

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 10/02/2011

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/31073-a-inconstitucionalidade-da-tributa-o-de-iss-sobre-embalagens-industrializadas-destinadas-acomoda-o-de-mercadorias>

Autore: Paulo Henrique Fagundes Costa

A inconstitucionalidade da tributação de ISS sobre embalagens industrializadas destinadas à acomodação de mercadorias

A inconstitucionalidade da tributação de ISS sobre embalagens industrializadas destinadas à acomodação de mercadorias.

Paulo Henrique Fagundes Costa¹

Resumo: O presente artigo visa abordar, de maneira crítica, a questão da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nas operações de venda de embalagens industrializadas, notadamente as que foram submetidas a operação gráfica, especialmente no que respeita à inconstitucionalidade da incidência do tributo, posicionando-se pela incidência do ICMS.

Palavra-chave: ISS; Inconstitucionalidade de incidência em embalagens; ICMS;

Summary: In this article, we analyze the issue of the Tax on Services (ISS) on the sale of industrial packaging, especially those undergoing the operation graphically, especially regarding the unconstitutionality of the tax incidence, Positioning itself for the ICMS.

Keywords: ISS, incidence of unconstitutionality in packages; ICMS

Sumário: Introdução. 1. Panorama constitucional 2. Evolução legislativa infraconstitucional. 3. *fattispecie* do caso: incidência ou não do ISS sobre embalagens graficamente preparadas para acomodação de mercadorias? Conclusão. Referências Bibliográficas.

Introdução

O presente trabalho tem como alvo o estudo da controversa tese de duplicidade de tributação sobre embalagens industrializadas destinadas à acomodação de outros produtos, industrializados ou não, que, por consectário lógico, serão insertos na cadeia de circulação de mercadorias através do comércio regular.

A tese de dupla tributação encontra respaldo na interpretação das administrações municipais e estaduais no que se refere à cobrança do Imposto Sobre serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) e do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre as embalagens industrializadas,

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia. Advogado.

notadamente as que tiveram modificação ou aperfeiçoamento da matéria prima com a execução de trabalhos gráficos ou de composição gráfica.

A celeuma teve início com o posicionamento tributário adotado pelas várias administrações municipais que entenderam ser devido o ISS sobre as embalagens industrializadas, ao passo que os Estados também se posicionaram no sentido da cobrança do ICMS, por considerarem (as embalagens) mercadorias de circulação.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento assentado de que apenas o ISS é devido em relação à atividade de industrialização de embalagens, posição que é consolidada, inclusive, na ementa da Súmula n.º156. Por certo, se baseou o c. STJ, quando da edição da mencionada súmula, no §2º do artigo 1º da Lei Complementar n.º 116/03² e no item 13.50 da lista de serviços anexa à indigitada lei complementar.

Não obstante pareça ser pacífica a aceitação à preleção trazida pela Súmula n.º 156 (“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”), uma soma considerável de contribuintes, dentre os quais merecem destaque as indústrias de embalagens, entende equivocada a interpretação dada à lei e à súmula pelas administrações municipais, ao ponto de ingressarem com duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade ³ (ADIn) perante o c. Supremo Tribunal Federal, pleiteando a interpretação conforme dos aludidos dispositivos com o art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

²Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

³ Distribuídas sob os números 4389 (ajuizada pela ABRE – Associação Brasileira de Embalagem) e 4413 (ajuizada pela CNI - Confederação Nacional da Indústria).

As ações, que ainda não foram julgadas pelo pleno do pretório excelso, são tidas como de importância ímpar para a sedimentação da jurisprudência no sentido das teses expendidas pelos requerentes bem como para a apuração das consequências advindas de uma possível declaração de inconstitucionalidade do item 13.50, no tocante à interpretação de sujeição ao ISS.

As duas ações, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, foram impetradas por entidades de classe representativas das empresas fabricantes de embalagens e se encontram no limiar de julgamento. Intentam o reconhecimento do ICMS como tributo devido em relação à venda das embalagens em detrimento do ISS, visando a interpretação conforme da lei complementar.

