

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

REGIANA LISBOA DA SILVA

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DO ISS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COM
O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**

CURITIBA – PR

2017

REGIANA LISBOA DA SILVA

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DO ISS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COM
O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

REGIANA LISBOA DA SILVA

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DO ISS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COM O
ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em
Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Aplicadas, Universidade Federal do
Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Orientador – Setor de Ciências Jurídicas – UFPR

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Curitiba, 30 de junho de 2017.

“E ainda que tivesse o dom de profecia, e conhecesse todos os mistérios e toda a ciência, e ainda que tivesse toda fé de maneira tal que transportasse os montes, e não tivesse caridade, nada seria.”

I Coríntios, 13-2.

RESUMO

O presente trabalho busca examinar o ISS e os principais conflitos tributários envolvendo esse imposto municipal, o ICMS e o IPI, especialmente após o advento da Lei Complementar nº 116/2003. Portanto, o estudo tem por objetivo encontrar possíveis soluções, pela análise do texto constitucional, aliada à doutrina jurídica e aos seus posicionamentos sobre tal impasse. Para isso buscou-se, primeiramente, conceituar e assimilar toda a estrutura das normas jurídicas tributárias; em seguida fez-se um aprofundamento do estudo do imposto municipal; por fim, foi necessário fazer as devidas comparações entre o ISS, o ICMS e o IPI, pelo exame da regra-matriz de incidência de cada um para evidenciar os conflitos e, por fim, expor um norteamento para suas soluções.

Palavras-chave: ISS. Conflitos Tributários. Regra-matriz de incidência. Competência Tributária.

ABSTRACT

The present work seeks to examine the ISS and the main tax conflicts involving this municipal tax, the ICMS and the IPI, especially after the advent of Complementary Law n. 116/2003. Therefore, the study aims to find possible solutions by the analysis of the constitutional text, allied to the legal doctrine and their positions on such impasse. For this purpose, we first sought to conceptualize and assimilate the whole structure of the tax rules. Then, a deepening in the study of the municipal tax. Finally, it was necessary to make the necessary comparisons between the ISS, the ICMS and the IPI, by examination of the matrix rule of incidence of each one to highlight the conflicts and, at the end, to expose a guide to their solutions.

Keywords: ISS. Tax Conflicts. Matrix Rule Of Incidence. Tax Power.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. NORMAS JURÍDICAS.....	9
2.1 AS ESPÉCIES DE NORMAS JURÍDICAS.....	9
2.2 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	12
2.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
3. ESTRUTURA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA...21	
3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS	21
3.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS.....	22
3.2.1 Introdução	22
3.2.2 A Hipótese de incidência tributária do ISS	24
3.2.2.1 Considerações gerais.....	24
3.2.2.2 Conceito de serviço.....	26
3.2.3 A Consequência tributária do ISS	27
3.3 O ISS NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.....	36
4. CONFLITOS TRIBUTÁRIOS ENVOLVENDO O ISS	41
4.1 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA.....	41
4.2 TRIBUTOS SUJEITOS A CONFLITOS COM O ISS	44
4.2.1 Introdução	44
4.2.2 O IPI e sua hipótese de incidência tributária	45
4.2.3 O ICMS e sua hipótese de incidência tributária	48
4.3 CONFLITOS ENTRE ISS X ICMS X IPI	52
4.4 A SOLUÇÃO CONSTITUCIONAL DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	57
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS.....	64

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade vista como um todo se torna um instrumento imprescindível para avaliar qualquer empresa em todos os aspectos, uma vez que evidencia os fatos de forma panorâmica; e assim, dentre as várias ramificações da contabilidade, percebe-se que a gestão dos tributos é de suma importância nas organizações. Diante deste contexto, torna-se imprescindível a correta interpretação da legislação tributária, todavia, tal interpretação acaba esbarrando nos chamados conflitos de competência, que são aqueles em que um ente tributante invade a competência tributária de outro.

A Constituição Federal expressa com clareza às atribuições do poder de tributar das esferas de governo.

Pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar. Os arts. 153 a 156 da Constituição Federal tratam da atribuição de competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios¹.

Porém, através das normas infraconstitucionais podem ocorrer conflitos entre tais atribuições, um exemplo deste possível conflito surgiu com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Em relação à Lei Complementar nº 116/2003, a qual dispõe sobre o ISS e todos os aspectos que o envolvem, dentre eles sua hipótese de incidência, conflita com os impostos de competência estadual e federal, ICMS e IPI, respectivamente, onde reside nosso interesse maior.

Diante do exposto, pergunta-se: Qual o embasamento legal, atrelado à Constituição Federal, para solucionar o conflito de competência, ou, mais precisamente, o conflito de interpretação tributária com o advento da Lei Complementar nº 116/2003?

A resposta para tal questionamento é também o objetivo geral deste trabalho acadêmico, ou seja, esclarecer com base no texto constitucional, qual a correta identificação da hipótese de incidência dos impostos a mercê de conflitos de competência tributária com o advento da Lei Complementar nº 116 de 2003.

¹ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 31.

Para obter uma resposta clara para tal questionamento, o presente trabalho também traçará alguns objetivos específicos a fim de nortear o estudo:

- Conceituar a norma jurídica tributária;
- Conceituar e explanar acerca da hipótese de incidência tributária;
- Discorrer sobre o Imposto Sobre Serviços e sua estrutura;
- Verificar os conflitos tributários envolvendo o ISS e suas soluções.

Através dos objetivos específicos acima elencados é que a presente pesquisa encontrará meios de chegar ao objetivo geral e, conseqüentemente, apresentar possíveis soluções para tal empenho.

Conforme mencionado, a Constituição Federal de 1988 incumbe a cada ente federativo atribuições ao poder de tributar, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, têm cada qual sua competência tributária identificada na Lei Maior. Entretanto, podem surgir invasões de competência por alguma esfera de governo em detrimento de outra, dando origem aos chamados “conflitos de competência” tributária.

Muitos autores corroboram da opinião de que tais conflitos ocorrem quando a legislação complementar extrapola os limites que lhes foram atribuídos, tal afirmativa reitera o tema deste trabalho que versa sobre os conflitos de competência tributária com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja atribuição compete aos municípios e ao Distrito Federal. Porém, a legislação acima mencionada, esbarra na mesma hipótese de incidência do imposto estadual (ICMS) e do imposto federal (IPI).

Conflitos tributários são temas recorrentes no âmbito jurídico e seu entendimento muitas vezes é de difícil clareza para muitos contribuintes, neste sentido, entende-se que tal pesquisa acadêmica pode auxiliar na resposta deste problema a partir da análise que, segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr ², “*significa resolução ou solução regressiva, que consiste em estabelecer uma cadeia de proposições, a partir de uma proposição que por suposição resolve o problema posto, remontando às condições da solução*”.

² Apud GUSTAVO MASINA, **ISSQN: Regra de Competência e Conflitos Tributários**, p. 10.

2. NORMAS JURÍDICAS

2.1 AS ESPÉCIES DE NORMAS JURÍDICAS

Sabe-se que o Direito norteia a vida em comunidade, GILBERTO VIEIRA COTRIM comenta que o direito “*Nasceu da necessidade de se estabelecer um conjunto de regras que dessem uma certa ordem á vida em sociedade.*”³; citando ainda o antigo provérbio romano: “*ubi societas, ibi jus*” – “*...onde há sociedade, existe o Direito*”. Ou seja, o direito dita regras para o convívio social e interfere nas condutas humanas, impedindo, sempre que possível, que surjam os conflitos sociais. Tais regras são chamadas de normas jurídicas, conforme recomendação de GERALDO ATALIBA “*O direito (em sentido objetivo) é um conjunto de normas que – por isso que integrando a ordem jurídica – se chamam normas jurídicas*”⁴.

Conforme ADRIANO SOARES DA COSTA,

A norma jurídica é das mais importantes criações do homem. Por ela se fixam as condutas relevantes para o Direito, e se atribuem efeitos jurídicos que devem ser atendidos, posto por vezes muitas não sejam. Mas é preciso deixar assente, desde já, que *as normas jurídicas mais são atendidas que desatendidas, ou do contrário não cumpriria o Direito a sua função de meio de adaptação social*. Aqui reside fundamental afirmação, que algumas teorias gasosas confundem e empanam: o Direito visa a influir a conduta humana, conformando-a. Se a norma jurídica é desatendida, há patologia, que deve ser reprimida pelos meios de coerção previstos pelo sistema jurídico⁵.

Um dos pilares do Direito é a correta fiscalização do cumprimento das normas jurídicas, caso contrário, o Direito não estaria desempenhando o seu papel no âmbito social. De igual maneira, quando a norma não é cumprida, o sistema jurídico deve agir de forma coercitiva: “*...as normas jurídicas são, essencialmente, regras sociais*” (COTRIM)⁶. Complementando, MAURÍCIO DAURI TIMM DO VALLE afirma ainda que “*Todas as normas jurídicas são normas de conduta*”⁷.

³ **Direito e Legislação**, p. 11.

⁴ **Hipótese de incidência tributária**, p. 22.

⁵ **Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho**, p. 2.

⁶ **Direito...**, *op. cit.*, p. 12.

⁷ **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. 85.

Para HANS KELSEN, “...uma norma seria jurídica quando o seu descumprimento pelo destinatário ensejasse a aplicação coativa de uma sanção, ou seja, com o uso da força física, se necessário”.⁸ Complementando “Para a doutrina kelseniana, a formulação do Direito dava-se com fundamento na chamada ‘norma dúplice’ ou ‘norma complexa’, formada pela ‘norma primária’ e pela ‘norma secundária’” (DANIEL PROCHALSKI)⁹.

KELSEN, em sua obra “Teoria Geral das Normas,” entende que a norma primária é “...aquela que determina a conduta desejada, e a norma secundária como aquela que estabelece a sanção pelo descumprimento da primeira”; ou seja, as normas secundárias são necessárias para garantir o cumprimento das normas primárias, punindo a falta dele¹⁰. Sintetizando com MARCELO CARON BAPTISTA:

Seguindo a orientação de Hans Kelsen, tem-se que a toda norma de conduta (primária) corresponde uma essencial norma sancionatória (secundária), de maneira que o descumprimento da conduta humana determinada pela primeira implica a incidência da segunda¹¹.

A tese de CARLOS COSSIO “...apesar de não coincidir em alguns pontos com a teoria de Hans Kelsen, também via a norma jurídica como dupla ou complexa”¹². COSSIO, porém, chama a norma primária de “endonorma” e a secundária de “perinorma”.

É semelhante também o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, a respeito:

...norma primária – ou endonorma, segundo Cossio – a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e norma secundária – ou perinorma, na denominação de Cossio – a que prescreve uma sanção, no caso de descumprimento da conduta prevista na norma primária¹³.

Contudo, o autor defende que a junção das duas normas, primária e secundária, forma a norma completa.

⁸ Teoria Pura do Direito, p. 33-35.

⁹ ISS – Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência, p. 136.

¹⁰ Teoria Geral das Normas, p. 181.

¹¹ ISS: do texto à norma, p. 115.

¹² Apud DANIEL PROCHALSKI, ISS – Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência, p. 136.

¹³ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 31.

NORBERTO BOBBIO concorda com essa ideia¹⁴, acrescentando, ainda, que “...a norma jurídica é aquela que pertence a um ordenamento jurídico...”, “...com o que entende que a significação do jurídico está em uma norma pertencer a um ordenamento, e não na norma em si mesma”¹⁵.

Resumidamente, quem melhor define a norma jurídica é PAULO DE BARROS CARVALHO:

Toda norma jurídica é constituída por duas partes: uma hipótese de incidência – também chamada de antecedente, suporte fático, pressuposto de fato, descritor normativo – e uma consequência jurídica – mandamento, regra jurídica. A hipótese contém a descrição, teórica e abstrata, de um evento do mundo fenomênico, o qual, se ocorrer, deflagrará a incidência da respectiva regra jurídica, tendo, então, como efeito automático e infalível, o nascimento da relação jurídica ali prevista. Na consequência, há a previsão abstrata de um comando jurídico, o qual prescreve que o destinatário da norma deve sujeitar-se a uma determinada conduta [...] Dizendo de outra forma, somente há a incidência de uma norma jurídica quando um fato ocorrido no mundo real subsumir-se (corresponder) ao modelo teórico previsto na hipótese de incidência¹⁶.

Sabendo que as normas jurídicas são excepcionais, dentro de uma sociedade, devemos considerar importante também as fontes pelas quais as normas adentram o sistema jurídico. Nesse contexto, COTRIM explica que “A palavra fonte tem significado comum de lugar de onde a água surge, nasce ou jorra [...] mas podemos usar essa palavra num sentido amplo e figurado quando falamos em fontes do direito ou fontes da norma jurídica”¹⁷.

COSTA afirma que as normas jurídicas adentram no sistema jurídico através da constituição, das leis, dos decretos, das portarias, que são exemplos de tais fontes de direito¹⁸. Já COTRIM afirma, enfaticamente, que são quatro as fontes clássicas do Direito: a lei, o costume jurídico, a jurisprudência e a doutrina jurídica.

A lei é, sem dúvida, a mais importante fonte formal do Direito. Entende-se por lei a norma jurídica escrita emanada de poder competente. A lei está presente na legislação, que é o conjunto das leis vigentes em um país [...]. O costume jurídico é a norma jurídica que não faz parte da legislação. É criado espontaneamente pela sociedade, sendo o resultado de uma prática geral obrigatória, constante e prolongada. [...] Nos dias atuais, com exceção de poucos países, o costume deixou de ser a principal fonte do Direito. Entretanto, ainda mantém seu valor como fonte alternativa ou supletiva, nos

¹⁴ Apud DANIEL PROCHALSKI, *ISS – Regra...*, op. cit., p. 137.

¹⁵ *Ibidem*, p. 137.

¹⁶ *Teoria da norma tributária*, p. 48.

¹⁷ *Direito...*, op. cit., p. 13.

¹⁸ *Teoria da incidência da norma...*, op. cit., p. 3.

casos em que a lei for omissa, isto é, na falta de lei. [...] Devemos salientar que o costume jamais poderá ser aplicado se for contrário a uma determinação legal.

Chamamos de jurisprudência o conjunto de decisões judiciais uniformes e reiteradas (repetidas) sobre determinados assuntos. A jurisprudência vai-se formando a partir das soluções adotadas pelos órgãos judiciais ao julgar casos ou questões jurídicas semelhantes.

A doutrina jurídica é o conjunto sistemático de teorias sobre o Direito elaborado pelos grandes juristas. [...] O parecer em comum sobre determinados assuntos, de diversos especialistas de notório saber jurídico, constitui verdadeiras normas que orientam legisladores, juízes e advogados¹⁹.

É de se notar que as normas jurídicas são elaboradas com base nas diversas fontes do direito, e tais fontes são criadas em virtude da necessidade de organização da vida em comunidade; e as normas existem nas mais diversas áreas do direito: comercial, civil, penal, tributário *etc.*

Isso posto, didaticamente, iremos aprofundar-nos na norma jurídica tributária. MARÇAL JUSTEN FILHO afirma que a norma tributária é estabelecida como consequência de uma situação ideal em que alguém deva, obrigatoriamente, levar dinheiros aos cofres públicos²⁰.

