

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA"

DÉCIO SEIJI FUJITA¹

RESUMO

O imposto sobre serviços de qualquer natureza cuja competência é atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, nos moldes preconizados pelo artigo 156, inciso III, combinado com o artigo 32, § 1º, da Constituição da República e, quando ocorrer a subsunção do comportamento do contribuinte (fato) à norma, no caso, algumas das hipóteses previstas na lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, como regra, incidirá o imposto sobre serviço. Todavia, em muitos casos há dúvidas sobre qual o tributo deve ser exigido do contribuinte, cujo comportamento, em princípio, pode dar ensejo à cobrança de imposto sobre serviços de qualquer natureza ou imposto sobre a circulação de mercadorias ou imposto sobre produtos industrializados a depender da interpretação dada ao caso concreto. Oportuno ressaltar que a competência para a instituição desses impostos é afeta aos entes políticos especificamente determinados pela Constituição Federal, cabendo aos Estados e o Distrito Federal a instituição do imposto sobre a circulação de mercadorias, à União a instituição de imposto sobre produtos industrializados e aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Um desses exemplos é a dicotomia existente sobre a incidência de imposto sobre serviços ou imposto sobre a circulação de mercadorias sobre a denominada "industrialização sobre encomenda", cujo tema já causou muitos debates na doutrina e na jurisprudência. Frise-se que atualmente consolidou-se a jurisprudência a favor do Fisco Municipal e Distrital admitindo a cobrança de imposto sobre serviços, enquadrando-se tal serviço no item 14.05 da lista de serviço anexa a Lei Complementar nº 116/03.

Palavras-chave: imposto sobre serviços, item 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, competência, "industrialização por encomenda".

¹ Procurador do Município de Diadema, Advogado militante nas áreas de Direito Civil, Penal e Tributário, Articulista, Parecerista, Pós-graduado com especialização em Direito Público pela Escola Paulista de Direito, Pós-graduado com especialização em Direito Tributário pelo Centro Universitário de Bauru.

SUMÁRIO

1 - COMPETÊNCIA.....	03
2 – NATUREZA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.....	07
3 – CONFLITO NA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.....	09
4 – “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”.....	11
5 – CONCLUSÃO.....	16
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	18

1 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nosso país adotou como forma de Estado a forma federativa que implica em dizer que existem diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, consoante dispõe o artigo 18, da Constituição da República.

Dessa forma, vê-se que o Estado federativo brasileiro é composto pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, dotados de competência legislativa plena, os quais são pessoas políticas com capacidade de editar atos normativos primários obedecidos às matérias a elas atribuídas pela Constituição Federal.

Dispõe a artigo 145, da Constituição Federal que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Como bem lembrado por José Afonso da Silva² “A competência tributária é discriminada pela Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Compreende a competência legislativa plena, e é indelegável...”

De uma forma singela, tem-se que a competência tributária nada mais é do que a atribuição ou poder extraído diretamente da Constituição, para as pessoas políticas editar leis de forma abstrata instituindo tributos, podendo-se aqui se valer da cátedra de Paulo de Barros Carvalho³ que afirma

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

² SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003, pág. 699.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, São Paulo, editora Saraiva, 9ª edição, 1997, pág. 140.

Sacha Calmon⁴ leciona que

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias).

Importante anotar que inexistente qualquer outra pessoa jurídica com competência tributária em nosso ordenamento jurídico além das supramencionadas.

Pode ocorrer de uma pessoa jurídica de direito público, como por exemplo, uma autarquia, receber do ente competente por meio de lei (leia-se pessoa política – união, estado, distrito federal ou município) atribuições para arrecadar e fiscalizar determinado tributo. Neste caso, fala-se em capacidade tributária ativa e não em competência tributária que é indelegável.

A capacidade tributária ativa confere a pessoa jurídica de direito público, a possibilidade de integrar a relação jurídico-tributária no polo ativo somente arrecadando e fiscalizando, assim como a possibilidade de arrecadar e também permanecer com o tributo arrecadado, denominando-se neste caso a parafiscalidade, como ocorre com os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAC entre outros).

Na seara tributária a repartição de competências é atribuída exclusivamente à Constituição Federal, salientando que nenhum outro instrumento normativo pode no nosso país estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, ressalvadas as emendas constitucionais.

Quanto esta última espécie legislativa é importante frisar que em se tratando de competência tributária conferida exclusivamente aos entes políticos que compõe a forma federativa de Estado, nem a emenda constitucional poderá abolir, pois constitui cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal).

⁴ Revista do Advogado, Temas atuais de Direito Tributário, nº 118, dezembro de 2012, pág. 166.

Oportuno mencionar que mesmo com essa rigidez constitucional é possível haver alterações na distribuição de competências, como bem observado por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁵:

Prova de que alterações, e até supressões, são cabíveis foi dada pela Emenda Constitucional nº 3/93. Esta Emenda determinou a extinção da competência para instituição de dois impostos que haviam sido originariamente previstos na Carta de 1988: o Imposto Adicional ao Imposto sobre a Renda (AIR), dos estados e DF, e o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC), dos municípios e DF. Esta supressão de competências, todavia, não foi entendida como tendo colocado em risco a integridade da Federação, uma vez que a perda da arrecadação decorrente desses impostos não chegou a prejudicar de forma importante a autonomia financeira dos entes federados atingidos.