O tema é, portanto, de atualidade inegável.

1. Panorama constitucional

De início, é imperativo que se diga que não se almeja, no presente estudo, esgotar o estudo do direito constitucional tributário em todas as suas nuanças. Pretende, sim, apresentar no presente capítulo um panorama acerca do tratamento constitucional conferido pela carta magna aos tributos coadjuvantes da controvérsia, a saber, o ISS e o ICMS.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza encontra previsão no art. 156, III, litteris:

Art. 156. 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. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

(...)

Trata-se, o ISS de imposto municipal, assim definido em lei complementar. Perceba-se que a Constituição cuidou de conferir à norma constitucional dispositiva do imposto eficácia limitada, o que, a princípio, poderia induzir ao operador mais desatento à conclusão de que no período anterior à edição da Lei Complementar 116/03, o imposto não era devido. Na verdade, deve-se lembrar que à época da promulgação da CF/88 o estatuto jurídico disciplinador do ISS era o Decreto-Lei 406/68 que também disciplinava os regramentos do antigo ICM.

Conquanto no presente momento não seja o objetivo do estudo a abordagem da legislação infraconstitucional pertinente ao tributo, cumpre-nos lançar os olhos ao indigitado decreto-lei para fins de maior compreensão do tema.

O Decreto-Lei 406/68 – derogado em muitos dispositivos pela LC 116/03 - visava dirimir eventuais conflitos entre Estados-membros e municípios no tocante à competência tributária, na medida em que trouxe uma lista de serviços, nos exatos termos expendidos no art. 8º, §§ 1º e 2º:

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

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

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias. [\(Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969\)](#)
[\(Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003\)](#)

Eis então que, até o advento da LC 116/03, o estatuto legal que disciplinava o imposto sobre serviço e o imposto sobre circulação de mercadorias era o Decreto-Lei 406/68. O espécime legislativo, ainda que fosse formalmente tido como lei ordinária (acepção contemporânea para o termo “decreto-lei”) era materialmente reconhecido, por império do art. 156, III, CF/88, como lei complementar.

Não é outro o posicionamento de nossos tribunais superiores, a exemplo da linha esposada, e já consagrada, pelo Min. Carlos Velloso, por ocasião do

julgamento do RE n.º 236.604-PR⁴, verbis: “Ora, o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS. Isto é inquestionável.”.

No que respeita ao âmbito de regulamentação conferido à lei complementar do ISS, o §3º do art. 156 da CF/88 determina que caberá à lei complementar: a) a fixação das alíquotas máximas e mínimas; b) excluir da sua incidência (do ISS) exportações de serviços para o exterior; c) a estipulação da forma, bem como das condições de como isenções, incentivos, benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

De seu turno, o ICMS é disciplinado no art. 155, II da CF/88, que possui clareza meridional ao consignar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - omissis

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;** [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#) (grifou-se)

Como já sabido, o ICMS é tributado sobre operações relativas à circulações de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Há a estipulação constitucional de que o imposto incidirá “*ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior*”.

O ICMS afigura-se como imposto plurifásico (que incide sobre todas as etapas de circulação da mercadoria) e não-cumulativo (o imposto cobrado em operações anteriores da circulação da mercadoria deverá ser deduzido das operações subsequentes, de forma a evitar o efeito cascata de incidência do tributo e distribuir, por toda a cadeia econômica, o ônus tributário). Será também seletivo consoante a essencialidade das mercadorias sujeitas à tributação (para as mercadorias mais essenciais, menor alíquota; para as não essenciais, maior alíquota), sempre com alvo à preservação da cadeia econômica de circulação das mercadorias e da menor onerosidade

⁴STF- RE 236.604-PR. Publicado em 26/05/1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>> . Acesso em 26 jan 2011.

na aquisição das mercadorias pelo contribuinte indireto (ou de fato), no caso o consumidor.

