse setor não traz prejuízos somente às gráficas, mas também ao Fisco e ao Judiciário, pois algumas gráficas se usam da polêmica para eximir-se do cumprimento da obrigação, prolongando o pagamento que deveria ser feito ao erário.

Por fim analisam-se duas jurisprudências do Tribunal de Justiça de São Paulo. A primeira trata-se da apelação n. 0036515-26.2010.8.26.0053.²⁵ proposta pela Fazenda do Estado de São Paulo em face de Rotagraf Indústria Gráfica Ltda.

Na inicial, a gráfica Rotagraf alegou dúvida acerca da exigibilidade e incidência do ICMS e ISSQN, uma vez que não pode pagar dois tributos sobre o mesmo fato gerador. Moveu a ação ordinária contra o fisco municipal e o fisco estadual para saber quem tinha direito ao crédito tributário e respectivamente a qual imposto sua atividade está sujeita.

A sentença de primeiro grau declarou ser o ISS devido, logo o Município de São Paulo como ente legitimado para a cobrança do imposto. O Estado de São Paulo, inconformado com a sentença apelou sob o fundamento de que as atividades prestadas pela Rotagraf são essencialmente industriais, pois é fabricante de embalagens, o que caracteriza circulação de mercadorias. Embasou com jurisprudências e pediu a improcedência total dos embargos à execução.

Por maioria de votos, a 12ª Câmara de Direito Público do TJ/SP, manteve a decisão da primeira instância, julgando improcedente o recurso do Estado. O fundamento usado pelo

²⁵ EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA SERVIÇOS GRÁFICOS Incidência de ICMS ou ISS. As operações de composição gráfica, como no caso de embalagens personalizadas e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa à LC 116/03 (item 13.05) Incidência do ISS e não do ICMS Precedentes do STF e do STJ - Sentença mantida Recurso desprovido. (BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação n. 036515-26.2010.8.26.0053. Relator: Des. Wanderley José Federighi. São Paulo, 11 de abril de 2012). Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5865459> Acesso em 11 de maio de 2012.

relator é que a atividade comprovada pela gráfica caracteriza-a como prestadora de serviços. Os clientes que contratam serviços da empresa objetivam uma personalização do produto, ou seja, os bens produzidos pela autora não se destinam ao público em geral, mas a clientes específicos que estabelecem suas exigências no serviço prestado. Inteligência da Súmula n. 156 do STJ, que reza ser a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, fato gerador de ISS.

A Câmara disse ainda que as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 (item 13.05) e tão logo configuram o município como ente passível de tributar o contribuinte.

A segunda decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, trata da apelação cível n. 9067703-77.2009.8.26.0000²⁶ proposta pela Fazenda estadual contra sentença que julgou procedente ação anulatória de débito fiscal – ICMS, ajuizada pela Sapi Soluções em Etiquetas Ltda.

Na ação ordinária a empresa Sapi Soluções em Etiquetas Ltda. buscou anular débito fiscal de ICMS exigido pela Fazenda de São Paulo, visto sua atividade não configurar hipótese de incidência de ICMS, mas sim de ISS. Alegou que sua atividade-fim é a criação intelectual, que se materializa em placas de alumínio através de processo de composição gráfica.

O Estado, entretanto, apelou alegando que a gráfica autora da inicial exerce atividades de industrialização e comercialização de mercadorias e portanto deve ser tributada pelo ICMS.

A decisão da Terceira Câmara de Direito Público favoreceu a Sapi Soluções em Etiquetas Ltda. fundamentando o julgado em diversas jurisprudências do STJ, bem como a Súmula n. 156 do mesmo Tribunal. Lembrou o relator que para saber qual imposto incide é necessário analisar qual atividade a empresa desempenha. E como restou comprovado nos

²⁶ Ementa: Apelação cível - Ação anulatória de débito fiscal - ICMS - Auto infracional lavrado sob o argumento de que as operações consideradas estão sujeitas à incidência do ICMS - Atividade: composição gráfica - Incidência de ISS e não de ICMS - Inteligência da súmula 156, do STJ - Precedentes do STJ - Sentença mantida - Recursos oficial e voluntário da Fazenda do Estado de São Paulo improvidos. (BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível n. 9067703-77.2009.8.26.0000. Relator: Des. Marrey Unt. São Paulo, 17 de janeiro de 2012). Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5650165> Acesso em 11 de maio de 2012.

autos, a atividade exercida pela empresa é de prestação de serviços, visto que produz um material personalizado, exclusivo à determinado cliente, com inserção de elementos que somente aquele cliente conseguirá utilizar, como códigos de barras determinados. Assim, negou-se provimento ao recurso do Estado e manteve-se a decisão proferida em primeira instância.