2.2 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Conforme debatido anteriormente, a norma tributária é uma vertente das diversas normas fixadas no sistema jurídico. MARCELO CARON BAPTISTA salienta que as normas tributárias são de diversas naturezas, sendo que estabelecem:

a) os princípios tributários, a competência tributária das pessoas políticas de Direito Público e os direitos e as garantias do contribuinte; b) os deveres tributários relativos ao pagamento de determinadas quantias em dinheiro ou entrega de determinados bens ao Estado; c) os deveres instrumentais tributários, que correspondem a obrigações tributárias diversas da entrega de dinheiro ou de bens ao estado²¹.

Entretanto, BAPTISTA alerta para o fato de que nem toda norma jurídica que obrigue o cidadão à entrega de bem ao Estado possui natureza tributária, ou seja, para a correta verificação da norma de incidência tributária, é preciso identificar os elementos que a constituem:

¹⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 14-15.

²⁰ **O Imposto Sobre Serviço na Constituição**, p. 41.

²¹ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 117.

Para identificar a norma de incidência tributária, inicia-se por entendê-la como aquela que, diante da ocorrência de limitados e pré-determinados fatos, estabelece uma relação jurídica, de natureza tributária, que tem por objeto o tributo consistente na entrega, ao Estado, de dinheiro ou de bem de expressão econômica equivalente, decorrente de lei, e que contemple, em sua hipótese de incidência, a descrição de um evento lícito.

Definir, então, o caminho para a identificação da norma jurídica de natureza tributária é essencial para que não se a confunda com regras de conteúdo semelhante ²².

Seguindo essa linha de pensamento, percebe-se que a norma de incidência tributária tem a função de evidenciar os fatos, limitados e pré-determinados, que obrigam o sujeito passivo à entrega de um montante ao sujeito ativo.

É de suma importância salientar também que *“...os acontecimentos verificados no mundo dos fatos (não jurídico) que não possam ser descritos (formalizados) pela linguagem do Direito, não se prestam a ser elevados à categoria de hipóteses de incidência normativas...”* ²³.

Abaixo temos o exemplo,

Imaginemos que o suporte fático abstrato ou a hipótese de incidência de uma norma descreva a realização de negócio jurídico com produto industrializado. Adiantamos que essa é uma das hipóteses de incidência do IPI. Se essa lei for vigente, qualquer pessoa que, no mundo dos fatos, realizar um negócio jurídico com produto industrializado, terá desempenhado **in concreto** aquilo que a norma previu **in abstrato**. Haverá, nesse caso, a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma e, por meio da incidência normativa, esse fato tornar-se-á jurídico (VALLE) ²⁴.

Isso é, a norma jurídica tributária estabelece os preceitos para identificação do fato, que, num primeiro momento, é não jurídico, *“in abstrato”*; portanto, se o fato não ocorrer, a norma não é aplicada, e somente será aplicada após a ocorrência do fato jurídico, ou seja, realizado, *“in concreto”*. No exemplo mencionado, o fato jurídico é a realização do negócio – venda do produto industrializado – e salienta-se também que, se o produto não fosse industrializado, não corresponderia à tal hipótese de incidência do IPI, ou seja, o fato não corresponderia à norma prescrita. Dessa maneira, *“...para que ocorra a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, é preciso que suceda o suporte fático suficiente ou necessário”* (VALLE) ²⁵.

²² *Ibidem*, p. 117.

²³ *Ibidem*, p. 113.

²⁴ **Princípios constitucionais...**, *op. cit.*, p. 89.

²⁵ *Ibidem*, p. 89.

GUSTAVO MASINA observa que *“De nada importa à aplicação das normas de competência tributária os fatos sociais (eventos); a ela importa, sim, a verificação da ocorrência do fato jurídico apontado em seu conseqüente”*²⁶.

Complementando:

O conseqüente da norma jurídica [...] é implicado pela ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência, representando uma relação jurídica. É uma proposição prescritiva de uma relação intersubjetiva, que vincula um devedor a um credor, enlaçando-os em torno de uma prestação (BAPTISTA)²⁷.

Portanto, fica evidente que a aplicação da norma se dá com a ocorrência do fato jurídico, independentemente da adesão à norma jurídica por parte do seu destinatário: *“...a incidência, para ocorrer, não depende da adesão daqueles a quem a norma é destinada”* (BECKER)²⁸. BAPTISTA ensina que *“Após a incidência da norma tributária, a existência jurídica do tributo e sua exigência independe de qualquer anuência do sujeito passivo”*; e complementa: *“Basta que a norma tributária seja decorrente de enunciado legal e válido e vigente à época do fato previsto na hipótese de incidência”*²⁹. Ou seja, após a incidência da norma, os fatos se tornam jurídicos.

Depois de, resumidamente, tratarmos das normas jurídicas tributárias, e, mais precisamente do fenômeno da incidência, passamos agora à análise da regra-matriz de incidência tributária e das suas características.

2.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme visto anteriormente, as normas tributárias são aquelas que obrigam, através de uma conduta previamente descrita, o sujeito passivo, à entrega de dinheiro ou bem ao sujeito ativo, como consequência do fato descrito. BAPTISTA afirma que as normas de incidência tributária diferenciam-se das demais normas jurídicas pela sua função de incidência.³⁰ Segundo PONTES DE MIRANDA, “O

²⁶ **ISSQN: Regra de competência...**, *op. cit.*, p. 15.

²⁷ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 113.

²⁸ **Teoria geral do direito tributário**, p. 328-329.

²⁹ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 117.

³⁰ *Ibidem*, p. 117.

*exame da incidência é imprescindível, pois é através dela que os fatos sociais se transformam em fatos jurídicos”*³¹.

Para realizarmos o estudo da regra-matriz de incidência tributária, devemos lembrar que a estrutura da norma jurídica é composta pela endonorma e pela perinorma, conforme a terminologia de COSSIO. “*A estrutura da endonorma e a da perinorma se equivalem; ambas comportam uma consequência (comando ou apódose) imputada a um antecedente (hipótese ou prótese)*”, como leciona MARÇAL JUSTEN FILHO³². Concordando com essa estrutura, PAULO DE BARROS CARVALHO indicou critérios para identificação da hipótese de incidência da norma e da sua consequência tributária, como bem interpretou PROCHALSKI:

Procurou o autor demonstrar que, na norma jurídica tributária, há certos “critérios” que não se encontram na hipótese [...] deixando na hipótese somente os critérios necessários à identificação do fato jurídico tributário, e atribuindo à consequência os critérios aptos a identificar a relação jurídica³³.

Dentro da hipótese de incidência, os critérios que a compõem são o material, o espacial e o temporal. JUSTEN FILHO explica que “*Na hipótese, são critérios para reconhecer o fato cuja ocorrência concreta fará atuar a previsão da consequência...*”; e na consequência, encontram-se o critério pessoal e o quantitativo, ou seja, os “*...critérios para identificar a relação jurídica individualizada que se efetivará em decorrência do fato jurídico*”³⁴. Passemos então ao exame de tais critérios.

Os critérios da hipótese de incidência são os responsáveis pelo reconhecimento do fato tributário, nas palavras de CARVALHO, interpretado por PROCHALSKI:

...os critérios hábeis a identificar a ocorrência do fato tributário, descrito na hipótese tributária (descriptor), são três: **material** – comportamento de uma pessoa – **espacial** – condicionamento daquele comportamento no espaço – e **temporal** (condicionamento do comportamento no tempo)³⁵.

No critério material, encontra-se o “*...núcleo da hipótese de incidência tributária; ele se identifica com aquilo que revela a essência da hipótese normativa*”

³¹ Apud MAURÍCIO DALRI TIMM VALLE, **Princípios Constitucionais...**, op. cit., p. 88.

³² **O Imposto Sobre...**, op. cit., p. 41.

³³ **ISS – Regra...**, op. cit., p. 141.

³⁴ **O Imposto Sobre...**, op. cit., p. 44.

³⁵ **ISS – Regra...**, op. cit., p. 143.

(BAPTISTA) ³⁶. CARVALHO explica que “...o critério material resume-se no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar, num fazer...”, ou seja, é o ato de fazer algo, um comportamento humano, popularmente chamado de “fato gerador”, embora essa última expressão seja criticada por muitos autores ³⁷.

Prestar serviços é um exemplo de critério material, no caso da hipótese de incidência do ISS.

Já o critério espacial diz respeito ao lugar onde o fato ocorre: “Os fatos tributários naturalmente ocorrem em específicos lugares, cumprindo ao legislador estabelecer o local em que – uma vez acontecida à materialidade tributária – se repute devida a obrigação”, como explica JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ³⁸.

Esclarece, ainda, BAPTISTA, que,

No Brasil, em que a competência para instituir tributos é repartida entre as pessoas políticas – União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios – o critério espacial assume especial importância para fins de identificação do ente competente para a sua exigência, especialmente em relação aos tributos estaduais, do Distrito Federal e municipais. Esse atributo é, portanto, entre outras coisas, instrumento de realização de limitação constitucional da competência de tributar ³⁹.

Quanto ao critério temporal é aquele que identifica o nascimento do fato no tempo, limitando-o. Trata-se do momento em que se dá a materialização do fato previsto na norma. PAULO DE BARROS CARVALHO, com relação ao critério temporal, ensina que é “...o marco de tempo, indicado no contexto da regra instituidora do tributo, e que nos permite saber do momento exato quando surge à luz o liame jurídico que vincula credor e devedor em função do objeto” ⁴⁰.

Podemos afirmar, portanto, que o critério temporal nos permite identificar o momento em que surge a relação jurídica tributária. Nas palavras de MELO:

Os fatos imponíveis ocorrem em um determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público, e, correlatamente, uma obrigação para o sujeito passivo ⁴¹.

³⁶ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 122.

³⁷ Teoria da Norma..., *op. cit.*, p. 118.

³⁸ ISS – Aspectos teóricos e práticos, p. 146.

³⁹ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 132.

⁴⁰ *Apud* DANIEL PROCHALSKI, ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 158.

⁴¹ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 141.

Concluída, assim, a análise dos critérios da hipótese de incidência tributária, passemos, então, à análise dos critérios que compõem a consequência tributária, lembrando que a regra-matriz de incidência é composta pela hipótese de incidência e também pela consequência tributária.

A consequência tributária, também chamada de mandamento, “...é o **prescritor da relação jurídica que se instaurará, de forma automática e infalível, caso o evento da hipótese se concretize**”, como explica PROCHALSKI⁴². Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, interpretada por MARÇAL JUSTEN FILHO, “...a relação jurídica poderá ser identificada [...] se a norma fornecer indicações para reconhecimento dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e do conteúdo da prestação (critério quantitativo)”, isto é, no consequente se encontram o critério pessoal e o critério quantitativo⁴³.

No critério pessoal, encontram-se os sujeitos da relação jurídica, chamados de sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (devedor), como esclarece BAPTISTA:

De um lado, portanto, estará o Estado ou quem, por determinação legal, em seu nome exerça a capacidade tributária ativa e, de outro, o sujeito passivo, aquele a quem incumbirá a prestação tributária. Tratar-se-á, no âmbito do consequente normativo, de uma relação entre sujeitos de direito, voltada à exigência, pelo sujeito ativo (credor), do cumprimento de um dever jurídico (prestação), por parte do sujeito passivo (devedor), cujo objeto será o tributo, aqui no sentido de quantia de dinheiro ou quantidade de bens⁴⁴.

Ou seja, o sujeito ativo é aquele que possui o direito de exigir uma determinada quantia monetária do sujeito passivo. PROCHALSKI comenta que, antes mesmo da ocorrência do fato tributário, o sujeito ativo é nitidamente conhecido, pois, conforme prescrito na norma jurídica, ele é o titular do direito à cobrança do tributo, e, afirma ainda que o mesmo não ocorre com o sujeito passivo, visto que este último só será conhecido depois de ocorrido o fato tributário⁴⁵.

Com relação ao sujeito ativo, BAPTISTA reitera: “Será ativo o sujeito sobre o qual, por determinação legal, recair o dever jurídico de exigir o pagamento do tributo por parte do sujeito passivo”⁴⁶. Em regra, o sujeito ativo é a pessoa jurídica que possui a competência constitucional para instituir o tributo. Entretanto, VALLE,

⁴² ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 161.

⁴³ *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 45.

⁴⁴ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 138.

⁴⁵ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 169.

⁴⁶ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 139.

citando os ensinamentos de GERALDO ATALIBA e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, afirma que é possível delegar a outra pessoa, física ou jurídica, o lugar de sujeito ativo da relação tributária, porém, tal delegação deverá ser explicitamente expressa na lei ⁴⁷.

Quanto ao sujeito passivo ou devedor cabe a obrigação tributária, ou seja, a entrega de dinheiro ou de um bem como pagamento da obrigação surgida, como bem lembra VALLE: “...é o integrante da relação jurídica [...] sobre os ombros do qual recai o dever jurídico relativo ao cumprimento de uma determinada prestação em favor de outrem” ⁴⁸. Complementando: “Sujeito passivo, no âmbito da norma tributária de incidência, é a pessoa à qual a lei incumbe o dever de cumprir com a prestação tributária, sempre consubstanciada na entrega de um bem ao Estado” (BAPTISTA) ⁴⁹. Conforme anteriormente exposto, o sujeito ativo já está previamente identificado na norma jurídica tributária, diversamente do sujeito passivo.

Em relação ao sujeito passivo, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO esclarecem, ainda:

Em princípio, só pode ser posta, como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo Texto Constitucional como “destinatário da carga tributária”. [...] Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida na Constituição: ou “quem tenha relação pessoal e direta” – como diz o Art. 121, parágrafo único, inc I do CTN – com essa materialidade. [...] A própria Constituição designa os destinatários dos encargos tributários. A lei só pode substituí-los ou atribuir responsabilidade a outrem, se assegurar que o encargo, finalmente seja da pessoa constitucionalmente pressuposta ⁵⁰.

Conhecendo, portanto, os sujeitos ativo e passivo, identificados dentro do critério pessoal do conseqüente da norma, avancemos, para o estudo do critério quantitativo.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota: “É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo” (CARVALHO) ⁵¹; ou seja,

⁴⁷ **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, p. 127.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 128.

⁴⁹ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 143.

⁵⁰ *Apud* DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 175.

⁵¹ *Apud* MAURÍCIO DALRI TIMM VALLE, **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, p. 136.

no critério quantitativo estão expressos os valores numéricos da regra-matriz de incidência tributária.

A base de cálculo, segundo MELO, é essencial na estruturação de qualquer tipo tributário. O autor acrescenta ainda que *“...a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base imponible, caracterizadora do quantum devido pelo contribuinte”*⁵².

Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZA, *“...base de cálculo há de ser, em qualquer tributo [...] uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária”*⁵³. A base de cálculo tem por função, entre outras, mensurar a riqueza presumida do fato tributário. E, *“Geralmente, a base de cálculo refere-se a um valor”* (VALLE)⁵⁴. Exemplificando, a base de cálculo da consequência do ISS é o preço do serviço prestado.

Em síntese, *“A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor ou o custo, ou o preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado”* (AIRES FERNANDINO BARRETO)⁵⁵.

A alíquota representa uma parte, uma fração; e, juntamente com a base de cálculo, são elementos necessários para identificar o “*quantum*” devido, a título de tributo, e não têm sentido isolar uma da outra: *“...base de cálculo é o elemento que, previsto em lei, quantifica, em conjunto com a alíquota, o valor da dívida tributária...”* (PROCHALSKI)⁵⁶. A alíquota é, pois, uma ferramenta de quantificação, ou, nas palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, em princípio, um *“fator aritmético de quantificação”*⁵⁷.