Os incisos IV ao XII também disciplinam sobre o ICMS, determinando hipóteses de não incidência e clarificando novas hipóteses de incidência, consoante o preceito primário de qualificação do imposto.

Do mesmo modo que o conferido ao ISS, a Lex fundamentalis incumbiu à lei complementar a tarefa de definição dos contribuintes, a disposição das regras de substituição tributária, a forma de compensação de imposto, os responsáveis pelo recolhimento do imposto, a exclusão da incidência do imposto nas exportações para o exterior, serviços e os produtos mencionados na letra a do inciso X, de regular a forma com que os Estados e o Distrito Federal preverão isenções, benefícios e incentivos, bem como a base de cálculo sobre a qual incidirá o ICMS.

Note-se que conquanto seja o ICMS um imposto estadual, o constituinte originário achou por bem continuar a já existente “regulação nacional” do imposto. O Decreto-Lei 406/68 assumiu até o ano de 1996 a função desempenhada pela Lei Complementar n.º 87 ao disciplinar regras gerais do ICMS.

É de se ressaltar que a opção legislativa se deveu à singular importância do imposto em questão que, ainda que seja de competência dos Estados e do Distrito Federal, pode surtir efeitos em todo o país. Daí a necessidade de se adotar um regramento único, não simplesmente limitador, mas também unificador das pretensões legislativas estaduais, com o fito de se evitar o conflito entre os Estados e suas respectivas normas.

2. Evolução legislativa infraconstitucional

Como já explanado nas folhas antecedentes, o Decreto-Lei 406/68 foi um dos primeiros espécimes legislativos a disciplinar o ISS e o ICMS. Estipulava, num mesmo documento normativo, as hipóteses de incidência, base de cálculo, e alíquotas dos impostos em estudo.

Em específico, no caso do ISS, o decreto-lei trazia a lista anexa de serviços tributáveis, lista que foi sucessivamente alterada por leis ulteriores à sua edição.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 surgiram diversas discussões sobre a recepção de diversos dispositivos constantes do decreto, notadamente os que tratavam sobre as isenções e forma de cálculo do ISS sobre prestação de serviço de profissionais liberais. A discussão sempre encontrava repouso na tese, sempre defendida pela administração, da flagrância de uma isenção heterônoma promovida pela União quando da edição do decreto em face das teses levantadas pelos contribuintes de que não se presenciava isenções, mas hipóteses diferentes de aplicação da base de cálculo do tributo.

Essa discussão, contudo, foge ao assunto em mira.

Todas as discussões envoltas no Decreto-Lei 406/68 pareceram superadas com a edição da Lei Complementar n.º 87/96 (disciplinadora do ICMS) e da Lei Complementar 116/03 (disciplinadora do ISS).

Debrucemo-nos sobre a LC 116/03.

Tal como seu antecessor (Decreto-Lei 406/68) a LC 116/03 também tratou de prever base de cálculo, hipóteses de não incidência do tributo e de isenções, como também previu a lista de serviços tributáveis. Inovou ao prever, em virtude de previsão constitucional (art. 156, §3º, I), a alíquota máxima do ISS.

Frise-se, aliás, que perfilamos o entendimento de que a lista anexa de serviços constante na LC 116/03 é taxativa, não se permitindo o avanço do limite exposto na lista de serviços tributáveis pelos municípios quando da sua regular atuação legislativa no cumprimento de sua competência tributária. O que não implica dizer, necessariamente, que não poderá ser realizada interpretação razoável e prudente dos itens constantes na lista para fins de tributação.

Na mesma linha, a LC 87/96 também prevê a base de cálculo do imposto, isenções, formas de apuração dos créditos das operações tributadas e as aplicações das alíquotas interestaduais do imposto.

Certamente, e isso já foi anunciado no capítulo antecedente, as leis complementares federais concernentes aos impostos dos estados e municípios vieram com o mote de dirimir e evitar eventuais conflitos de competência tributária entre os diversos entes federativos.