3.3.2 Posição adota pelo Superior Tribunal de Justiça

No que diz respeito à classificação fiscal do segmento gráfico o STJ dispõe de vários julgados e também da Súmula n. 156. A redação da mesma é a seguinte: “a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto a matéria está perfeitamente explicado pelo julgamento do Recurso Especial de n. 725.246/PE²⁷ da 1ª Turma do STJ, com o ministro relator Teori Albino Zavascki. Em 25 de outubro de 2005. Este julgado é constantemente mencionado pelos Tribunais de Justiça da federação para servir de fundamento em suas decisões.

Este processo iniciou-se com a indústria Klabin, que recorreu ao judiciário para anular uma dívida fiscal de ISS. Na primeira instância e no Tribunal de Justiça de Pernambuco, o pedido foi negado, sob o argumento de que: (a) a atividade de confecção de sacos com impressão gráfica personalizada amolda-se ao fato gerador do ISS, pouco importando "se

²⁷EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. CONFECÇÃO DE SACOS DE PAPEL COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. SÚMULA 156 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. 2. A súmula 156 do STJ, segundo a qual "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS", tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer à súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS. 3. Recurso especial provido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 725.246/PE. Rel.: Ministro Teori Albino Zavascki. Pernambuco, 25 de outubro de 2005). Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=composi%E7%E3o+gr%E1fica&&b=ACOR&p=tr ue&t=&l=10&i=45> Acesso em 11 de maio de 2012.

esses sacos personalizados são utilizados para o acondicionamento de produtos industrializados pelos encomendantes, e comercializados a terceiros"; (b) aplica-se no caso a Súmula 156 do STJ²⁸.

A empresa, porém, não se contentando com a decisão proferida, recorreu ao Superior Tribunal de Justiça, alegando divergência jurisprudencial, violação dos artigos 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional; 3º, parágrafo único, da Lei 4.502/64; 2º e 3º do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), aprovado pelo Decreto 87.981/82 e 2º, inciso V, do Convênio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) 66. De acordo com a defesa das Indústrias Klabin, os precedentes invocados na decisão do Tribunal de Justiça de Pernambuco envolviam atividades realizadas por empresas gráficas. Acrescentou, também, que o ISS não pode incidir sobre a produção e a circulação de produtos e mercadorias, pois estes não são considerados serviços, diferente de cartões de visita, por exemplo, que são personalizados, logo serviços exclusivos. Se utilizados pelos clientes da recorrente no acondicionamento dos produtos por eles fabricados e comercializados, não podem os sacos impressos serem considerados personalizados, para fins de incidência tributária.

Com base nos argumentos da defesa, a 1ª Turma, por unanimidade, acolheu os argumentos da empresa contra o município, que havia determinado a cobrança do ISS, sob o argumento de “a atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização”, observou o relator Teori Albino Zavascki, e mais:

A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. [...] Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer a súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao imposto sobre serviços.

Diferente tratamento é dado pelo Superior Tribunal de Justiça, se o serviço é personalizado e não se destina a industrialização.

²⁸ Súmula 156 do STJ: “A prestação do serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas ao ISS.”

Veja-se o agravo regimental no recurso especial 1292324/SP²⁹, da 2ª Turma do STJ, julgado em 13 de março de 2012, com ministro relator Humberto Martins.

Nesta decisão o magistrado demonstrou que, pela inteligência da súmula n. 156 do STJ, as embalagens quando personalizadas e sob encomenda, configuram hipótese de incidência de ISS e não de ICMS, não importando a destinação dada à embalagem, mas sim o que se pretendeu com a contratação do serviço.

Além da Súmula 156, o artigo 8º do Decreto-Lei 406/68 também serviu de fundamento para o julgado, pois prevê:

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. 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

Atualmente o STJ emite seus julgados respeitando o entendimento da Súmula n. 156, logo, qualquer impresso personalizado e sob encomenda, será fato gerador de imposto sobre serviços (ISS).