A alíquota pode ser expressa de duas formas: *“...valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo...”* ou por *“...uma fração, percentual ou não, da base de cálculo...”* (CARVALHO)⁵⁸.

Verifica-se, então, que base de cálculo e alíquota caminham juntas, dimensionando o conteúdo econômico do fato tributário, e ambas são imprescindíveis na configuração da regra-matriz.

Complementando o estudo da alíquota, BAPTISTA comenta, ainda que

⁵² ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 117.

⁵³ Apud MARCELO CARON BAPTISTA, ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 163.

⁵⁴ Princípios Constitucionais..., *op. cit.*, p. 137.

⁵⁵ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 65.

⁵⁶ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 181.

⁵⁷ A Regra-Matriz de Incidência do IPI, p. 68.

⁵⁸ Curso de direito tributário, p. 339.

...a alíquota é verdadeiro instrumento de aplicação do primado da igualdade tributária, na medida em que o legislador, pela sua fixação, pode, em verdade deve em relação a determinados tributos, especialmente quanto aos impostos, fazer variar a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, de acordo com a sua capacidade contributiva, em respeito ao princípio consagrado no artigo 145, § 1º, da CF/88⁵⁹.

Isso posto, finda-se o estudo da regra-matriz de incidência tributária em geral, onde, de forma sintética, explanamos os seus critérios, para, em seguida, realizar o seu aprofundamento, de forma especial, acerca do imposto sobre serviços, objeto da presente pesquisa acadêmica.

⁵⁹ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 167.

3. ESTRUTURA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

Após o exame, de maneira geral, da estrutura das normas tributárias, percebemos que o sujeito ativo da obrigação tributária, geralmente, é uma pessoa jurídica de Direito Público, por exemplo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal atribuição é dada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: *“É a Constituição Federal quem determina, expressamente, os impostos instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios”*⁶⁰.

A Constituição Federal expressa com clareza e de forma detalhada as atribuições de competência tributária de cada uma das esferas do governo, fazendo com que, entre outros motivos, o sistema tributário nacional seja caracterizado como amplo e complexo perante o de outros países (BAPTISTA)⁶¹.

GERALDO ATALIBA, anteriormente, já assim referia:

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo⁶².

No texto constitucional, em seu artigo 145, identificam-se os tributos cabíveis a todas as esferas de governo. Sendo os impostos de competência da União, os referidos nos artigos 153 e 154, I e II, da Constituição; no artigo 155 estão dispostos os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal; e, finalizando, no artigo 156 são estabelecidos os impostos de competência municipal; sendo que, neste último dispositivo encontra-se nosso interesse maior.

No artigo 156, III, da Carta de 1988, temos: *“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO explica que *“A Constituição [...] outorga aos Municípios competência para instituir impostos sobre ‘serviços de*

⁶⁰ GILBERTO VIEIRA COTRIM, *Direito...*, op. cit., p. 240.

⁶¹ **ISS: do texto...**, op. cit., p. 90.

⁶² **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 21.

*qualquer natureza... ”*⁶³. Ou seja, conforme delimitado na Carta Magna, o Imposto Sobre Serviços é de competência exclusiva dos municípios, sendo vedada a sua instituição por parte de qualquer outro ente tributante. O “...*Município é autônomo e recebe suas competências diretamente da Constituição. Dada a sua posição de pessoa política, está situado no mesmo altiplano da União e dos Estados*”⁶⁴.

Como se vê, a competência tributária municipal iguala-se à competência tributária dos demais entes políticos, cada uma em sua respectiva esfera. Desse modo, tem-se uma organização estatal estabelecida por unidades independentes, cada qual com sua parcela do “poder” político-administrativo, que integram, harmonicamente, um “poder” central (RICARDO ANDERLE)⁶⁵.

Todavia, a expressão “serviços de qualquer natureza” é abrangente, e acaba carente de conceituação, fazendo com que haja problemas na sua correta aplicação em matéria tributária. ROQUE ANTONIO CARRAZZA questiona: “*Mas, o que são serviços de qualquer natureza ? Ou, por outra: será que todos os serviços podem ser alcançados pelo ISS ?*”⁶⁶.

Para responder tal questão, levaremos em consideração os estudos do capítulo anterior, e aplicaremos, em seguida, a teoria da regra-matriz de incidência ao ISS.

3.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

3.2.1 Introdução

A regra-matriz de incidência ou, conforme expressão utilizada por CARRAZZA, o “*arquetipo*” de um tributo é, entre outras, a base para que o tributo instituído pela pessoa política seja coerente com o disposto no texto constitucional⁶⁷. E funciona como modelo a ser seguido⁶⁸.

Nesse sentido, temos o raciocínio de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

⁶³ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 9.

⁶⁴ AIRES BARRETO, ISS na Constituição e na lei, p. 11.

⁶⁵ Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI, p. 17.

⁶⁶ Conflitos de competência: um caso concreto, p. 55.

⁶⁷ Curso de direito constitucional tributário, p. 448.

⁶⁸ DANIEL PROCHALSKI, ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 191.

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição⁶⁹.

Como vimos, o ISS é um imposto de competência municipal, e cabe às leis infraconstitucionais instituir as suas regras de incidência, sem deixar de respeitar os limites do texto constitucional.

PROCHALSKI explica que a origem do ISS se encontra no artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. Tal emenda introduziu a Reforma Tributária na Constituição de 1946, substituindo especialmente o “Imposto de Indústrias e Profissões”⁷⁰.

Posteriormente, temos os esclarecimentos de MARÇAL JUSTEN FILHO, a respeito do tema:

Após inúmeras alterações legislativas, foi editado o Dec.-lei 406, de 31/12/68, que [...] estabeleceu disposições acerca do tributo, pretensamente a nível de lei complementar. Dispôs sobre o tributo nos arts. 8º a 12, com um anexo discriminatório de serviços (“lista de serviços”). Segundo suas disposições, “fato gerador” do ISS seria “a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”. A base impositiva seria o “preço do serviço”. Contribuinte, o “prestador do serviço”, considerando-se “local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador” e, “ no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”⁷¹.

Através da edição do Decreto-lei nº 406 de 31/12/1968, o ISS recebeu uma estrutura mais bem compreendida e que, basicamente, mantém-se até os dias atuais, salvo pequenas alterações. Atualmente, as normas gerais do ISS estão dispostas na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que será examinada de forma aprofundada no presente trabalho acadêmico.

⁶⁹ Curso..., op. cit., p. 448.

⁷⁰ ISS – Regra..., op. cit., p. 197.

⁷¹ O Imposto Sobre..., op. cit., p. 65.

A Carta Magna outorga aos municípios a tributação sobre “serviços”. “*Daí que toda e qualquer análise de sua hipótese de incidência deve ter origem na compreensão do significado jurídico de ‘serviço’*”⁷².

Portanto, passamos agora à análise da hipótese de incidência do ISS, destacando seus critérios; para, em seguida, analisarmos a sua consequência tributária e os critérios que a compõem.

3.2.2 A Hipótese de incidência tributária do ISS

3.2.2.1 Considerações gerais

Conforme visto, dentro da hipótese de incidência, encontram-se o critério material, o critério espacial e o critério temporal.

O critério material relaciona-se com uma conduta humana, e, pelo texto constitucional, sabemos que, no critério material da hipótese de incidência relativa ao imposto sobre serviços, tal conduta humana é a prestação de serviços: “...a ação de pessoa que realiza serviço atende ao pressuposto científico adotado”⁷³.

Nesse contexto, cabe lembrar que o ISS recai sobre uma prestação de serviço e não somente sobre o “serviço”, como bem explica AIRES BARRETO:

Prestar serviço [...] indica, na técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. E [...] a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação dessas categorias de eventos. Juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio. Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só pode dar quando o esforço seja produzido por outrem. Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis (sic)*⁷⁴.

Desse modo, o ISS recai sobre a prestação de serviços a terceiros, “...pertinente a uma obrigação de ‘fazer’...”, presumindo revelar geração de riqueza⁷⁵; portanto, o legislador municipal não pode tributar os serviços executados em benefício próprio.

⁷² MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 251.

⁷³ *Ibidem*, p. 253.

⁷⁴ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 242.

⁷⁵ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 33.

Verifica-se dessa maneira, que o termo “serviços”, por si só, não constitui o critério material da hipótese de incidência do ISS; e somente a prestação de serviços abrange “...os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado...” (MELO)⁷⁶.

AIRES BARRETO lembra, ainda, que “...o ISS não é um imposto incidente sobre utilidade. Utilidade é o efeito, eventual, da prestação de serviços [...] O imposto só pode recair sobre a prestação e não sobre o efeito que ela pode acarretar...”⁷⁷.

Em síntese, se um fato não pode ser materializado como serviço prestado, ele não está sujeito à incidência do ISS ⁷⁸.

O critério espacial refere-se ao lugar onde os fatos ocorrem. Dessa forma, o critério espacial da hipótese do ISS não pode ser outro senão o local em que o serviço é prestado: “Dizendo de outra forma, o critério espacial será o local em que se extingue o dever jurídico do prestador para com o tomador” (PROCHALSKI) ⁷⁹.

Tal afirmativa corrobora os limites estabelecidos na Constituição Federal, como bem lembram GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO: “O aspecto espacial da hipótese de incidência é implicitamente extraível do Texto Constitucional. Se o arquétipo é a prestação de serviços, o aspecto espacial só pode ser reduzido ao local onde se efetua a prestação” ⁸⁰.

Complementado, ainda temos os ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO:

O fato imponible do ISS ocorre no local onde a execução da obrigação de fazer se dá. Ou seja, onde o esforço humano, consistente em prestação de serviço, ingressa no mundo do Direito, produzindo seus efeitos jurídicos como execução de obrigação de fazer [...] Antes de tudo, há de sublinhar-se a irrelevância do local onde o contrato se aperfeiçoa. O fundamental é o espaço geográfico onde há execução do contrato [...] Nesse local é que se concretiza a hipótese de incidência do Imposto, não importando diretamente se a execução deu-se no local onde deveria (ou poderia) sê-lo ⁸¹.

Se afirmamos que, constitucionalmente, a materialidade da hipótese do ISS é prestar serviços, independentemente de onde o contrato ou negócio jurídico é

⁷⁶ *Ibidem*, p. 34.

⁷⁷ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 126.

⁷⁸ DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 200.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 270.

⁸⁰ *Apud* MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 525.

⁸¹ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 139-140.

firmado, o critério espacial da hipótese de incidência também será no efetivo local da prestação.

O exame do critério espacial é nitidamente relevante para estabelecer a hipótese de incidência do ISS, pois muitos conflitos de competência podem ser evitados levando em consideração tal análise; todavia, como veremos adiante, muitos conflitos surgem por força das leis infraconstitucionais.

Por fim, dentro da hipótese de incidência tributária, temos o critério temporal, que é aquele que identifica o nascimento do fato no tempo. Nas palavras de MARCELO CARON BAPTISTA “...o critério temporal há de corresponder ao momento em que ocorrida materialidade” (sic) ⁸². Ou ainda, “O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação...” (MELO) ⁸³.

Dentro do critério temporal, temos ainda que:

O momento da ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência da norma do ISS é o exato instante em que se extingue o dever contratual assumido pelo prestador. Sob enfoque diverso, diz-se que o fato jurídico tributário ocorre no instante em que o tomador recebe o resultado do esforço do prestador. Nesse ponto da linha do tempo é que se fixa o ato jurídico definitivo do dever jurídico ⁸⁴.

Percebe-se assim, que todos os critérios estão ligados à materialidade da hipótese de incidência, e é a partir através dela que se identificam os demais critérios.

3.2.2.2 Conceito de serviço

Vimos, no tópico anterior, que a materialidade do ISS se dá através da prestação do serviço, ou seja, o ISS recai somente nos fatos que estejam inseridos no conceito constitucional de serviço⁸⁵; assim, faz-se necessário buscar sua concepção antes de prosseguirmos com a análise da consequência tributária da regra-matriz do ISS.

Conforme PONTES DE MIRANDA,

⁸² ISS: do texto..., op. cit., p. 494.

⁸³ ISS – Aspectos..., op. cit., p. 141.

⁸⁴ MARCELO CARON BAPTISTA, ISS: do texto..., op. cit., p. 495.

⁸⁵ DANIEL PROCHALSKI, ISS – Regra..., op. cit., p. 200.

Servitium era o estado de escravo; *servus* era o escravo; *servire* era ser escravo. O sentido de trabalhar é posterior e, no século XX, inverteu-se a posição quanto à extensão: *serviço*, senso largo, qualquer prestação de fazer ou, menos largamente, de atividade (não de resultado, que seria locação de obra, empreitada); *trabalho*, atividade dos que as leis especiais tratam como profissionais da prestação de serviço a empresas de finalidade econômica⁸⁶.

Todavia, conforme anteriormente citado, no caso específico do ISS, os serviços próprios não estão inseridos no campo de incidência do referido imposto, “*Serviço, por si só e enquanto tal, não pode ser o núcleo da materialidade da hipótese de incidência tributária*”⁸⁷. Por isso, merece atenção à expressão “prestar serviços”, que BAPTISTA bem explica: “...o verbo ‘prestar’ indica, de pronto, o envolvimento de uma terceira pessoa no cenário da incidência, ou seja, aquela que usufrui ou recebe o resultado da ação”⁸⁸.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, serviço é “...obrigação de fazer...”, reiterando ainda que cabe à lei complementar identificar quais serviços são passíveis de tributação pelo ISS: “*A lista de serviços veiculada por lei complementar (ou por diploma normativo com força equivalente) serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução ‘serviços de qualquer natureza’*”⁸⁹.

No tocante as considerações sobre serviço tributável, temos ainda as conclusões de RICARDO ANDERLE: “...*toda e qualquer atividade objeto de um negócio jurídico, com conteúdo econômico, capaz de gerar utilidade, material ou imaterial a terceiro e prevista na lista de serviços editada por lei complementar*”⁹⁰. Como bem lembra o autor, o ISS incide sobre a atividade resultante do negócio jurídico e não sobre o negócio meramente contratado.

Desenvolvido tal raciocínio, damos, pois, continuidade à análise da regramatrix de incidência do ISS, voltando nossa atenção para a consequência tributária.

3.2.3 A Consequência tributária do ISS

A consequência tributária é composta pelo critério pessoal e pelo critério quantitativo.

⁸⁶ Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 77.

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 255.

⁸⁹ Apud RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária...**, *op. cit.*, p. 102.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 104.

No critério pessoal, identificam-se os sujeitos da relação jurídica, ou seja, sujeito ativo e sujeito passivo, e, conforme a instrução de VIEIRA, ambos os sujeitos são “completamente” determinados, o que varia é apenas o momento dessa determinação, “...a determinação do sujeito ativo é somente normativa e anterior ao fato jurídico tributário, ao passo que a do sujeito passivo é normativo-fática e posterior àquele evento”⁹¹. Tem-se, ainda, nas palavras de JUSTEN FILHO, que o sujeito ativo da relação é “...sempre previsto desde logo e aprioristicamente.” Quanto ao sujeito passivo “...será aquele que preencher as indicações normativas, sendo cognoscível a posteriori, ou seja, a partir da ocorrência do fato impositivo”⁹².