Ainda, importante esclarecer que a Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos os institua por meio de lei.

A título de ilustração o artigo 156, I, da Constituição da República, concede aos municípios a competência para instituição de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não significando que qualquer município possa imediatamente exigir do contribuinte o tributo.

Será necessário que o poder legislativo local edite lei que descreva todos os elementos jurídicos essenciais, vale dizer, o fato gerador da obrigação tributária principal (hipótese de incidência), a base de cálculo, as alíquotas, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Oportuno esclarecer que do estudo da competência tributária é possível extrair alguns princípios como o da facultatividade, o da incaducabilidade, o da irrenunciabilidade e o da indelegabilidade.

Segundo Ricardo Cunha Chimenti⁶

⁵ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; Direito tributário na constituição e no STF. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007, pág. 03.

⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas, Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010, pág. 17/18.

Princípio da facultatividade. O titular da competência tributária pode até mesmo optar por não exercitá-la (muitos Municípios não instituíram o ISS por entenderem que o custo da sua administração seria maior do que o valor arrecadado)...

Princípio da inciducabilidade. A circunstância de um ente político não instituir desde logo o seu tributo não o impede de legislar sobre a matéria e instituí-lo a qualquer tempo.

Princípio da irrenunciabilidade. Um ente político não pode editar uma lei renunciando à competência que lhe foi deferida pela Constituição Federal para instituir um tributo, embora possa conceder isenções.

Princípio da indelegabilidade. Um ente político não pode atribuir seus poderes de legislar sobre tributos a outro ente político. O não exercício da competência tributária por determinada pessoa política não autoriza que outro ente político passe a exercitá-la.

Importante lembrar, por fim, que a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza é atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, nos moldes preconizados pelo artigo 156, inciso III, combinado com o artigo 32, § 1º, da Constituição da República, obedecidos os ditames da Lei Complementar nº 116/2003.

2 – NATUREZA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza incide sobre a prestação de serviço que consiste em uma obrigação de fazer, ou seja, uma conduta humana voltada a desenvolver um esforço humano em favor de um terceiro.

Como bem explicitado pelo Kiyoshi Harada⁷

Serviço significa um bem econômico **imaterial**, fruto de esforço humano aplicado à produção. “*É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material*” (Cf. Grande enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: delta, 1970, vocábulo serviço).

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem **imaterial** (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem **material** (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.

Importante lembrar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do artigo 110, do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual deve ser mantido o conceito da obrigação de fazer do direito civil.

Mais uma vez nos valem dos ensinamentos de Kiyoshi Harada⁸ que asseverou

Se a Constituição Federal utilizou a expressão *serviços de qualquer natureza* para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente, o conceito dado pelo direito privado é vinculante, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito. Isso está expresso no art. 110 do CTN.

Oportuno ressaltar que em se tratando de obrigação de dar e utilizando-se novamente do conceito do direito civil, não incidirá o imposto sobre serviços, mas sim o imposto sobre circulação de mercadorias.

⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário Municipal. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007, pág. 221

⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário Municipal. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007, pág. 220

Exemplo típico da incidência de ICMS, afastando a cobrança de ISS, recai sobre operações de locação de bens cuja natureza se subsume na obrigação de dar e não de fazer, inclusive é objeto de súmula vinculante nº 31:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

3 – CONFLITO NA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO

O conflito entre os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) pode ocorrer a depender da interpretação dada ao caso concreto, pois determinados fatos podem dar ensejo a exigência de imposto sobre serviços ou imposto sobre produtos industrializados ou imposto sobre circulação de mercadorias.

Isso porque o ente político estadual pode entender que incide exclusivamente ICMS na venda de mercadorias que sofreu algum beneficiamento na sua cadeia produtiva, como pode também entender o ente político municipal que incide ISS sobre o serviço de beneficiamento, podendo ainda se vislumbrar de a União entender que incide IPI em razão de se tratar de industrialização de produtos.

Abstraindo a questão do IPI em razão de o presente trabalho se ater a problemática da “industrialização por encomenda”, nota-se que o aparente conflito entre os entes estaduais e municipais, também incluído o ente distrital que exerce as competências estaduais e municipais (art. 32, § 1º, da CF), já foi dirimido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça na medida em que entendeu ser competência do Município a exigência de ISS afastando o ICMS.

Isso porque as empresas que prestam serviços de beneficiamento de produtos, especialmente os elencados no item 14.05⁹ da lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, praticam uma obrigação de fazer dando ensejo a incidência de ISS pelo trabalho humano prestado.

Afasta-se a exigência do ICMS, uma vez que não há que se falar em beneficiamento dentro da cadeia produtiva do bem posto a venda, pois aqui há uma prestação de serviço de beneficiamento do produto final prestado por uma empresa instituída exclusivamente para realizar tal atividade.