Esse é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. Passa-se agora à análise do entendimento do Supremo Tribunal Federal, que recentemente julgou uma liminar de Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) no sentido de sanar o conflito tributário no segmento gráfico.

²⁹ EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBALAGENS FEITAS POR ENCOMENDA. SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA DO ISS. ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68. SÚMULA 156/STJ. MATÉRIA DE DIREITO. 1. Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre confecção personalizada de embalagens de papelão destinadas ao acondicionamento e transporte de produtos das empresas adquirentes. 2. O Tribunal a quo, ao revisar a sentença, considerou que, a despeito de as caixas fabricadas serem adaptadas às condições necessárias para transporte dos produtos dos encomendantes, "eventual estampagem passa a ser elemento secundário, podendo ser, eventualmente, apagado ou substituído". 3. O entendimento assente nesta Corte é o de que a destinação dada à embalagem é irrelevante para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico, porquanto a prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para acondicionar produtos vendidos a terceiros. 4. Aplicação do enunciado da Súmula 156 desta Corte, in verbis: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." 5. É viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, o que afasta o óbice contido na Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1292324/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. São Paulo, 13 de março de 2012). Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=composi%E7%E3o+gr%E1fica&&b=ACOR&p=tr ue&t=&l=10&i=4> Acesso em 11 de maio de 2012

3.3.3 Posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4389 ajuizada pela Associação Brasileira de Embalagens (ABRE). Juntamente com esse julgamento submeteu à análise a ADI n. 4413, em parte.

A Associação Brasileira de Embalagens (ABRE) fundamentou a ADI n. 4389³⁰ alegando inconstitucionalidade do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar 116 de 2003.

A associação afirma que o setor gráfico, simultaneamente, é alvo de tributação de Estados e Municípios, de acordo com o entendimento aleatoriamente firmado por tais entes, no sentido de que a fabricação de embalagens é ora fato gerador de ICMS e ora fato gerador de ISS. A associação sustenta que a atividade de venda de embalagens somente deveria ser tributada pelo ICMS, porque o trabalho de natureza gráfica constitui apenas uma das etapas do processo produtivo (atividade-meio), não incidindo o tributo residual, imposto sobre serviços (ISS), frente à materialidade do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) (art. 156, III, CF).

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4413, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) contesta a dupla exigência tributária de ISS e ICMS sobre a mesma produção gráfica, decorrente da interpretação do subitem 13.05 da Lista de Serviços.

Para a Confederação Nacional da Indústria a lista comporta duas interpretações:

³⁰ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o 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. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4389. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Distrito Federal, 03 de fevereiro de 2011) Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4389&processo=4389> Acesso em 11 de maio de 2012.

A primeira é a de que todas as atividades desenvolvidas na produção gráfica sempre e necessariamente se caracterizam como uma prestação de serviço e, portanto, estão, em qualquer ocasião, sujeitas ao ISS, independente do seu objeto, do seu resultado e do seu destino. A segunda interpretação faz uma dissociação de sentidos do item 13.05 da Lista de Serviços da LC n. 116/2003, e sustenta que nem sempre as atividades envolvidas pela indústria gráfica se caracterizam como serviços para fins de tributação pelo ISS. Em algumas hipóteses, há prestação de serviço; noutras, venda de mercadoria. (MIRANDA, 2011).

No mérito, o Ministro Joaquim Barbosa, concedeu as medidas liminares pleiteadas, integralmente a ADI n. 4389 e parcialmente na ADI n. 4413 – nesta somente na parte que afasta a incidência de ISS sobre a produção de embalagens – e deu interpretação conforme à Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da LC 116/2003 e ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa para reconhecer que o ISS não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Enfatizou que o STF tem sido constantemente provocado a se manifestar sobre a repartição de competência tributária como salvaguarda imanente da autonomia dos entes federados. Observou que a diferença entre prestação de serviços e operação de circulação de mercadorias seria sutil e que, no caso, nenhuma qualidade intrínseca à produção de embalagens resolveria o impasse relativamente ao aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos. Asseverou que a solução estaria no papel que a atividade questionada teria no ciclo produtivo. Destacou que, consoante se depreenderia dos autos, as embalagens teriam função técnica na industrialização ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, assim como o transporte, manuseio e armazenamento dos produtos. Acrescentou que, por força da legislação, tais embalagens poderiam exibir, ainda, informações relevantes aos consumidores. Em razão disso, entendeu se tratar de típico insumo.