Em relação ao sujeito ativo, vimos que, constitucionalmente, a competência tributária para instituir o imposto sobre serviços é atribuída aos municípios, ou seja, “...os Municípios são dotados de privatividade para criar o ISS...” (MELO)⁹³; porém, nada impede que a pessoa política outorgue tal competência a pessoa diversa. Nesse contexto, PROCHALSKI explica:

A escolha do sujeito ativo é livre pelo titular da competência tributária, o qual pode atribuir a capacidade tributária ativa à própria pessoa política da qual emana a lei, quando então é desnecessária a menção, por implícita, ou, então, pode delegá-la, desde que expressamente, à pessoa diversa. Nessa segunda hipótese, o sujeito ativo, que tanto pode ser pessoa de Direito Público quanto de Direito Privado, pode ser um mero agente arrecadador, ou então pode, cumulativamente, ficar para si com o produto da arrecadação, para a consecução de seus fins...⁹⁴

Se o Município delegar a cobrança do ISS a outra pessoa, mas somente como mero agente arrecadador, o produto da arrecadação do tributo continua sendo do município; porém, se tanto a atribuição de cobrar quanto o destino da arrecadação do tributo for o outro ente, ocorre o fenômeno da parafiscalidade, mas, segundo PROCHALSKI, “...não se conhece casos de Municípios em que tenha ocorrido tal delegação”⁹⁵.

⁹¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Relações com o ISS. In: **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 66.

⁹² MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, op. cit., p. 151.

⁹³ **ISS – Aspectos...**, op. cit., p. 9.

⁹⁴ **ISS – Regra...**, op. cit., p. 169.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 277.

Geralmente, o município é o próprio sujeito ativo da relação jurídica tributária, sendo vedada a instituição do ISS a qualquer outro ente que não seja o de direito⁹⁶.

Importante salientar também que “...o sujeito ativo será o Município (ou Distrito Federal) em cujo território os serviços são prestados” (PROCHALSKI)⁹⁷, obedecendo, assim, ao critério espacial da hipótese de incidência; “...evitando-se de nulidade a instituição desse imposto por Município localizado em âmbito territorial distinto daquele em que ocorrer a efetiva prestação dos serviços” (MELO)⁹⁸.

O sujeito passivo ou devedor é aquele no qual recai a obrigação tributária, ou, como bem lembra AIRES BARRETO, “Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo...”⁹⁹. Ou seja, o sujeito passivo deve estar ligado à materialidade prevista na hipótese de incidência do tributo, evidenciando, assim, que “...não há liberdade para o legislador municipal escolher o sujeito passivo da obrigação tributária...”, na visão de DANIEL PROCHALSKI¹⁰⁰. Nem mesmo a lei pode outorgar sujeição passiva a quem não seja designado constitucionalmente como tal¹⁰¹.

Dessa forma, no caso do ISS, o sujeito passivo da relação será o prestador do serviço, pois, entre prestador e tomador, fica claro que o sujeito recebedor da remuneração será o prestador do serviço; e, constitucionalmente, os tributos recaem sobre os fatos reveladores de riqueza. “E se tem de reconhecer inexistir evidência de riqueza na condição de beneficiário de um serviço” (JUSTEN FILHO)¹⁰².

Complementando, MARCELO CARON BAPTISTA afirma:

O prestador do serviço, sendo titular do patrimônio envolvido no comportamento tributável (remuneração), é a pessoa eleita pelo sistema jurídico para sofrer os efeitos econômicos da incidência da norma jurídica. Quando a Constituição Federal de 1988 estabelece a competência tributária para tributar a prestação de serviços [...] ela indica o prestador como o destinatário constitucional tributário. É ele, inequivocadamente, quem deverá ter seu patrimônio reduzido pela incidência do imposto pois ele foi o eleito para contribuir para com o Estado¹⁰³.

⁹⁶ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 9.

⁹⁷ **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 277.

⁹⁸ **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 9.

⁹⁹ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 289.

¹⁰⁰ **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 278.

¹⁰¹ AIRES BARRETO, **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 289.

¹⁰² **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 156.

¹⁰³ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 562.

Verifica-se, então, que uma das formas de se identificar o sujeito passivo – também chamado de contribuinte – da relação jurídica, é observando sobre quem recai o conteúdo econômico da riqueza que a prestação de serviço gera.

Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO,

Numa esfera pré-jurídica, o legislador colhe a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no mero índice de capacidade contributiva. A íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque, ao realizar o fato gerador, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica, qualificada como tributo (*sic*)¹⁰⁴.

Todavia, não se pode afirmar que o tributo incide sobre a remuneração recebida, uma vez que tal afirmativa é contrária ao disposto no texto constitucional, em relação à materialidade do ISS. Nesse contexto, JUSTEN FILHO orienta que, se assim fosse, “*Não se teria atribuído competência para tributar serviços, mas sim, fruição de serviços*”¹⁰⁵; e, para tanto, ter-se-ia que tributar toda e qualquer remuneração e não somente a prestação de serviços, resultando, dessa forma, num tratamento desigual para situações idênticas¹⁰⁶; além da invasão do campo de competência do Imposto sobre a Renda Federal.

Nisso, ao tomador revela-se a necessidade da utilidade do serviço, como explica BAPTISTA: “*O tomador é pessoa inegavelmente vinculada à prestação do serviço. É ele quem contrata com o prestador e dele recebe o resultado da prestação*”¹⁰⁷. Porém, através da figura da substituição tributária, prevista constitucionalmente, pode-se eleger o tomador do serviço como sujeito passivo da relação, nas palavras de DANIEL PROCHALSKI temos que,

Sendo, portanto, a responsabilidade tributária, matéria pertinente ao sujeito passivo, cada pessoa política pode, em princípio, regulamentá-la como melhor entender, desde que por meio de lei e sem ultrapassar os limites da competência que recebeu da Constituição. A eleição do tomador como sujeito passivo na condição de responsável tributário, somente poderá ser matéria da lei complementar de que trata o art. 146 da Constituição na hipótese dessa lei ter sido editada com vista a prevenir conflitos de competência em matéria tributária. Fora dessa hipótese, a lei complementar

¹⁰⁴ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 11.

¹⁰⁵ O Imposto Sobre..., *op. cit.*, p. 157.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ ISS: do texto..., *op. cit.*, p. 563.

de normas gerais não é necessária como requisito à eleição do tomador como substituto tributário (*sic*)¹⁰⁸.

Logo, salvo exceção, será sujeito passivo do ISS, a pessoa que realizar os fatos previstos no critério material, espacial e temporal da hipótese de incidência do imposto municipal.

No conseqüente da norma tributária, que diz respeito à relação jurídica tributária, além do critério pessoal, do qual cogitamos até este ponto, têm-se também o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Em relação ao ISS, a Lei Maior não estabelece o “*quantum*” devido a título de tributo, porém, deixa previamente disponível ao legislador infraconstitucional as várias possibilidades de dimensionar o fato tributário; “*Os atos, fatos, operações, serviços, situações, e estados – constituidores das materialidades – contêm ínsitas grandezas econômicas que passam a ser reveladas ou explicitadas pelo editor da norma impositiva*” (MELO)¹⁰⁹.

Pela base de cálculo, identifica-se o valor da riqueza que o fato tributário revela.

Segundo AIRES BARRETO,

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, a base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário (*sic*)¹¹⁰.

A base de cálculo, por ser uma forma de medir o valor do fato, está intrinsecamente ligada à materialidade prevista na norma tributária, assim, “...a base imponible desse tributo só pode ser [...] a remuneração do serviço”¹¹¹. Ou ainda, na visão de PROCHALSKI “...decorre implicitamente da regra matriz constitucional desse imposto a noção de que a sua base de cálculo somente pode ser o **preço do serviço prestado**”¹¹².

¹⁰⁸ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 281.

¹⁰⁹ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 117.

¹¹⁰ ISS na Constituição..., *op. cit.*, p. 297.

¹¹¹ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 161.

¹¹² ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 285.

Tais afirmações corroboram o estabelecido no Decreto-lei nº 406/68, que foi mantido pela Lei Complementar nº 116/2003, onde temos que a base de cálculo é o preço do serviço, correspondendo plenamente à hipótese ¹¹³:

O comportamento “prestar serviço” foi eleito pela Constituição Federal como objeto da competência tributária municipal porque permite presumir a presença de uma riqueza, que em parte há de ser canalizada para os cofres estatais. Presume-se, juridicamente, que prestar serviço é ato jurídico que manifesta patrimonialidade. Por essa razão, apenas a prestação remunerada de serviços corresponde ao critério material da hipótese normativa (*sic*) ¹¹⁴.

Entende-se que a base de cálculo do ISS recai numa prestação de serviço remunerada, pois, constitucionalmente, é a partir da presunção de riqueza que a hipótese de incidência de um tributo se justifica, e, conseqüentemente, pela apropriação, por parte do Estado, de uma parcela dessa riqueza.

Todavia, conforme os ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO, devemos lembrar que a materialidade da hipótese de incidência do ISS não reside na remuneração do serviço, e sim na prestação e, mais ainda, na prestação de serviços remunerados ¹¹⁵.

Ora, uma vez que somente a remuneração não serve como materialidade do ISS, o serviço em si mesmo também não o serve “...a prestação de serviço, considerada em si mesma e isolada de outros dados, não é fato signo-presuntivo de riqueza alguma”. E, complementando: “...a prestação de serviço é atividade (situação ou fato) que evidencia uma capacidade física e intelectual do prestador do serviço” ¹¹⁶. Portanto, somente a capacidade física e intelectual não é suficiente para a materialidade do ISS: tem-se, então, que adicionar ao fato de prestar serviços o conteúdo econômico que tal fato evidencia; por isso a importância de examinar os fatos como um todo e não de maneira isolada.

Se a base de cálculo do imposto sobre serviços é o próprio valor da prestação do serviço, AIRES BARRETO afirma que deve ser incluído ainda, no preço, tudo que provenha da prestação do serviço, sendo que essa proveniência é precisa na identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas ¹¹⁷.

¹¹³ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 118.

¹¹⁴ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 573.

¹¹⁵ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 162.

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 298.

Nesse contexto, MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, entende que a receita bruta é a “...decorrente da prestação de serviços, sem dedução de nenhuma parcela componente, nem despesas, custos ou material empregado na prestação de serviços”¹¹⁸.

Portanto, a base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço, é a receita auferida pelo prestador em contrapartida ao serviço executado, e sobre essa receita cabe ao Município receber uma parcela, como lhe compete constitucionalmente. E, obviamente, onde não se constitua receita, originada pelo serviço, não se pode cogitar da exigência do ISS¹¹⁹.

Há uma distinção entre o valor do “serviço prestado” e o valor “da prestação do serviço”, que MARCELO CARON BAPTISTA esclarece:

Não obstante a Constituição Federal faça referência a “imposto sobre serviços” (art. 156, III), a tributação só é cientificamente viável em face de comportamento humano, do que “serviço” não se trata. Nessa linha de pensar, a expressão “serviço”, tecnicamente, corresponde ao resultado da prestação. É o resultado do esforço que o prestador direciona ao tomador no desempenho de sua atividade. E sendo o critério material da hipótese de incidência do ISS o comportamento “prestar serviço”, é ele o fato cujo conteúdo econômico será representado pela base de cálculo, pelo que somente poderá ser o “preço da prestação”. O “preço do serviço”, na maioria dos casos, será composto pelo preço da prestação somado a todos os valores gastos, que se agregaram ao esforço do prestador¹²⁰.

Em suma, concordando com as palavras de MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, a base de cálculo possui quatro funções, três delas evidenciadas por PAULO DE BARROS CARVALHO: “i) *função mensuradora (medir as reais proporções do fato)*; ii) *função objetiva (compor a específica determinação da dívida)*; e iii) *função comparativa (confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária)*”; sendo a quarta identificada por MISABEL DERZI, e confirmada por AIRES FERNANDINO BARRETO: “iv) *possibilitar a identificação da capacidade contributiva*”¹²¹.

Para sabermos o real valor do tributo, além de conhecermos a base de cálculo, faz-se necessário realizar o exame da alíquota.

A alíquota, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, “...congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode

¹¹⁸ Apud DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, op. cit., p. 286.

¹¹⁹ AIRES BARRETO, **ISS na Constituição...**, op. cit., p. 298.

¹²⁰ **ISS: do texto...**, op. cit., p. 575.

¹²¹ Apud MAURÍCIO DALRI TIMM VALLE, **Princípios Constitucionais...**, op. cit., p. 138.

ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico” ¹²².

Enquanto a base de cálculo se refere à grandeza gerada pela materialidade tributária, a alíquota representa uma parte, uma fração, uma quota dessa grandeza. A respeito das espécies de alíquotas, GERALDO ATALIBA assim explica:

... evidentemente só tem cabimento a alíquota *ad valorem* quando a base imponible seja o valor da coisa posta como aspecto material da hipótese de incidência. Quer dizer, se a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência for um valor expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual. Se, como é raro – a base imponible for outra (peso, volume, tamanho, capacidade etc.) – já a alíquota deverá ser multiplicada pela base imponible. Assim, por exemplo, a lei tributária dirá: pague Cr\$ 1,00 ‘por quilo’, ou, ‘por metro’ etc. ¹²³.

A Constituição Federal, não estipula percentual ou valor de alíquota. *“Trata-se de um dos poucos momentos em que o silêncio constitucional pode ser interpretado como autorização de liberdade ao legislador infraconstitucional”*, deixando essa atribuição a cargo da pessoa política competente, no caso, aos Municípios e o Distrito Federal ¹²⁴. *“No âmbito do ISS, a CF (art. 156, § 3º, I) estabeleceu caber à lei complementar fixar as alíquotas máximas”* (MELO)¹²⁵. Cabe dizer, então, que a Carta Magna não impôs limites aos Municípios na fixação das alíquotas. Nessa linha de pensamento, temos o seguinte raciocínio de JUSTEN FILHO:

Apenas se o legislador complementar nacional decidir-se a entrar em atividade e impor limites é que eles surgirão. Vai daí que, se o Município reputar de impor alíquota de 50% (por absurdo) e o legislador complementar omitir-se, nada haverá a impugnar quanto à validade de atuação municipal. Tal impugnação só se poderia configurar na hipótese de existir a lei complementar referida ¹²⁶.

Assim, os limites na fixação das alíquotas são estabelecidos por meio de lei complementar.

Através do Ato Complementar nº 34, de 30/12/1967, estabeleceu-se, pela primeira vez, as alíquotas máximas que poderiam ser utilizadas pelos entes

¹²² *Apud* JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 137.

¹²³ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 106.

¹²⁴ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 172.

¹²⁵ **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 138.

¹²⁶ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 173.

municipais, visando acabar com os abusos, até então, cometidos por alguns municípios. Posteriormente, com a promulgação da Lei Complementar nº 100, de 22/12/1999, ficou estabelecido como alíquota máxima de ISS, o percentual de cinco por cento ¹²⁷; sendo essa a alíquota máxima fixada até os dias de hoje, como dispôs à Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 8º, II.