Corroborar tal assertiva o fato de que a mercadoria é encaminhada à empresa de beneficiamento que presta o serviço de restauração, recondicionamento, pintura, lavagem, anodização, galvanoplastia etc, que, após o beneficiamento, devolve a mercadoria para a empresa original que a vende.

⁹ 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

Ressalte-se que se não for exigido o ISS da empresa de beneficiamento nenhum tributo dela seria exigido, pois ela também não vende esta mercadoria não sendo passível de ser tributa por ICMS.

4 – “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”

Consoante acima já asseverado o tema “industrialização por encomenda”, já causou muita controvérsia na medida em que possibilitava, a depender da interpretação dada ao caso concreto, dar ensejo a incidência de ISS ou ICMS.

Hodiernamente, com a alteração do item 14.05 da Lista de Serviços anexa a LC nº 116/2003, permitiu-se expressamente a incidência de ISS sobre serviços de **“Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”**, afastando a incidência do ICMS.

A pacificação da exigência do ISS nos serviços ditos “industrialização por encomenda” é observada na decisão prolatada pela Décima Quinta Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento da Apelação nº 0125589-61.2007.8.26.000, relatado pelo Desembargador Kenarik Boujikian, j. 25/09/2014:

EMENTA: Apelação. Ação Anulatória de lançamento de

ISSQN. Atividade de “industrialização por encomenda”.

1. Atividade enquadrada no item 14.05 da lista de serviços anexa à lei complementar 16/03. Ausente a circulação de mercadorias no âmbito da atividade da apelante.

2. Incidência de ISSQN em detrimento de ICMS ou IPI.

Recurso não provido

No mesmo sentido já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça, inclusive citado no corpo do acórdão supracitado:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, I, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

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

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

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

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal

nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descondição à hipótese de incidência do ISS." (Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 -citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457).

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

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

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

"14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer."

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

de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

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

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

14. Recurso especial provido.

Por fim, oportuno ressaltar que o entendimento esposado pelo C. Superior Tribunal de Justiça se consolidou conforme se depreende do recente julgado da 1ª Seção, Embargos de Divergência em Agravo nº 1.360.188-RS, Ministro Relator Mauro Campbell Marques, j. 06/05/2014:

PROCESUAL CIVL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ISS. BENFICAMENTO E POLIMENTO DE PEÇAS DE METAL. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A prestação de serviço de beneficiamento e polimento de peças de metal, por encomenda ("industrialização por encomenda"), subsume-se à previsão contida no item 14.05 da Lista Anexa à LC 116/2003, razão pela qual é legítima incidência do ISS sobre a atividade.

2. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).

3. Recurso não admitido.

Vale lembrar que nesses casos de “industrialização por encomenda” não há circulação de mercadorias, uma vez que elas são encaminhadas para uma empresa de beneficiamento e após são devolvidas à empresa originária para serem comercializadas (vendidas).

5 – CONCLUSÃO

O tema “industrialização por encomenda” já despertou acalorados debates doutrinários e jurisprudenciais na vigência do Decreto-Lei 406/68, cuja lista de serviços anexa a ela foi alterada pela vigência da atual Lei Complementar nº116/2003 que trata sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O principal debate era travado entre os Estados, incluído o Distrito Federal quando exerce a competência estadual, e os Municípios e também o Distrito Federal quando exerce a competência municipal, uma vez que aqueles entendiam que incidia ICMS ao passo que estes entendiam que incidia ISS.

A Fazenda Estadual exigia ICMS por entender que o beneficiamento realizado na mercadoria pela empresa beneficiadora não passava de mera cadeia produtiva no qual o destino principal era a venda da mercadoria, diferentemente da Fazenda Municipal que acreditava que podia exigir o ISS em razão de existir na realidade uma prestação de serviços.

Acabou por preponderar no Colendo Superior Tribunal de Justiça a incidência de ISS, conforme decisões colacionadas em virtude de realmente existir a prestação de serviços realizado por conduta humana.

Isso porque, se não incidisse o ISS as empresas instituídas para o fim de realizar beneficiamentos nas mercadorias não seriam tributadas na medida em que também não as vendiam (não circulavam a mercadoria), pois tal tarefa era afeta a empresa de origem.

Desse modo, concordamos integralmente com a posição do Colendo Superior Tribunal de Justiça que bem dirimiu a questão da “industrialização por encomenda” ao atribuir aos Municípios e ao Distrito Federal quando no exercício da competência municipal, a possibilidade de exigir o imposto sobre os serviços de qualquer natureza.

Ademais, importante lembrar que pela natureza jurídica da prestação de serviço dada pela legislação civil (obrigação de fazer), cuja definição não pode ser alterada pela legislação tributária, nos moldes preconizados pelo artigo 110, do Código

Tributário Nacional, era mesmo o caso de prevalecer a incidência do ISS.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; **Direito tributário na constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007.

CAPEZ, Fernando; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ROSA, Márcio Fernando Elias; e SANTOS, Marisa Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Editora Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Sinopses jurídicas, Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

_____. **Comentários à Constituição Federal, Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 11ª edição, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros editores, 22ª edição, 2003.

REVISTA DO ADVOGADO. Temas atuais de direito tributário. São Paulo: Nº 118, 2012.