Levando esses argumentos em conta, o relator reputou plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (venda), tributadas pelo ICMS, ainda que as embalagens sejam fabricadas de acordo com especificações do cliente e não como contratação de serviços. Aduziu que, diante da crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não seria razoável esperar que todos os tipos de invólucros fossem produzidos de antemão e postos indistintamente à disposição das partes para eventual aquisição. De igual forma, também não seria adequado pretender que as atividades econômicas passassem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. Assim, não haveria como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial e a produção

personalizada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a colocar bens no comércio. Destacou, por fim, que a alíquota média do ICMS (18%) seria superior à alíquota máxima do ISS (5%) e que, se o primeiro imposto incidisse, o valor cobrado poderia ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não-cumulatividade, compensação esta inviável para o ISS.

Ressalta-se que as medidas adotadas são cautelares, e ainda não há o julgamento definitivo das ações diretas de inconstitucionalidade. Lembra-se que todos os tribunais do Brasil e toda a legislação válida estão inseridos na sociedade para organizar as relações jurídicas, logo, toda a problemática desenvolvida nesta pesquisa precisa de uma solução sob pena de continuar a violação de preceitos constitucionais.

O que se espera do Legislativo e do Judiciário é a definitiva classificação fiscal do segmento gráfico, o mais breve possível.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que há anos o segmento gráfico passa por um conflito de competência entre Estados e Municípios, que afetam diretamente sua atividade. Além do problema ferir vários princípios da Constituição Federal, como o da segurança jurídica e da legalidade, não há garantias e estabilidades nas relações entre o fisco e o contribuinte.

A atividade gráfica não tem uma legislação específica e adequada para tributar seus produtos. Uma consequência disso é a bitributação do setor. A voracidade fiscal dos entes políticos é muito prejudicial aos empresários. Fisco Municipal e Fisco Estadual cobram simultaneamente seus tributos sobre o mesmo fato gerador.

Isto porque a produção de uma gráfica pode ser considerada tanto um serviço, como uma mercadoria. Dependendo do que o cliente buscou na relação comercial e do entendimento do julgador a respeito do tema.

Neste setor, um serviço é considerado como tal quando o núcleo do negócio jurídico pretendido for a realização de um material personalizado, sob encomenda e que se destine unicamente ao comprador, não comercializado ou revendido posteriormente. A obrigação de fazer e a encomenda exclusiva de outrem configuram a prestação de serviço. A produção de cartões de visita é um exemplo prático de serviço gráfico, pois a confecção deste material requer inserção de dados exclusivos de cada cliente (nome, endereço, logomarca, slogan, etc) e que serão usados somente por ele para mera informação, não constituindo objeto de revenda. Neste caso tributa-se com imposto sobre serviços (ISS).

Já uma mercadoria, coisa móvel adquirida para destinação ao comércio, é um bem que, mesmo personalizado, será incorporado pelo comprador em um produto seu com

destinação à revenda e comercialização. A obrigação de dar e a encomenda (personalizada ou não) configuram circulação de mercadorias. Um exemplo de mercadoria gráfica é a confecção de embalagens de papelão que servem para guardar, conservar e manusear produtos do comprador, pois embora se utilize de dados exclusivos de clientes, o intuito do empresário na compra deste material é a sua destinação ao comércio. As empresas que fazem este tipo de encomenda em gráficas embutem o valor da embalagem no custo final de suas mercadorias. Assim a circulação de mercadorias, deve ser tributada pelo ICMS.

Cada ente federativo, quando tributa o contribuinte, possui argumentos legislativos e jurisprudenciais para embasar suas cobranças. Os fundamentos usados pelo Município para cobrar ISS são a lista anexa à Lei Complementar 116 de 2003, subitem 13.05 que trata de serviços de composição gráfica, a Súmula n. 156 do Superior Tribunal de Justiça que prevê ser tributada com ISS a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimentos de mercadorias e inúmeras jurisprudências que versam sobre o assunto.

O Estado, por sua vez, baseado na Lei n. 87 de 1996 tributa com ICMS o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios e através da recente decisão liminar da ADI n. 4389 do STF cobra ICMS na fabricação de embalagens. O Estado ao tributar o contribuinte com o ICMS, leva em conta a preponderância do fornecimento de mercadorias, sendo a atividade de prestação de serviços apenas um meio para se alcançar o fim pretendido.