Analisando o dispositivo legal, AIRES BARRETO pleiteia:

Note-se que a referida lei complementar não fixou a alíquota máxima para aquele serviço ou para aquele item; diversamente, estatuiu que a alíquota máxima do imposto é de 5% (cinco por cento) [...] impõe-se concluir que o teto das alíquotas do ISS é, hoje, de 5% (cinco por cento), sendo inconstitucionais as lei municipais que extrapassem esse percentual. Em outras palavras, nenhuma atividade pode ser tributada pelo ISS, por percentual superior a 5% ¹²⁸.

Nota-se que, além da fixação da alíquota máxima, cabe à lei complementar dispor também sobre a alíquota mínima; evitando assim, a guerra fiscal entre os Municípios ¹²⁹. Porém, MARCELO CARON BAPTISTA orienta que a alíquota mínima “...não poderá ser reduzida, a ponto de tornar o ISS um tributo inexpressivo sob o ponto de vista da receita por ele proporcionada” ¹³⁰.

Por intermédio da Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002, que regula as alíquotas máximas e mínimas, acrescidas ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, no artigo 88, dispõe-se que, salvo exceções, a alíquota mínima estipulada é de dois por cento; alertando ainda para a proibição de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resultem na redução da alíquota mínima estipulada ¹³¹.

Todavia, muitos autores, dentre eles, AIRES BARRETO e, posteriormente, MARCELO CARON BAPTISTA, concordam que o estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas, por parte do legislador infraconstitucional, acaba por ferir o Princípio da Autonomia Municipal, resultando na violação ao sistema jurídico ¹³².

Segundo o posicionamento de BAPTISTA,

¹²⁷ DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 300-301.

¹²⁸ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 117.

¹²⁹ DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 301.

¹³⁰ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 625.

¹³¹ AIRES BARRETO, **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 117.

¹³² *Ibidem*, p. 118; MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 628.

...pretendeu-se atribuir a esse imposto um caráter nacional que ele não ostenta no plano constitucional. Admitida a validade da fixação de uma alíquota máxima, a imposição de uma alíquota mínima, provisoriamente determinada em dois por cento, implica que a lei municipal e a do Distrito Federal ficariam restritas às alíquotas compreendidas entre dois e cinco por cento.

Se os entes já estavam sufocados pelo teto, também a base comprimiria o exercício da sua competência tributária, retirando-lhes a autonomia para decidir o grau da carga impositiva a ser suportada pelos seus contribuintes, que é matéria de interesse estritamente local. Acatar a validade dessa inovação constitucional é corroborar a visão inaceitável de que os Municípios e o Distrito Federal são entes menores na divisão política do Estado Brasileiro¹³³.

Tal questionamento paira no sistema jurídico e não nos parece ter encontrado um entendimento.

Após as devidas explicações acerca do critério quantitativo, no conseqüente da norma, encerram-se assim as considerações sobre a regra-matriz de incidência do ISS, cujo objetivo foi evidenciar o exame dos seus critérios.

Adiante, analisaremos o ISS diante da Lei Complementar nº 116/2003, correlacionando-o com sua regra-matriz de incidência.

3.3 O ISS NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Vimos que a Constituição Federal, em seu artigo 156, III, ao designar ao Município a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, determina ainda que os serviços serão aqueles definidos em lei complementar, ou seja, cabe ao legislador infraconstitucional estabelecer quais são esses serviços.

A lei complementar é lei nacional e, portanto, abrange todos os municípios brasileiros. É na lei complementar que dispomos de complementações da norma constitucional de incidência tributária do ISS, e ela serve, também, para solucionar conflitos tributários¹³⁴.

Para AIRES BARRETO, cabe à lei complementar, “...estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular limitações que estão postas na própria Constituição. A lei complementar [...] não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição...”¹³⁵.

¹³³ *Ibidem*, p. 628-629.

¹³⁴ GUSTAVO MASINA, **ISSQN: Regra de competência...**, *op. cit.*, p. 68.

¹³⁵ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 106.

Em 31 de julho de 2003, “... como parte de uma ampla ‘reforma tributária’ anunciada pelo Poder Executivo Federal, foi editada a Lei Complementar nº 116...”¹³⁶. Um dos objetivos da criação da Lei Complementar nº 116, foi (tentar) solucionar os conflitos envolvendo o ISS nos municípios, especialmente com relação ao critério espacial da hipótese de incidência, todavia tais conflitos continuam ocorrendo¹³⁷.

Nesse contexto, as palavras de RICARDO ANDERLE fazem todo sentido: “...reconhecemos que seria ilusório de nossa parte conceber a lei complementar como o instrumento de solução, perfeito e acabado, para todos os problemas de conflitos de competência”¹³⁸. O referido autor cita ainda a solução proposta por PAULO AYRES DE BARRETO: “O fim dos conflitos interpretativos entre as normas que atribuem competência a diferentes entes políticos somente seria possível com a adoção de um tributo único no Brasil”¹³⁹.

A Lei Complementar nº 116/2003 buscou também ampliar a materialidade do ISS, adicionando serviços à sua lista anexa, contemplando várias atividades que antes não constavam em nenhum ato legal, modernizando assim sua lista de serviços em paralelo com a realidade atual¹⁴⁰.

Nesse ponto, o legislador infraconstitucional limita, mais uma vez, a autonomia municipal, uma vez que ele define quais serão os “serviços de qualquer natureza” que serão alvo da tributação competente para o Município e para o Distrito Federal. “Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos” (BARRETO)¹⁴¹.

Complementando, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO verifica que:

A definição de serviços em listas contidas em leis complementares tem sido causa de acirrada controvérsia, revelando-se o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) x outorga de competência ao legislador nacional para estipular os serviços que podem ser tributáveis (ISS)¹⁴².

Aliado a esse contexto, BAPTISTA afirma que:

¹³⁶ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 226.

¹³⁷ DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 196.

¹³⁸ **Conflitos de competência tributária...**, *op. cit.*, p. 271.

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 226.

¹⁴¹ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 108.

¹⁴² **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 50.

... a Lei Complementar nº 116/2003 atesta o desconhecimento do legislador quanto à natureza de diversos institutos consagrados no Direito Privado, especialmente de numerosas relações jurídicas contratuais, cujos objetos jamais poderiam ter sido confundidos com prestações de serviços passíveis da incidência do ISS¹⁴³.

A afirmação desse autor vem a calhar com a tese defendida por vários outros autores, de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é estritamente taxativa, ou seja, os Municípios não podem tributar os serviços que não estejam contemplados na lista, mesmo que eles não estejam na competência de qualquer outra pessoa política¹⁴⁴. Ou, ainda, o contrário: *“Muitos são os casos em que se pretende exigir imposto sobre serviços sobre atividades que não o são, a pretexto de que tais atividades foram listadas por lei complementar”*¹⁴⁵.

Para MARÇAL JUSTEN FILHO, a lei complementar não pode ser taxativa nem exemplificativa, por não caber a ela dispor nessa área de forma alguma¹⁴⁶.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, concorda com os ensinamentos de JUSTEN FILHO, na ideia de que cabe a lei complementar somente dispor sobre normas gerais em matéria tributária, e nada além dessa área, *“... por este motivo, deve se ater a dispor sobre conflitos de competência e a regular ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’”*¹⁴⁷. CARRAZA enfatiza ainda a autonomia municipal, dada pela Carta Magna, perante qualquer legislação infraconstitucional:

Relembremos que o Município é entidade autônoma. Pessoa política, legisla para si, de acordo com as competências que a Carta Magna lhe deu. Nenhuma lei, que não a emanada de sua Câmara, tem a prerrogativa de se ocupar com assuntos de seu interesse, inda mais em se tratando de matéria tributária. É por isso tudo, que nenhuma interpretação pode ser havida por jurídica, se desatender, direta ou indiretamente, ao princípio da autonomia municipal. Ora, se o Município é autônomo [...] já se vê que o campo do ISS não pode ter as suas dimensões aumentadas, diminuídas ou até anuladas, segundo a vontade da lei complementar¹⁴⁸.

O referido autor defende ainda que a lista de serviços é meramente sugestiva, *“... a lista é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente*

¹⁴³ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 227.

¹⁴⁴ DANIEL PROCHALSKI, **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 257-258.

¹⁴⁵ AIRES BARRETO, **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 108.

¹⁴⁶ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 100.

¹⁴⁷ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 62.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 61.

dispensável, tanto pelo legislador municipal, quanto pelo juiz e pelo administrador público”¹⁴⁹.

Nessa mesma linha de pensamento, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, esclarece:

...como não se pode ignorar que a norma prevendo lei complementar para “definir os serviços de qualquer natureza”, tributáveis pelo ISS, deve possuir um mínimo de eficácia; pode ser entendido que – sem prejudicar a competência municipal – a “definição” teria por escopo explicitar os serviços a fim de evitar eventuais conflitos de competência em razão de materialidades assemelhadas, afetas à União, Estados e Distrito Federal¹⁵⁰.

Portanto, com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, as indagações em relação à listagem de serviços, que já se perpetuavam negativamente no sistema jurídico, pioraram, uma vez que, aumentando o rol dos serviços nela definidos, aumentou também o campo de problemas, tanto em relação à materialidade do tributo municipal quanto aos possíveis conflitos com os outros entes tributantes e suas materialidades.

A expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos [...]. A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (*sic*)¹⁵¹.

Após as explanações de renomados autores acerca de tal questionamento, encontramos uma possível solução que advém dos estudos realizados por MARCELO CARON BAPTISTA:

... a função da lei complementar tributária, a partir da Carta de 1967, na sua essência, é a mesma exposta para o contexto da Carta de 1988 – tratar de aparentes “conflitos de competência” e regular as denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Nenhuma dessas tarefas foi desempenhada pelas listas de serviços. Ao contrário, o que se verifica é o engessamento dos Municípios e do Distrito Federal em relação ao exercício de sua competência tributária sobre o ISS, desde que se veem na dependência da boa vontade do legislador federal de relacionar comportamentos tributáveis¹⁵².

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 63.

¹⁵⁰ **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 52.

¹⁵¹ AIRES BARRETO, **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 108-109.

¹⁵² **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 236.

Portanto, a função da lei complementar não é instituir os serviços tributáveis pelo ISS, e sim dispor acerca dos conflitos tributários que possam envolver o tributo, e ainda quanto à limitação constitucional das competências tributárias.

Nesse raciocínio, temos ainda os ensinamentos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, confirmando a interpretação de BAPTISTA, em relação à lista de serviços:

...na parte em que não for inconstitucional, isso é, **quando dispõe sobre conflitos, ela é taxativa**, porque se assim não for, não será imperativa e de nada servirá; e **no mais**, de nada serve a lista, sendo absolutamente **inútil, problemática e dispensável**¹⁵³.

Por fim, verifica-se que, na prática, a lista de serviços, em vez de colaborar com o esclarecimento da incidência do ISS, e assim cumprir com uma das suas funções, que é a de evitar conflitos tributários, acaba por trazê-los à evidência.

Nesse ponto, vem a calhar à expressão aludida por BAPTISTA: “*A obra (lei complementar) voltou-se contra o seu criador (Constituição Federal)*”¹⁵⁴; que se correlaciona com o capítulo que será estudado a seguir: os conflitos tributários envolvendo as competências estadual e federal, advindos da edição da Lei Complementar nº 116/2003.

¹⁵³ Prefácio - A Dupla Personalidade do ISS: Dr. Jekyll e Sr. Hyde!, in MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 21.

¹⁵⁴ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 239.

4. CONFLITOS TRIBUTÁRIOS ENVOLVENDO O ISS

4.1 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

As leis complementares foram constitucionalmente instituídas com o objetivo de regular limitações à competência tributária, estabelecer normas gerais de direito tributário e prevenir os possíveis conflitos de competência, sendo que, esta última função busca “...oferecer maior segurança jurídica, tanto aos próprios entes federativos e seus administradores quanto aos administrados/contribuintes” (BAPTISTA)¹⁵⁵.

Todavia, vimos que a própria lei complementar pode gerar conflitos entre as esferas de poder, como é o caso da Lei Complementar nº 116/2003, que trouxe novos conflitos em vez de solução¹⁵⁶.

Aliás, para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, os “*Conflitos – do latim conflictus, luta, combate, colisão, discussão – existem, sem dúvida. Mas definitivamente, não são de competência*”¹⁵⁷. O referido autor, compilando tal raciocínio com o de outros autores, ainda complementa:

Numa **primeira aproximação**, em síntese, **os conflitos, que não são de competência, mas de leis infraconstitucionais** de mais de uma esfera de governo, **implicam, necessariamente, invasões ou usurpações de competência** da parte de uma delas¹⁵⁸.

Ou seja, VIEIRA defende a tese de que os conflitos existentes são advindos das leis infraconstitucionais e não são propriamente conflitos de competência; uma vez que as atribuições de cada uma das esferas de governo, estão claramente explicitadas na Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido, já discursava ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “*Com efeito [...] os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias*”¹⁵⁹.

¹⁵⁵ **ISS: do texto à norma**, p. 196.

¹⁵⁶ SILVIA VIEIRA SARÔA, **Conflitos de incidência IPI, ICMS e ISS**, p. 493.

¹⁵⁷ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO (coord.), **TRIBUTAÇÃO DO SETOR INDUSTRIAL**, p. 53.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 56.

¹⁵⁹ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 38.

Portanto, a Carta Magna é precisa e não deixa dúvidas quanto às competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tanto é que, nos anos quarenta, CARVALHO PINTO já afirmava: “*Poucos [...] imprimem à sua sistemática a clareza e precisão com que o faz a Constituição Brasileira*”¹⁶⁰.

Além disso, o próprio texto constitucional veda a tributação de um mesmo fato por pessoas políticas diversas, exceto situações excepcionais, tal qual a dos impostos extraordinários em caso de guerra.

Embora em comentário dirigido à Constituição de 1946, porém ainda atual, GERALDO ATALIBA lecionava:

Verifica-se do exame das disposições constitucionais sobre matéria tributária, em conjunto – como um sistema – a impossibilidade de bitributação jurídica. Não há lugar para, no regime da Constituição de 1946, se reconhecer como juridicamente válidos dois impostos com o mesmo fato gerador. Porque é relevantíssimo salientar – a Constituição não procedeu a simples enumeração de *nomina iuris* quando, nos arts. 15, 19 e 29, fixou as competências tributárias. Pelo contrário, atribuiu a cada entidade política um fato gerador distinto e identificável só consigo mesmo. Cada qual, a se erigir num instituto jurídico autônomo e diferenciado, de tal forma a não poderem se confundir juridicamente uns com os outros (*sic*)¹⁶¹.

Tal raciocínio continua prevalecendo, desde a geração mais antiga até uma mais recente, como vemos adiante nas palavras de SÍLVIA VIEIRA SARÔA:

...os impostos têm os seus âmbitos de incidência definidos na Constituição Federal, sendo privativas as competências para a respectiva instituição [...] Cada entidade tributante há de se manter nos limites de sua competência. Se pretender tributar fato já tributado por outro ente, estará invadindo competência alheia¹⁶².

Portanto, muitos tributaristas defendem que, apesar do texto constitucional expor com clareza as competências tributárias das pessoas políticas, algumas leis infraconstitucionais que regem os tributos são falhas quanto à identificação do arquétipo tributário, seja pela falta de precisão na sua enunciação ou pela falta de preocupação em evitar os conflitos; independentemente do quê “*...temos [...] conflitos de competência até hoje não resolvidos*”¹⁶³.