Ainda que esse fosse o propósito, a perfeição almejada pelo legislador ordinário não foi conquistada já que não são raros os aparentes conflitos de normas tributárias que conduzem, necessariamente, à conflituosas interpretações de incidência da norma.

3. A fattispecie do caso: incidência ou não do ISS sobre embalagens graficamente preparadas para acomodação de mercadorias?

A questão de fundo que será apreciada nas ADIn's 4389 e 4413 é a incidência do ICMS sobre embalagens industrializadas em detrimento do ISS. Alegam os proponentes das ações que além da equivocada tributação do ISS sobre a venda dessas mercadorias às indústrias de produtos de consumo, os Estados-membros também entendem cabível a tributação, na venda, do ICMS.

A divergência reside na consideração ou não das embalagens industrializadas (muitas das quais graficamente modificadas com o fim de se consignar o logotipo das empresas clientes, o nome dos produtos, especificações técnicas, dentre outras) como mercadoria de circulação ou como resultado de serviço, prestado pelas indústrias de preparação destas embalagens. Adotando-se uma ou outra terminologia, haverá, por óbvio, a incidência de um ou outro imposto.

Considera-se “serviço” todo trabalho desempenhado pelo homem, através de um indivíduo ou da reunião de indivíduos sobre uma personalidade jurídica

(pessoas jurídicas, por exemplo) com fito à satisfazer a necessidade imediata do destinatário final dos serviços.

Serviço é, assim, a atividade prestada pelo homem que se encerra em si mesmo. Tem-se como exemplo a confecção de cartões de visitas, de programas publicitários, de serviços de limpeza e conservação, instituídos com o fim de satisfazer necessidades do destinatário final e encerrados com o aperfeiçoamento da atividade e com o atendimento da necessidade⁵.

De outro lado, o termo “mercadoria” é objeto de considerável controvérsia na doutrina, especialmente no que se refere à conceituação jurídica das operações relativas à sua circulação. Para a doutrina clássica, a circulação de mercadorias refere-se à efetiva transferência da posse ou da propriedade de uma coisa (que assumindo feição econômica passa a ser chamada de mercadoria) entre um ou mais sujeitos de direito.

Kiyoshi Harada (2009, p. 409), preleciona que “O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença reside que existe não é de substância, mas apenas de destinação.”.

Contudo, há fonte divergente na doutrina que amplia o conceito de circulação de mercadorias ao admitir que além da transferência da posse e da propriedade (circulação jurídica, consubstanciada pela execução de negócios jurídicos) a saída física de mercadoria da fonte de produção, **configurando uma etapa do processo de circulação até o destinatário do consumo final**, também configura circulação de mercadoria.

Nesse sentido é de importante anotação, a advertência trazida pelo mesmo célebre autor:

⁵ É interessante e pertinente o conceito de serviço trazido pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC – Lei n.º 8.078/98), em seu art. 3º, §2º: “*Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista*”.

“ O STF não chegou a definir uma posição clara a respeito. Porém, é certo que Oe xame atento de vários de seus acórdãos, prolatados no início da discussão doutrinária, permite concluir que aquela Alta Corte de Justiça deixou sinalizada a tese de que a ‘circulação de mercadoria’ não significa apenas circulação jurídica, mas também não admite a tributação de todo e qualquer deslocamento físico da mercadoria, mas somente daquele que representa uma movimentação em direção ao consumo.” (HARADA, 2009, p.409)

O que tem motivado os municípios a tributar a venda das embalagens industrializadas como serviço, certamente é a existência do item 13.05, constante na lista anexa da LC 116/03, que disciplina os serviços de “*composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*” como serviços tributáveis. Como adiantado, muitas embalagens industrializadas – senão todas – são personalizadas a fim de se atender às necessidades dos clientes, tais como a impressão do nome da empresa, do produto, etc.