Por vezes, parece fácil delimitar o campo impositivo de cada ente federativo através da materialidade de cada um dos tributos e o negócio jurídico pretendido. Ocorre que o julgador ao analisar o caso concreto irá optar por um dos critérios definidores de tributo, ou o da objetividade ou da subjetividade.

O primeiro trata da interpretação literal de dispositivo de lei. Através deste critério o julgador exclui a incidência de ICMS nos serviços que englobem a composição gráfica, item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. O critério objetivo não deixa margens para interpretação extensiva da lei, é tributado apenas o que está na lei.

Já o critério subjetivo considera a teoria da preponderância, ou seja, em cada caso concreto é necessário analisar se prepondera a prestação de serviços ou o fornecimento de mercadorias.

Atualmente, pela falta de legislação sobre o assunto, conclui-se que a melhor forma de tributar o segmento gráfico é analisando o núcleo do negócio jurídico pretendido na relação entre o cliente e o vendedor. Se o objetivo do cliente para com a gráfica é de obter um serviço personalizado, sob encomenda e que servirá apenas para ele, não sendo repassado a terceiros através de venda ou industrialização, tributa-se ISS. Agora, se o objetivo é obter uma mercadoria para posterior revenda ou comercialização cabe ICMS.

Cabe dizer que o critério subjetivo é a melhor forma de tributação até o presente momento, pois o segmento gráfico não tem legislação específica. Caso tivesse com certeza o critério objetivo seria a maneira correta de tributá-lo, pois além de não abrir margens a interpretações extensivas, estaria respeitando um princípio constitucional, o da legalidade estrita.

Na busca por unanimidade de entendimentos a categoria trabalha na aprovação do Projeto de Lei Complementar 183 de 2001 que busca uma nova redação para o item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116 de 2003. A nova redação proposta separa o que pode ser tributado com ISS e o que pode ser tributado com ICMS, porém o projeto já recebeu o veto da Presidência da República sob o fundamento de contrariedade de interesse público e aguarda a apreciação do Congresso Nacional. Já no STF, tramitam as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ns. 4413 e 4389 que também buscam regulamentar o item 13.05 da referida Lista. Estas ações ainda não foram julgadas definitivamente, apenas receberam uma medida cautelar em 13 de abril de 2011, para que sobre a produção de embalagens destinadas a industrialização incida ICMS.

Com base no exposto, compreendeu-se que a atividade gráfica pode ser tributada tanto pelo ISS, quanto pelo ICMS. Para tanto é preciso diferenciar as hipóteses que podem ser fato de gerador de um ou de outro tributo. Se produzido um serviço gráfico incide ISS, se produzida uma mercadoria gráfica incide ICMS. Essa diferenciação deve ser feita pela lei e não pelo julgador, pois se os serviços ou mercadorias estivessem definidos na lei essa divergência tributária não ocorreria.

É relevante que a matéria, tão logo, seja pacificada pelos Tribunais do Brasil e pela legislação, para que o setor gráfico não seja constantemente bitributado, arcando com prejuízos financeiros na sua atividade.

REFERÊNCIAS

ALÉSSIO, Rosana González. **Enquadramento tributário gráfico**. Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica. São Paulo, 2001: Disponível em: <http://www.conatig.org.br/enquadramento/pdf/parecertecnico_embalagens_cartotecnica.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. 512 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002-2005. 209 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003-2006. 859 p.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1375 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 200 p.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. 607 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 427 p.

_____. **A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo** (reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do Poder Judiciário e dos meios de comunicação), in temas de Direito Constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

BRASIL. Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: RJ, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm.

_____. Constituição (1891) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: RJ, Congresso Nacional Constituinte, 1891. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm.

_____. Constituição (1934) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: RJ, Congresso Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm.

_____. Constituição (1937) **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: RJ, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm.

_____. Constituição (1946) **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: RJ, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm.

_____. Constituição (1967) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm

_____. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm.

_____. Lei n. 5.172 (1996) **Código Tributário Nacional**. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

_____. Lei Complementar n. 116 (2003) **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**. Brasília: DF, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm.