¹⁶⁰ Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 53.

¹⁶¹ Apud GUSTAVO MASINA, **ISSQN: Regra de competência**..., *op. cit.*, p.73.

¹⁶² **Conflitos de incidência**..., *op. cit.*, p. 492.

¹⁶³ RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária**..., *op. cit.*, p. 65.

Em sentido diverso, RICARDO ANDERLE alega:

Ao contrário do que afirmou Geraldo Ataliba, para quem o nosso ordenamento é perfeito (imperfeito é o intérprete), o sistema tributário nacional é vago, impreciso e recheado de situações em que os contornos de materialidade e base de cálculo dos tributos ora são precisamente idênticos, ora coincidem com um mesmo fato¹⁶⁴.

Não obstante, temos, na reflexão de VIEIRA, a melhor síntese sobre o tema dos conflitos:

...instala-se o conflito de leis infraconstitucionais apenas e tão somente porque ele foi antecedido de interpretações constitucionais assinaladas pela fragilidade e insuficiência, pela debilidade e imperfeição. Assim, só se estabelecem os conflitos de leis quando precedidos de conflitos de interpretações. Eis, aqui, a **natureza constitucional** daquilo que a doutrina versa como “conflitos de competência”: **secundariamente, conflitos legais; primariamente, conflitos hermenêuticos**¹⁶⁵.

Isso é, os conflitos são, num primeiro momento, conflitos de interpretação por parte do legislador infraconstitucional, e acabam acarretando, num segundo momento, os conflitos legais.

Examinando os aparentes conflitos de competência, verifica-se que eles podem ser resumidos em duas modalidades:

A primeira – que diríamos envolver um conflito de competência *heterogênea* – é a dos casos em que, diante de uma situação fática, haja dúvida (no plano pré-jurídico) acerca do tributo incidente. A questão envolve a dificuldade na subsunção de uma determinada situação concreta à pluralidade de hipóteses de incidência previstas normativamente. Surge dúvida sobre se aquele fato corresponde à hipótese de incidência do tributo *A* ou do tributo *B*, cada qual deles atribuído constitucionalmente a uma pessoa diversa.

A segunda – que denominaríamos de conflito de competência *homogênea* – seria aquela produzida quando, inexistente dúvida sobre o tributo incidente, a questão dubitativa envolvesse exclusivamente a titularidade da competência para a tributação.

Ou seja, no primeiro caso, há uma pluralidade de tributos diversos que podem (aparentemente) incidir sobre a situação concreta. O conflito surge à medida que a titularidade desses tributos é de pessoas diversas.

Já no segundo, a figura tributária incidente é inquestionável. Mas, se se conhece o tributo adequado e cabível, há incerteza sobre o titular da competência para a imposição (JUSTEN FILHO)¹⁶⁶.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 59.

¹⁶⁶ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 71.

Analisando as duas modalidades de conflitos de competência, percebe-se que o objeto do presente trabalho acadêmico versa sobre a primeira espécie de conflitos; isto é, com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, alguns serviços constantes na lista anexa à Lei já estão mencionados como “fato gerador” de outros tributos, ocasionando assim os conflitos.

Na visão de DANIEL PROCHALSKI, os conflitos de competência surgem quando há uma semelhança na hipótese de incidência de um tributo com outro, ou seja, um mesmo fato apresenta aspectos que se encaixam em alguns critérios de normas tributárias diversas¹⁶⁷.

Levando em consideração essa afirmativa, o tópico a seguir tem por finalidade examinar os tributos sujeitos a possíveis conflitos com o ISS.

4.2 TRIBUTOS SUJEITOS A CONFLITOS COM O ISS

4.2.1 Introdução

Até meados de 1965, antes da edição da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, inexistiam os conflitos de competência em relação ao ISS, uma vez que os chamados impostos novos eram de competência da União e dos Estados, tendo a lei federal “poder” para atuar de modo ampliativo¹⁶⁸.

Com a criação do ISS, muitos conflitos de competência foram originados. *“Nenhum outro imposto, em nosso sistema jurídico [...] tem possibilitado a existência de tantos conflitos como o ISS”* (PROCHALSKI)¹⁶⁹.

Esses conflitos surgem devido à materialidade do imposto sobre serviços possuir traços genéricos similares aos de outros tributos de competência de pessoas políticas diversas; especialmente aos do ICMS, de competência dos Estados, e aos do IPI, de competência da União Federal.

Um exemplo de ocorrência de conflitos acontece na prestação de serviços que necessitem da utilização de materiais, insumos, produtos industrializados *etc*; ou seja, consiste nos serviços que envolvem a aplicação de materiais, como explica DANIEL PROCHALSKI: *“...tais materiais são indissociáveis ao próprio serviço,*

¹⁶⁷ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 309.

¹⁶⁸ AIRES BARRETO, ISS na Constituição..., *op. cit.*, p. 119.

¹⁶⁹ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 229.

*integrando-o, porém, na condição de meros ingredientes...” (sic)*¹⁷⁰. E, nesse roteiro, os serviços acabam entrando nas chamadas “zonas cinzentas”, que é a denominação dada à situação em que um imposto entra na fronteira da área de competência de outro, causando eventuais atritos entre as competências¹⁷¹.

Outro exemplo envolvendo os conflitos são os casos relacionados às atividades constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, onde o ISS é exigido pelo fato de a atividade estar na lista, porém, pode não ser constitucionalmente caracterizada como serviço; como bem lembra AIRES BARRETO: “...a lei complementar não pode transformar em serviço o que serviço não é. Não pode alterar o Texto Magno, retirando competência de uma entidade político-constitucional, para dar à outra”¹⁷².

Em suma, sabe-se que o ISS, o ICMS e o IPI possuem materialidades distintas, cada qual contemplando um campo de incidência que lhe é atribuído, todavia, na prática, são diversas as situações de dificuldade no enquadramento fáctico à hipótese normativa correspondente¹⁷³; assim, para chegar ao objetivo final deste trabalho, faz-se necessário analisar brevemente a hipótese de incidência do IPI e a hipótese de incidência do ICMS, a fim de distingui-las da hipótese de incidência do ISS, já vista anteriormente.

4.2.2 O IPI e sua hipótese de incidência tributária

O antigo imposto sobre consumo foi rebatizado de “imposto sobre produtos industrializados” – IPI, através da Reforma Tributária de 1965¹⁷⁴. Contemporaneamente, a competência tributária para instituição do IPI está descrita no artigo 153, IV, da CF/88: “*Compete a União instituir imposto sobre: [...] produto industrializado*”. Sendo que produto é “...toda coisa ou toda utilidade, que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve...”; e industrializado significa da ação do homem ou de seu trabalho, implicando “...o abandono, de plano, dos produtos naturais [...] em benefício daqueles que resultam de uma ação humana...”¹⁷⁵.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 231.

¹⁷¹ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 100.

¹⁷² **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 110.

¹⁷³ SILVIA VIEIRA SARÔA, **Conflitos de incidência...**, *op. cit.*, p. 493.

¹⁷⁴ RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária...**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁷⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **IPI x ICMS e ISS...**, *op. cit.*, p. 62.

Ou seja, o IPI é, essencialmente, um imposto decorrente da transformação de produtos, e incide ainda sobre a importação de produtos industrializados, todavia, como esta última incidência é irrelevante neste trabalho, analisaremos somente a sua norma de incidência quanto aos produtos industrializados, que gera conflitos com o ISS.

Pelo disposto no parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional, temos: “...*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”. Porém, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a definição dada pelo CTN é vaga:

A definição do CTN não satisfaz plenamente, eis que dúvidas podem surgir a respeito do que venha a ser, em cada caso concreto “natureza” ou “aperfeiçoe”. Talvez, por isso, outras definições tenham sido produzidas, nenhuma, porém, suficientemente forte a ponto de eliminar a “zona cinzenta” que permite enganos e incertezas quanto a ser ou não industrializado determinado produto¹⁷⁶.

Assim, a materialidade do IPI muitas vezes adentra às zonas cinzentas, por deixar dúvidas quanto à sua definição concreta, aliada à vagueza do texto constitucional, abrindo brechas para a ocorrência de conflitos.

Na Constituição Federal, temos ainda que o IPI “...*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*” (artigo 153, § 3º, II); portanto, nas palavras de VIEIRA, “*Ao determinar a aplicação a esse imposto do princípio de não cumulatividade, o diploma constitucional estabelece com limpidez a incidência do tributo sobre esse ato por ele denominado ‘operação’*”¹⁷⁷.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO,

No IPI, a obrigação tributária decorre da realização de ‘operações’ no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), de um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu na sua transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação 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 adquirente¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Apud SILVIA VIEIRA SARÔA, **Conflitos de incidência...**, *op. cit.*, p. 497.

¹⁷⁷ IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 62.

¹⁷⁸ **O Imposto Sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988**, p. 124.

A materialidade da hipótese de incidência dos impostos é composta por um verbo e um complemento. Tendo, portanto, visto que o complemento da materialidade da hipótese de incidência do IPI é a operação com produtos industrializados; extraímos do texto constitucional, em seu artigo 155, § 2º, XI, a expressão operação “realizada”, temos assim o “**regramento jurídico que nos faltava: o verbo ‘realizar’**” (VIEIRA)¹⁷⁹.

Resumidamente, verifica-se, que o critério material da hipótese de incidência do IPI é a realização de operações com produtos industrializados¹⁸⁰; e, conforme orientação de JUSTEN FILHO, “...*não basta a simples industrialização do produto para a configuração do fato imponible, também não é suficiente tão-só operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, se não tiver por objeto ‘produto industrializado’*” (sic)¹⁸¹.

De acordo com GERALDO ATALIBA, “...o IPI é um imposto que tem três características principais: a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico”¹⁸². Nessa afirmação, podemos identificar que o estabelecimento produtor é quem realiza as operações com produtos industrializados, logo, o industrial, sendo ele, pois, o destinatário constitucional do IPI¹⁸³.

Ainda nas palavras de ATALIBA, extraímos que o critério temporal da hipótese de incidência do IPI é a saída do produto, por meio de um negócio jurídico, do estabelecimento produtor; e não caracteriza fato jurídico tributário do IPI a simples saída do estabelecimento, como dispõe, erroneamente, a nosso ver, o CTN, em seu artigo 46, II; se assim o fosse, a saída por furto, por enchente, por incêndio, ou a saída momentânea em razão de reforma, seriam tributadas pelo IPI, demonstrando total incoerência com o comando constitucional¹⁸⁴.

Como bem orienta VIEIRA, “... **a saída só tem o condão de deflagrar o nascimento da obrigação tributária relativa ao IPI, quando no bojo de uma**

¹⁷⁹ IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 63.

¹⁸⁰ RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária...**, *op. cit.*, p. 114.

¹⁸¹ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁸² *Apud* SILVIA VIEIRA SARÓIA, **Conflitos de incidência...**, *op. cit.*, p. 497.

¹⁸³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA. IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 64.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 65.

operação jurídica com produtos industrializados que implique transmissão da propriedade ou da posse desses produtos¹⁸⁵.

Percebe-se que a hipótese de incidência do IPI, “...é complexa, diferentemente de outras...”; ela recai sobre a junção dos fatos acima mencionados, que conjuntamente formam “... uma operação jurídica de transferência da posse ou da propriedade...” (JUSTEN FILHO), consistindo, assim, numa obrigação de dar¹⁸⁶.

Para MARCELO CARON BAPTISTA,

Incidindo o IPI em face da realização de uma operação jurídica em torno da transmissão da propriedade ou da posse de bens materiais, especificamente aqueles qualificados como produtos industrializados, resta nítido que tais negócios jurídicos são pactuados com vistas a uma prestação-fim de dar¹⁸⁷.

Vê-se, então, que a materialidade da hipótese do IPI está unida a uma obrigação de dar, assim, a atividade executada pelo industrial resulta no ato de dar o produto, como cumprimento da obrigação dele perante terceiros.

Todavia, é importante lembrar que a incidência do IPI não é sobre a atividade de industrialização, ela é uma premissa do produto ser industrializado¹⁸⁸: “O fazer [...] é indissociável do comportamento de industrializar, de criar produtos, o que não afasta a natureza jurídica da prestação-fim objeto de suas operações, que é a de dar” (BAPTISTA)¹⁸⁹.

Dito isso, decorre que, na chamada operação de industrialização por encomenda, ocorre uma obrigação de fazer, antes da obrigação de dar, e, como visto, a obrigação de fazer está atrelada à materialidade do ISS. É nesses casos que pode ocorrer atrito entre IPI e ISS, que será estudado de forma aprofundada no item 4.3 deste capítulo.

4.2.3 O ICMS e sua hipótese de incidência tributária

¹⁸⁵ *Ibibem*.

¹⁸⁶ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁸⁷ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 318.

¹⁸⁸ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 110.

¹⁸⁹ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 318.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto atribuído aos Estados, através da competência dada pela Carta Magna de 1988, em seu artigo 155, II.

Já em seu enunciado vemos a aproximação desse imposto com o ISS, porém, os serviços da materialidade da hipótese do ICMS, estão claramente identificados constitucionalmente: trata-se das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O imposto estadual tem sua competência constitucional fixada ao redor de três palavras: operação, circulação e mercadoria¹⁹⁰; e assim como ocorre na materialidade da hipótese do IPI, o ICMS também opera na junção de tais componentes que resultam numa obrigação de dar.

Portanto, é importante compreender o significado dessas palavras, separadamente, que encontramos nas lições de ANDERLE:

É o signo “operação” o elemento nuclear do tributo, servindo os termos *circulação* e *mercadoria* para qualificar o verbo.

A palavra *operação* representa a ocorrência de ato ou negócio jurídico capaz de movimentar juridicamente uma mercadoria [...] O que se tributa, logo, não é a mercadoria, mas o negócio jurídico (operação) que o tenha por objeto.

Já o termo *circulação* refere-se à passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico e que promova uma mudança de patrimônio [...] A mercadoria é um bem destinado ao comércio, característica obtida de acordo com a finalidade que esse bem desempenha numa atividade econômica no ciclo de produção-circulação-consumo¹⁹¹.

Identificamos, então, que a materialidade do ICMS não recai sobre a simples operação de circulação, ou seja, sobre uma movimentação apenas física da mercadoria, mas sobre operações de circulação de mercadorias resultantes de um título jurídico, seja ele compra, venda, transferência, doação, troca, importação, exportação etc¹⁹². Ou seja, o tributo estadual “... *só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor pratica um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria*”, nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁹³.

Nisso, JUSTEN FILHO expõe a tese defendida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, de que o ICMS não se enquadra somente na circulação econômica de

¹⁹⁰ RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária...**, *op. cit.*, p. 106.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 107-108.

¹⁹² MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 101-102.

¹⁹³ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 69.

bens, sendo que a relevância se dá através da circulação jurídica¹⁹⁴; atentando ainda para o fato de que “... o *simples transporte de mercadorias de um estabelecimento para outro não poderia configurar hipótese de incidência do ICM [...] estaria aí, a configurar tributo incidente não sobre operação relativa à circulação de mercadoria, mas sobre o transporte dela*”. Reforçando o raciocínio de que o tributo estadual terá a incidência sobre a operação que consiste num negócio jurídico e não a mera circulação da mercadoria.