É a consideração deste trabalho humano como única atividade preponderante que motiva a tributação pelas administrações municipais. A composição gráfica das embalagens (por composição gráfica entenda-se a elaboração e impressão de logos, textos, que no todo compõe um gráfico) é assumida, assim, como serviço independente prestado em favor dos clientes das indústrias especializadas e não como mercadorias.

A tese afiançada pelos municípios assume maior envergadura com a Súmula 156-STJ que endossa a tese de incidência exclusiva de ISS sobre o serviço de composição gráfica ainda que envolva o fornecimento de mercadorias.

Contudo, não se deve admitir como inflexível o texto da súmula. Veja-se que o enunciado nada mais demonstra que o serviço de composição gráfica é preponderante sobre a conceituação de ser, o trabalho final, mercadoria. A exemplo, tome-se o caso da panfletagem: houve o serviço de diagramação, grafismo, impressão; mas não se trata, aqui, de uma mercadoria, mas de um serviço consubstanciado em um produto.

No caso das embalagens industrializadas, contudo, não deve se assumir como preponderante o serviço de diagramação das caixas ou de grafismo. A circulação da embalagem, pronta após a personalização, é que se afigura como

preponderante. Tal premissa toma relevo quando considerado que as embalagens servem como acondicionamento dos produtos das empresas que as adquiriram, servindo o serviço gráfico, repise-se, como de personalização dessas caixas.

Muito mais se diga a partir da constatação de que muitas das caixas destinadas a esse acondicionamento, quando da chegada ao destino final da circulação, são destruídas ou, até mesmo, reutilizadas para acondicionamento de outros produtos.

As embalagens são inseridas no contexto produtivo como elementos de valoração do produto principal, integram o ciclo produtivo e de circulação, não possuindo especificação própria e única senão a de conduzir, com o devido acondicionamento, produtos ao destino final.

Os seus adquirentes, assim, não são seus destinatários finais mas apenas responsáveis pela sua inserção no mercado. As embalagens não são “o serviço de embalagens”, mas as mercadorias para as quais houve um serviço.

Na particularidade do caso, não se vislumbra a obrigação de fazer requerida quando da conceituação do serviço, mas somente a obrigação de dar as embalagens, prontas e personalizadas, ao destino final de sua própria produção.

Por tudo exposto, é de se verificar que o tributo devido por ocasião da venda de embalagens industrializadas não é o ISS, mas o ICMS, vez que preponderante a característica de mercadoria e não de serviço dos produtos tributáveis. Ainda que o item 13.05 da LC 116/03 possa surtir dúvidas no intérprete, é inconteste que a mercadoria “embalagem” não pode preencher a classificação do tipo, simplesmente por existir composição gráfica, sob pena de se considerar um atributo da mercadoria mais preponderante que sua destinação específica.

Conclusões

O tema, que está longe de ser resolvido em singelas linhas expositivas, requer franca apreciação por parte dos Tribunais pátrios, notadamente os

superiores. A inconstitucionalidade da interpretação de que item 13.05 congloba o serviço gráfico presente nas embalagens é medida que se impõe, sob pena de clara violação aos princípios da legalidade e isonomia.

Sob a mesma luz, deve-se também ponderar as consequências advindas da eventual procedência das ações constitucionais em voga, principalmente considerados os impactos nos cofres públicos em decorrência da não modulação dos efeitos da decisão, no caso do ingresso “a lote” de inúmeras ações de repetição de indébito com vistas à recuperação dos valores indevidamente recolhidos a título de ISS.

Não se deve olvidar, também, os reflexos da decisão nos cofres dos estados-membros, em se considerando que, apesar de considerado o ICMS como imposto devido na operação de venda de embalagens, certamente haverá aproveitamento das operações antecedentes como crédito das operações de circulação vindouras, intento que parece o mais desejado por parte dos contribuintes e que, certamente, serviu como argumento com maior relevo para o patrocínio das teses apresentadas no singelo trabalho.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2009. 464 p.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de setembro de 2003. Dispõe sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 236.604 – PR. Rel. Min. Carlos Velloso, 1999). Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>>

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2009.