_____. Lei Complementar n. 87 (1996) **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)**. Brasília: DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. 1061 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**, atualizado até a EC n. 42, de 19-12-03. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 519 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Bens do ativo fixo: direito de crédito em temas de ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 116. São Paulo, 2005. 240 p.

FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária: história da tributação no Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1986. 260 p.

FIORENTINO, Luiz Carlos Fróes Del. **O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) – Momento do recolhimento e base de cálculo**. Fiscosoft, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=241679&key=4914152>. Acesso em: 01 nov. 2011.

- HEITLINGER, Paulo. **Tipografia: origens, formas e usos das letras**. Dinalivro: 2006. 400 p.
- INGLATERRA. **Magna Charta Libertatum** (Grande Carta das Liberdades, 1215). Londres, 1215.
- KFOURI Jr., Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. 479 p.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.
- MARTINS, Ives Granda da Silva. **As técnicas de arrecadação admitidas no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 95. São Paulo, 2003. 240 p.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 46
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. Ed., São Paulo: Malheiros, Editores, 2006.
- MIRANDA, Thiago Vinícius Vieira. **Indústria gráfica: ICMS ou ISS?** Miranda Missão Martins, Goiânia. Disponível em: <[http://www.mirandamissaomartins.com.br/\(A\(EDKDUFA2ywEkAAAZTE1NTE2YTEtNjAxOC00MTJhLTliZmEtODBIOTM4ZDUwMDNi3PYev5u5oEpDGvQBhf_9rPWE1\)\)/most_ra_noticia.aspx?idNoticia=3529&AspxAutoDetectCookieSupport=1](http://www.mirandamissaomartins.com.br/(A(EDKDUFA2ywEkAAAZTE1NTE2YTEtNjAxOC00MTJhLTliZmEtODBIOTM4ZDUwMDNi3PYev5u5oEpDGvQBhf_9rPWE1))/most_ra_noticia.aspx?idNoticia=3529&AspxAutoDetectCookieSupport=1)> Acesso em: 11 abril 2011.
- NASCIMENTO, Jô. **Uma viagem na história da indústria gráfica**. Revista Pro News, Nordeste, Brasil. 2008-2009. Disponível em: <<http://www.revistapronews.com.br/edicoes/106/capa.html>> Acesso em: 04 abril 2012.
- PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Jus Navigandi. Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 6 maio 2012.
- RECEITA FEDERAL. História do tributo no Brasil. Disponível em: <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>> Acesso em 14 nov. 2011.
- RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. ICMS e o instituto do diferimento. **Fiscosoft**, Rio de Janeiro, novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro>>. Acesso em 01 nov. 2011.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 1146 p.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. 1146 p.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 30 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. 928 p.
- SILVEIRA, Joaquim Rodrigues da. **Aspectos da tributação do setor gráfico**. E-gov. Brasil. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/aspectos-da->

[tributa%C3%A7%C3%A3o-do-setor-gr%C3%A1fico-e-enfrentamento-da-quest%C3%A3o>](#). Acesso em: 25 mar. 2012.

TERSARIOL, Alpheu. **Pequeno Dicionário Brasileiro**. 2 ed. rev. e atual. Erechim: Edelbra, 1997, p. 480 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2003.

Homepage:

BRASIL. Planalto. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br>>

_____. Poder Judiciário – Superior Tribunal de Justiça (STJ). Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>

_____. Poder Judiciário – Supremo Tribunal Federal (STF). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>

_____. Poder Judiciário – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.tjsc.jus.br>>

_____. Poder Judiciário – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br>>

_____. Poder Judiciário – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/site/>>

_____. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Atestado de Autenticidade da Monografia

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ATESTADO DE AUTENTICIDADE DA MONOGRAFIA

Eu, Aline Fontana, estudante do Curso de Direito, código de matrícula n. 200715797, declaro ter pleno conhecimento do Regulamento da Monografia, bem como das regras referentes ao seu desenvolvimento.

Atesto que a presente Monografia é de minha autoria, ciente de que poderei sofrer sanções nas esferas administrativa, civil e penal, caso seja comprovado cópia e/ou aquisição de trabalhos de terceiros, além do prejuízo de medidas de caráter educacional, como a reprovação no componente curricular Monografia II, o que impedirá a obtenção do Diploma de Conclusão do Curso de Graduação.

Chapecó (SC), 19 de julho de 2012.

Assinatura da Estudante