No mesmo sentido:

A lei ordinária dos Estados é que vai estatuir o *momento* em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais, o *momento da extração da nota fiscal* e, assim por diante. *Só não pode ser em momento anterior* (ou seja, quando ainda não realizada a operação mercantil) [...] Em outros termos, o contribuinte do ICM tem o direito subjetivo de só ser tributado ao empós a ocorrência da operação mercantil (CARRAZZA)¹⁹⁵.

Portanto, o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS depende da definição que melhor encontrar a legislação estadual, porém, nunca será antes da ocorrência da operação jurídica.

Temos que observar ainda que o termo “mercadoria”, mencionado na hipótese de incidência do ICMS, não se resume a qualquer bem: “*A mercadoria é um bem destinado ao comércio, característica obtida de acordo com a finalidade que esse bem desempenha numa atividade econômica no ciclo de produção-circulação-consumo*” (ANDERLE)¹⁹⁶; por isso o ICMS também é popularmente conhecido como um dos impostos sobre o consumo, pois um dos atributos desse imposto é justamente incidir sobre essa operação.

Na afirmativa de ANDERLE, vemos ainda que a mercadoria tem uma destinação específica: o comércio, ou seja, “... *é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria*”¹⁹⁷.

VIEIRA explica-nos que o tributo estadual se refere a uma obrigação de dar uma mercadoria, “...***um produto destinado a comércio, seja ele natural ou***

¹⁹⁴ O Imposto Sobre..., *op. cit.*, p. 102.

¹⁹⁵ Conflitos de Competência..., *op. cit.*, p. 69-70.

¹⁹⁶ Conflitos de competência tributária..., *op. cit.*, p. 108.

¹⁹⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, Conflitos de Competência..., *op. cit.*, p. 69.

industrial...”¹⁹⁸. Nisso percebemos uma clara distinção entre o ICMS e o IPI: apesar de ambos resultarem de uma obrigação de dar, no caso do ICMS, porém, o tributo incide tanto nos produtos que tenham passado por um processo de industrialização como nos produtos naturais; em relação ao IPI, vimos que a materialidade do mesmo se dá exclusivamente em relação aos produtos que sofreram uma industrialização.

Diante desse contexto, percebemos que, com exceção dos casos de equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais, os conflitos tributários envolvendo o ICMS e o IPI são raros. Uma vez que suas materialidades são facilmente reconhecidas, o que geralmente ocorre é “...**uma autêntica bitributação, legítima, porém, desde que constitucionalmente admitida**” (VIEIRA)¹⁹⁹.

Voltemos, agora, ao conceito de mercadoria, para CARRAZZA: “...mercadoria, nos patamares do Direito, é o objeto da atividade mercantil, obedecendo, deste modo, ao regime jurídico comercial. Não é qualquer bem que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia”²⁰⁰. Complementando, MARCELO CARON BAPTISTA entende que mercadoria “... é um predicado efêmero do bem que o marcará em uma determinada fase econômica e jurídica de sua circulação, precisamente entre a sua produção e a sua chegada ao destino que é o consumo”²⁰¹.

Podemos compreender, então, que a mercadoria sofrerá a incidência do ICMS enquanto ela estiver circulando, por intermédio de operação mercantil, e sua tributação somente se encerrará quando seu objetivo for, finalmente, o consumo. “Mercadoria [...] é o bem econômico destinado à atividade mercantil (comercial) com o propósito deliberado de lucro” (SARÔA)²⁰².

Sabendo que o ICMS incide sobre operações com mercadorias, ocorre que, em determinadas prestações de serviços, há a necessidade de materiais para executar o serviço contratado, surgindo assim o conflito entre o ICMS e o ISS: “Aí é que se pretende a caracterização de ‘atos mistos’ ou a existência de dubiedades no Direito”²⁰³. Esse tipo de situação insere-se na dita zona cinza, pois existe uma clara

¹⁹⁸ IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 69.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

²⁰⁰ **Conflitos de Competência**..., *op. cit.*, p. 68.

²⁰¹ **ISS: do texto**..., *op. cit.*, p. 297.

²⁰² **Conflitos de incidência**..., *op. cit.*, p. 498.

²⁰³ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre**..., *op. cit.*, p. 106.

complexidade para identificar a correta incidência tributária, tema que será estudado a seguir.

4.3 CONFLITOS ENTRE ISS X ICMS X IPI

Foi exposto que os conflitos tributários se dão quando as situações fáticas adentram na chamada “zona cinzenta”, causando atrito entre as diversas esferas de competências tributárias.

Para adentrar às zonas cinzentas, em relação ao ISS, é importante lembrarmos a classificação dos serviços; o mestre AIRES BARRETO assim os classifica: “*a) serviços puros; b) serviços com emprego de instrumentos; c) serviços com a aplicação de materiais; e d) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais*”²⁰⁴.

É nítido que os serviços que não empregam materiais são tributados exclusivamente pelo ISS, sem deixar dúvidas; assim, nossa pesquisa versa os serviços que utilizam materiais na sua execução, e onde, portanto, situam-se as zonas cinzentas.

Analisando, primeiramente, os conflitos entre a União e os Municípios, são muitas as áreas de embate entre tais entes tributantes, especialmente em relação ao IPI e ao ISS.

Destaca-se, todavia, o atrito que surge na operação de industrialização por encomenda, onde a prestação realizada (beneficiamento, restauração) está disposta tanto no Regulamento do IPI, como sendo uma industrialização, quanto na lista anexa à LC nº 116/2003, como prestação de serviço: “*...tem-se que a mesma atividade [...] pode ser validamente enquadrada como **prestação de serviço** [...] ou como **industrialização**...*” (PROCHALSKI)²⁰⁵.

Os conflitos ocorrem à medida que a materialidade dos dois tributos têm características semelhantes. Para AIRES BARRETO, “*As genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente, com as de prestação de serviços*”²⁰⁶.

²⁰⁴ ISS na Constituição..., *op. cit.*, p. 45.

²⁰⁵ ISS – Regra..., *op. cit.*, p. 244.

²⁰⁶ ISS na Constituição..., *op. cit.*, p. 119.

Para agravar a situação dos conflitos, muitos autores e a própria União, em Solução de Consulta, manifestaram suas opiniões defendendo a tributação tanto do ISS quanto do IPI, porém, prevalece, na doutrina, o entendimento declarado, sinteticamente, por GERALDO ATALIBA: *“Onde cabe ISS, não cabe ICM; onde cabe ICM não cabe ISS, onde cabe ISS não cabe IPI, onde cabe IPI, não cabe ISS. Isto é radical na Constituição”* ²⁰⁷.

Seguindo raciocínio semelhante, JUSTEN FILHO orienta: *“Se a atividade é tributável pelo IPI, o Município não poderá pretender tributá-la, nem mesmo sob o pretexto de que a União deixou de fazê-lo (através do IPI), porquanto o não-exercício de uma competência tributária não a defere a outra pessoa política”* ²⁰⁸.

A nebulosa zona fronteira entre o IPI e o ISS está, do ponto de vista deste último, e primordialmente, nos ditos **serviços associados ao fornecimento de materiais**, porque ao *fazer* típico dos serviços vem juntar-se no tópico um *dar* de materiais; enquanto, do ponto de vista do IPI, tal região limítrofe obscura encontra-se, predominantemente, na chamada **industrialização por encomenda**, em que além do *dar*, marca habitual das operações com produtos industrializados, comparece aqui um *fazer* anterior, oficializado e assumido (VIEIRA)²⁰⁹.

Ou seja, na operação de industrialização por encomenda, antes da obrigação de dar – típica obrigação do IPI – o produto resultante da industrialização, ocorre uma obrigação de fazer, que compõe a materialidade do ISS, originando, assim, o “conflito de competências” em relação ao tributo devido.

Tal questionamento também é levantado por DANIEL PROCHALSKI:

A materialidade constante na hipótese de incidência do IPI, portanto, consiste num **dar**. Poderá o industrial, eventualmente, obrigar-se a uma futura industrialização, seguida da transferência da propriedade, como sói ocorrer nas hipóteses de **industrialização por encomenda**, tributadas pelo IPI. Devido existir aqui, além do “dar”, um “fazer” anterior, nasce uma possível área de atrito entre o IPI e o ISS, com relação aos serviços associados ao fornecimento de materiais²¹⁰.

Assim, um estabelecimento industrial que recebe uma solicitação de outro estabelecimento, para realizar uma parte de seu processo produtivo, está

²⁰⁷ Apud RICARDO ANDERLE, **Conflitos de competência tributária...**, op. cit., p. 142.

²⁰⁸ **O Imposto Sobre...**, op. cit., p. 113.

²⁰⁹ Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana entre tributos, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA (coord.), **TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS**, p. 181.

²¹⁰ **ISS – Regra...**, op. cit., p. 245.

executando uma industrialização do produto, porém, desempenhando também a função de prestar um serviço, lembrando que, constitucionalmente, um fato ou é industrialização ou é prestação de serviços: “ISS e IPI são tributos mutuamente excludentes: ou um ou outro incide, sendo descabido pretender submeter uma mesma situação tanto a ISS como a IPI”²¹¹.

Perante tal impasse, CLÉLIO CHIESA comenta: “Esse é, sem sombra de dúvida, o ponto nodal da temática que envolve a demarcação da competência impositiva da União e Municípios no tocante à tributação das hipóteses em que há serviço com a entrega de um bem”²¹².

Portanto, o atrito dá-se porque as duas prestações (dar e fazer) são necessárias para a obtenção do resultado final, ou seja, o industrial tem a obrigação de fazer o produto encomendado e posteriormente tem a obrigação de dar o produto acabado a quem o encomendou²¹³. Verifica-se assim, que, “Sem a prestação de fazer não haverá produto, e sem a prestação de dar o dever jurídico não será cumprido”²¹⁴.

É nítido que ocorre tanto a industrialização quanto a prestação de serviço, na referida operação; por isso, torna-se imprescindível distinguir uma da outra. Vários autores tributaristas adotam a dicotomia das obrigações de fazer e de dar para resolver os atritos entre tributos²¹⁵, pois esse é o critério retirado do próprio texto constitucional, e, portanto, antecede à todos os demais critérios.

Embasado na dicotomia das obrigações de fazer e de dar, temos ainda a distinção entre industrialização e prestação de serviços feita pelo brilhante JUSTEN FILHO:

Por industrialização compreendem-se as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizados em massa, em série, estandardizadamente. Os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível). Diríamos que industrialização denota homogeneidade não-personificada nem personificável de produtos [...] Já a prestação de serviço indica, ao oposto, a produção de utilidades (materiais ou não) específicas, peculiares e inconfundíveis – de regra irrepetíveis (no sentido de impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo

²¹¹ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 113.

²¹² CLÉLIO CHIESA, *Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos?*, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), **GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**, nº 9, p. 66.

²¹³ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 319.

²¹⁴ *Ibidem*.

²¹⁵ SILVIA VIEIRA SARÔA, **Conflitos de incidência...**, *op. cit.*, p. 499.

exatamente idêntico) [...] O que tem de colocar-se é que *prestar serviço* e *industrializar* são expressões vocabulares que indicam conceitos diversos e distinguíveis, ainda que, eventualmente, possam apresentar alguma proximidade²¹⁶.

Pondo em prática tal distinção para averiguar o imposto devido na industrialização por encomenda tem-se um claro norteamento para resolução de um possível conflito entre a competência municipal e a competência federal.

Pode-se afirmar, portanto, que haverá a incidência de ISS quando o produto, objeto do negócio jurídico, for confeccionado de forma peculiar, personificado, “*alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria*”, imperando a obrigação de fazer²¹⁷; e incidirá o IPI quando o produto industrializado é elaborado em massa, seguindo um padrão uniforme, tendo o industrial uma obrigação de dar algo, sobrepondo-se à obrigação de fazer, perceptível na prestação de serviço.

No entendimento de CLÉLIO CHIESA,

...há um certo consenso de que a materialidade do ISS caracteriza-se essencialmente pela especificidade, ou seja, a prestação de serviço demanda um “esforço humano personalizado”, que pode ou não culminar com a entrega de um bem corpóreo ou mesmo aplicação de materiais. Já no IPI não há essa personificação, a atividade humana é desenvolvida com o fim último de produzir um bem a ser colocado em comércio...²¹⁸.

No tocante ao ICMS, os conflitos tributários surgem nas prestações de serviços com o emprego de materiais, sendo eles necessários para a própria execução dos serviços. Reside aí o confronto com o imposto estadual, pois os materiais utilizados nos serviços podem ser conceituados como mercadorias, e, portanto, adentram à hipótese de incidência do ICMS ?

DANIEL PROCHALSKI é taxativo ao afirmar que, “*Nessas condições, o prestador do serviço não efetua a venda destes materiais...*”, ou seja, os materiais utilizados são, exclusivamente, para a execução dos serviços e não serão comercializados pelo prestador²¹⁹. AIRES BARRETO complementa:

...a qualificação de um bem como mercadoria não decorre das suas características intrínsecas, senão no destino que se lhe dá, é inexorável a conclusão de que só é mercadoria o bem objeto de mercancia. Não aquele cujo fim é o de viabilizar uma prestação de serviço.

²¹⁶ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 115.

²¹⁷ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 320.

²¹⁸ **Industrialização sob Encomenda...**, *op. cit.*, p. 66.

²¹⁹ **ISS – Regra...**, *op. cit.*, p. 231.

A distinção – vital – entre o fornecimento de coisa, qualificável como mercadoria, e a prestação de um serviço, que envolve a aplicação de material, repousa, ainda, no discernimento entre coisas como meio e coisas como fim²²⁰.

Vimos, anteriormente, o conceito de mercadorias, e entende-se que o emprego de materiais é diferente do termo “mercadorias” abrangido pelo ICMS. Conforme MELO, os bens materiais possuem maior ou menor relevância na atividade humana, mas o alvo da tributação do ISS é o esforço produzido pela prestação de serviço²²¹.

Em 1981, no Congresso de Direito Tributário, realizado em São Paulo, vários autores chegaram a seguinte conclusão: “...o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais ou aparelhos...”²²².

Entende-se, portanto, que o que predomina, na caracterização da prestação de serviço, é a obrigação de fazer, independentemente, de que dela resultem serviços com materiais aplicados ou não; e como bem lembra JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, não se deve aplicar uma “teoria da preponderância”, ou seja, buscar mensurar o custo do serviço e dos bens aplicados. Tal postura é irrelevante, o quê de fato importa é o negócio jurídico que é objetivado entre as partes²²³.

...por exemplo, quando uma construtora fabrica peças de concreto pré-moldadas, para fins comerciais, e contratada para prestar um serviço de construção civil, vende-as, de forma casada, ao tomador – dono da obra – caso em que incidirá o ISS sobre a prestação de serviços e o ICMS sobre a venda de mercadorias [...].

Não se aplica, por certo, essa regra, quando a peça for confeccionada, ainda que fora do local da obra, como uma necessidade específica da prestação de serviço, caso em que será mero ato de construção, indissociável da prestação como um todo, ou, quando muito, um caso de industrialização por encomenda, igualmente tributada pelo ISS²²⁴.

Nas palavras de ROQUE CARRAZZA, a distinção entre ICMS e ISS é claramente identificável: “...enquanto o ICM é um tributo que incide sobre o ato jurídico da operação mercantil, o ISS é uma exação que grava o fato jurídico da

²²⁰ ISS na Constituição..., *op. cit.*, p. 187.

²²¹ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 42.

²²² SILVIA VIEIRA SARÓIA, **Conflitos de incidência**..., *op. cit.*, p. 499.

²²³ ISS – Aspectos..., *op. cit.*, p. 42.

²²⁴ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto**..., *op. cit.*, p. 306.

prestação do serviço de qualquer natureza” ²²⁵. Assim, o fato jurídico do ICMS resulta numa obrigação de dar, já o fato jurídico do ISS tem como resultado uma obrigação de fazer.

Dessa maneira, um único fato, não pode resultar tanto numa operação mercantil, em que a competência tributária é do Estado, quanto numa prestação de serviços, de competência tributária municipal. MARCELO CARON BAPTISTA defende que *“De pronto se afasta a possibilidade de um mesmo ato viabilizar a incidência do ISS e do ICMS. São tributos diferentes porque possuem hipóteses de incidência e, por conseguinte, bases de cálculo inconfundíveis”* ²²⁶.

Portanto, fica claro que os Estados e o Distrito Federal somente podem exigir a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; nos demais serviços haverá incidência do ISS, mesmo com o fornecimento ou não de mercadorias, se houver a predominância do fazer.

Portanto, finalizamos esse tópico com a excelente orientação dada por CARRAZZA:

... ocorrido um fato, no mundo físico, deve o intérprete indagar, antes de mais nada, se ele é, ou não, *imponível*, isto é, se realiza, ou não, a *hipótese de incidência* seja do ICM, seja do ISS. Mas, a situação de perplexidade não se esgota necessariamente neste ponto, já que, não raro, este mesmo intérprete, embora convencido de que ocorreu um fato imponible (e de que, portanto, se instaurou uma relação jurídica obrigacional, de natureza tributária), fica anoitecido nos abismos da dúvida, ao procurar saber qual destes dois impostos o contribuinte deve pagar. É só nesta medida que podemos falar em conflitos entre o ICM e o ISS. Aparentes, porém, já que desautorizados pela Constituição (*sic*) ²²⁷.

Assim, temos, na visão de CARRAZZA, e de muitos outros autores tributaristas, que os aparentes conflitos de competência tributária, são, na verdade, meros conflitos de interpretação tributária, uma vez que o texto constitucional afasta todas as possibilidades de atrito entre as hipóteses de incidência tributária, assunto este que será examinado no próximo e último tópico da presente pesquisa acadêmica.

4.4 A SOLUÇÃO CONSTITUCIONAL DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

²²⁵ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 73.

²²⁶ **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 298.

²²⁷ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 78.

Conforme exposto anteriormente, é sabido que a nossa Constituição Federal é extremamente rígida quanto às delimitações de competência tributária dada aos entes tributantes, tanto o é que, diversos autores, inclusive estrangeiros, afirmam que o nosso sistema é um dos mais claros, e com poucos campos para dúvida ou confusão²²⁸.

Portanto, a solução para os possíveis conflitos tributários está disposta no próprio texto constitucional, ou seja, a Carta Magna demarca as competências da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, não deixando brechas para que um ente invada a competência do outro. Nessa senda, CARAZZA categoricamente expõe que “... *sem sinal de dúvida, [...] os possíveis conflitos de competência, em matéria tributária, já se encontram resolvidos na própria Constituição*”²²⁹.

Assim, tanto o conflito entre ISS e ICMS quanto entre ISS e IPI, que são os mais relevantes, no momento, podem ser solucionados utilizando os mesmos critérios, e levando em consideração a Constituição Federal, que claramente intitula a devida materialidade dos tributos federais, estaduais e municipais. Ora, “...*o que é preciso verificar para saber se uma dada situação está sujeita à tributação por meio do ISS, ICMS ou IPI, é o tipo de negócio que está sendo realizado...*”²³⁰; ou seja, é o fato jurídico que irá discriminar a incidência tributária: se o fato resulta de uma prestação de serviços, com predominância do fazer, incidirá o ISS, independente do emprego ou não de materiais; se do fato resulta a venda de mercadoria, com predominância do dar, haverá incidência do ICMS; e, se o fato acarreta a operação de venda de produto industrializado, com ênfase no dar, incidirá o IPI; pois essas são as materialidades possíveis outorgadas pelo texto constitucional²³¹.

Corroborando essas conclusões, temos o amparo e a orientação do jurista paranaense JUSTEN FILHO:

A solução desses conflitos não é aleatória. Sua supressão não se faz através de uma escolha arbitrária ou ilógica. Para todos eles, há uma forma jurídica, prestigiada constitucionalmente, para definir a competência. De um ponto de vista teórico, temos que é condição lógico-jurídica da própria existência do sistema que uma situação fática determinada corresponda à descrição de apenas uma categoria de hipótese de incidência tributária²³².

²²⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, IPI x ICMS e ISS..., *op. cit.*, p. 54.

²²⁹ **Conflitos de Competência**..., *op. cit.*, p. 50.

²³⁰ CLÉLIO CHIESA, Industrialização sob Encomenda..., *op. cit.*, p. 70.

²³¹ *Ibidem*.

²³² **O Imposto Sobre**..., *op. cit.*, p. 70.

Nessa senda, percebemos que os aparentes conflitos tributários, são na verdade, conflitos de interpretação tributária, pois o nosso sistema constitucional notoriamente expressa que cada situação fática resulta em uma única categoria de incidência específica. Explicando melhor, “... o *constituente* [...] *descreveu objetivamente fatos que podem ser colocados pelos legisladores ordinários federal, estaduais ou municipais, nas hipóteses de incidência dos impostos das suas respectivas pessoas políticas*” (CARRAZZA)²³³. Caso não atue dessa maneira, estará ferindo o princípio da rígida discriminação constitucional de competência tributária (JUSTEN FILHO)²³⁴. “*Daí o consenso estabelecido na boa doutrina, quanto à impossibilidade lógica dos conflitos de competência, há já algumas gerações*” (VIEIRA)²³⁵.

Para solucionar os atritos entre os tributos, embasados pelo texto constitucional, devemos examinar a dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer, conforme orientação de MELO: “*A distinção entre ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’, e ‘serviço’ para o fim de serem estabelecidas as respectivas materialidades tributárias (IPI, ICMS e ISS), tem que decorrer da aplicação da secular categoria das obrigações*”²³⁶; sendo este também o caminho trilhado pelo brilhante AIRES BARRETO:

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial)²³⁷.

No entendimento de SÍLVIA VIEIRA SARÔA,

A obrigação de dar pode ser conceituada como aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definem em geral de modo negativo, são todas prestações que não se compreendem

²³³ **Conflitos de Competência...**, *op. cit.*, p. 43.

²³⁴ **O Imposto Sobre...**, *op. cit.*, p. 72.

²³⁵ **IPI x ICMS e ISS...**, *op. cit.*, p. 55.

²³⁶ **ISS – Aspectos...**, *op. cit.*, p. 40.

²³⁷ **ISS na Constituição...**, *op. cit.*, p. 42-43.

entre as de dar; têm na verdade, por objeto, um ou mais atos, ou fatos, do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais (*sic*)²³⁸.

Ou seja, ICMS e IPI exigem uma obrigação de dar e o ISS, uma obrigação de fazer, portanto, para solucionar os conflitos existentes é necessário examinar o dar e/ou fazer, bem como a finalidade do negócio jurídico contratado.

Tomemos o exemplo dado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no qual demonstra a diferença entre as obrigações de dar e de fazer para chegar à incidência tributária devida:

Imagine-se a hipótese de um comerciante de objetos de decoração que contrata uma indústria cerâmica, fabricante de estatuetas de porcelana, para que ela promova a elaboração, com materiais por ela fornecidos, e dentro de prazo certo, de algumas estatuetas das que regularmente já confecciona.

De outro lado, cogite-se de um segundo cidadão, benfeitor de um museu municipal, que, desejando presentear-lo com um busto de metal de um vulto histórico respeitado naquela comunidade, celebra contrato com determinado artista, adrede escolhido, para que este, a partir de materiais que ele mesmo venha a fornecer, e tomando por modelo fotografias do homenageado, promova a criação daquela obra²³⁹.

No primeiro caso, evidenciamos uma operação de compra e venda, resultando numa obrigação de dar, incidindo, portanto, o ICMS; já no segundo exemplo identifica-se uma atividade, especialmente desenvolvida para o tomador do serviço, e mesmo com a aplicação de materiais, resulta numa obrigação de fazer, sendo tributada, portanto, pelo ISS.

A exemplificação acima descrita demonstra a nítida diferença entre dar e fazer, evidenciando o real fato jurídico acontecido, e, conseqüentemente, a correta incidência do tributo; como vimos anteriormente, em algumas operações ocorrem ambas as obrigações, de dar e de fazer, todavia, a lógica para a solução do conflito continua sendo a mesma, a identificação do dar ou do fazer como atividade predominante, bem como a análise do negócio jurídico, aliado ao conceito constitucional de prestação de serviço.

Lembrando que este trabalho versa sobre os possíveis conflitos tributários envolvendo o ISS, com a instituição da Lei Complementar nº 116/2003; chega-se à seguinte conclusão: o primeiro critério para identificar a incidência do tributo e afastar os conflitos, está na preponderância da obrigação de dar ou de fazer da

²³⁸ **Conflitos de incidência...**, *op. cit.*, p. 499.

²³⁹ **A Regra-Matriz de Incidência...**, *op. cit.*, p. 89.

atividade ocorrida, esse é o critério de maior relevância, pois é retirado do próprio texto constitucional.

Não resolvida à situação por esse primeiro critério, há um segundo, que, embora não estabelecido na Constituição Federal, foi previsto por ela (artigo 156, III): o da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

Dessa forma, o fato será tributado pelo ISS se, havendo preponderância do fazer, ele estiver em conformidade com o conceito de serviço perante a Constituição Federal, sendo, portanto, indiferente, neste caso, se ele se encontra prescrito na lista de serviços. Convém lembrar que, caso o fato não revele a predominância do dar ou do fazer, e ele encontre-se na lista, ela será válida para aquele serviço, caso contrário, a lista não terá efeito²⁴⁰.

Assim, concordando com os diversos autores citados ao longo deste trabalho, dentre eles, ROQUE CARRAZZA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, MARÇAL JUSTEN FILHO, CLÉLIO CHIESA, AIRES BARRETO *etc.*, entende-se que os chamados conflitos de competência tributária são ilógicos, sendo possível somente chamá-los de conflitos de interpretação da legislação, causado pela falta de clareza e acarretando malefícios a todos os envolvidos, especialmente, ao contribuinte.

²⁴⁰ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto...**, *op. cit.*, p. 238.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finda-se aqui este estudo acadêmico, que versou os aparentes conflitos tributários envolvendo o ISS, o ICMS e o IPI; existentes desde o nascimento do imposto municipal, mas, dando-se ênfase ao período após a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que aumentou de forma relevante as dúvidas sobre esse tema. Tivemos o intuito de propor soluções a partir do texto constitucional.

A pesquisa foi ordenada sob o prisma da doutrina jurídica, como sustentação para interpretar a legislação vigente, em confronto com a Carta Magna, a fim de encontrar um norteamento para a questão exposta.

Examinamos, num primeiro momento, as normas jurídicas, especialmente, as normas tributárias que servem de base para qualquer entendimento do sistema tributário brasileiro; e sobretudo as normas jurídicas tributárias de incidência, pelas quais se chega ao arquétipo do tributo.

Em seguida, fez-se a análise da estrutura da regra-matriz do ISS, evidenciando todos os critérios da norma de incidência do imposto municipal, e chegando à conclusão de que a materialidade da hipótese de incidência do ISS é definida como uma atividade de prestação de serviço a terceiro, geradora de renda economicamente identificável, e que resulte numa obrigação de fazer. Da mesma maneira, identificou-se que a materialidade da hipótese do ICMS é a circulação de mercadorias, por meio de um negócio jurídico, que resulta numa obrigação de dar. No que tange ao IPI, a materialidade de sua hipótese é a realização de operações jurídicas com produtos antes industrializados, tendo, por consequência, também uma obrigação de dar. Mostrou-se que cada um dos impostos em questão possuem características próprias em suas materialidades, impossibilitando, portanto, a tributação de um mesmo fato por impostos de materialidades diversas, a não ser com expressa permissão constitucional.

Posteriormente, para o exame dos conflitos tributários, verificaram-se as disposições das competências, na Constituição Federal, e com aval de muitos autores, entendemos que o texto constitucional expressa claramente as atribuições de competência tributária das pessoas políticas, impondo os limites de cada uma das esferas de governo. Constitucionalmente, é dada à União a competência para tributar os impostos sobre produtos industrializados; aos Estados, a competência

para tributar as operações com circulação de mercadorias; e aos Municípios, a competência para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza.

Ainda assim, os conflitos emergem no cotidiano empresarial e jurídico. A Constituição Federal não expõe conceitos precisos, somente indicadores que servem de base para os variados intérpretes. Nessa situação é que os atritos podem ocorrer, pois, por intermédio das leis infraconstitucionais, o legislador acaba invadindo a competência de outrem e legislando sobre algo que não lhe compete. Nesse sentido, vimos que o advento da Lei Complementar nº 116, de 2003, trouxe muitas discussões, pela abrangência de sua lista de serviços, causando conflitos com o ICMS e com o IPI; todavia, pode-se perceber que os serviços serão tributados pelo Município se, existindo a predominância do fazer, forem constitucionalmente conceituados como tal, pois esse é o principal critério para solução dos conflitos: a predominância da obrigação de dar e/ou de fazer na atividade exposta aos atritos. Assim, a lista anexa à Lei Complementar serve como um segundo critério para a resolução dos conflitos, conforme orientação da própria Constituição Federal em seu artigo 156, III.

Por isso, é de extrema relevância extrair todos os signos que a Lei Maior nos oferece, pois é a ela que devemos recorrer em caso de dúvida. Portanto, por meio da análise constitucional, percebe-se que os intitulados conflitos de competência tributária, na realidade, tratam-se de conflitos de interpretação da legislação.

Todavia, devemos salientar que a própria jurisprudência ainda encontra grandes dificuldades para solucionar os conflitos envolvendo o ISS, pois, em muitas decisões, atuou de forma contrária à doutrina, reforçando assim, a complexidade notada por muitos para a correta incidência tributária.

Daí a nossa motivação para este trabalho.

Daí a nossa tentativa de contribuição, embora modesta, para a busca da solução do problema.

REFERÊNCIAS

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI** – São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Planalto. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30/05/2017.

BBRASIL. Planalto. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 30/05/2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 30/05/2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de Competência: Um Caso Concreto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CHIESA, Clélio. Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos ? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 57-73.

COSTA, Adriano Soares. **Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COTRIM, Gilberto Vieira. **Direito e legislação: Introdução ao direito**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: Regra de Competência e Conflitos Tributários**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto Sobre Produto Industrializado na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. Curitiba: Juruá, 2009.

SARÔA, Sílvia Vieira. Conflitos de Incidência IPI, ICMS e ISS. *In*: HILÚ NETO, Miguel (coord.). **Questões Atuais de Direito Empresarial**. São Paulo: MP e ALAE, 2007, p. 491-521.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana entre tributos. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETTI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 157-195.

VIEIRA, José Roberto. IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ? *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva e FGV, 2012, p. 51-101.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto.**
Curitiba: Juruá, 1993.