

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

FABIO BEZANA

**O DIREITO CONTÁBIL COMO MEIO AUXILIAR NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS DE
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS: A TRIBUTAÇÃO DE
OPERAÇÕES COM MASSA ASFÁLTICA**

**SÃO PAULO
2019**

FABIO BEZANA

**O DIREITO CONTÁBIL COMO MEIO AUXILIAR NA RESOLUÇÃO DE
CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS:
A TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES COM MASSA ASFÁLTICA**

Dissertação apresentada à Escola de
Direito de São Paulo da Fundação
Getulio Vargas como requisito para
obtenção do título de mestre em Direito.

Campo de conhecimento: Direito
Tributário.

Orientador: Professor Doutor Leonel
Cesarino Pessoa

São Paulo

2019

Bezana, Fabio.

O direito contábil como meio auxiliar na resolução de conflitos de competência tributária entre estados e municípios : a tributação de operações com massa asfáltica / Fabio Bezana. - 2019.

94 f.

Orientador: Leonel Cesarino Pessôa.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 3. Contabilidade - Legislação. 4. Competencia (Autoridade legal). 5. Contrato de empreitada. I. Pessôa, Leonel Cesarino. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

FABIO BEZANA

**O DIREITO CONTÁBIL COMO MEIO AUXILIAR NA RESOLUÇÃO DE
CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS:
A TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES COM MASSA ASFÁLTICA**

Dissertação apresentada à Escola de
Direito de São Paulo da Fundação
Getulio Vargas como requisito para
obtenção do título de mestre em Direito.
Campo de conhecimento: Direito
Tributário

Aprovado em 26.08.2019

Banca Examinadora

Prof. Doutor Leonel Cesarino Pessoa

Orientador

FGV- Direito SP

Prof. Doutor Edison Carlos Fernandes

FGV- Direito SP

Prof. Doutor Roberto Biava Junior

FIPECAFI - SP

Luis Fernando Soares de Mello

Soares Mello & Gutierrez Advogados

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa, Soraya, e minhas filhas, Maria Giulia e Laura, pela compreensão e paciência durante minha ausência. O carinho de vocês foi imprescindível para a elaboração da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, mais uma vez, à minha esposa e minhas filhas pelo companheirismo e apoio durante todo o curso de Mestrado Profissional.

Agradeço aos meus pais, Antonio de Pádua e Maria do Carmo, pelo incentivo aos estudos desde os primórdios de minha vida estudantil.

Agradeço, também, aos meus sócios, Marco Antonio Calábria, Fernanda Cristina Villa Gonzalez e Maristela Trevisan Rodrigues Alves Limoli, por compreenderem minhas ausências durante o cumprimento dos créditos do Mestrado Profissional e redação do presente trabalho.

A todos os professores do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas pelo conhecimento jurídico transmitido ao longo do curso e que contribuiu em muito para minha evolução profissional, assim como aos meus colegas de turma pela qualidade dos debates proporcionados e as experiências profissionais compartilhadas.

À Professora Vanessa Rahal Canado por me apresentar aos meandros que envolvem as discussões da interseção do Direito Contábil com o Direito Tributário.

Especialmente, ao meu orientador Professor Leonel Cesarino Pessoa, pelas correções de rumos e críticas construtivas que me foram feitas ao longo da pesquisa realizada e redação do presente trabalho e, da mesma forma, pelas lições que jamais serão esquecidas.

Muito obrigado!

RESUMO

Pretende-se com a presente dissertação de mestrado profissional analisar o conflito de competência entre Estados e Municípios no que diz respeito à tributação das operações com massa asfáltica em obras de empreitada de pavimentação. Apresenta-se a norma contábil como regra capaz de auxiliar no arrefecimento da guerra fiscal entabulada pelos entes tributários.

Inicialmente, retratam-se os fatos que permeiam um contrato de empreitada de pavimentação e o conflito de competência entre as unidades da federação gerado pela entrega de massa asfáltica pela prestadora de serviços, assim como os resultados nefastos provocados pela insegurança jurídica no investimento em infraestrutura.

Na sequência é abordada a distribuição de competência constitucional para instituição de tributos e a proibição de incidência simultânea do ICMS e ISSQN, bem como são externadas críticas aos critérios constitucionais e doutrinários que têm como objetivo refratar o conflito de competência entre as unidades federadas.

Por fim, é apresentado o Direito Contábil como instrumento auxiliar na resolução de conflitos de competência entre Estados e Municípios, restando demonstrada a aplicabilidade dessas normas contábeis ao contrato de empreitada.

Palavras-chave: Conflito de competência. Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS). Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Massa asfáltica. Contrato de Empreitada. Direito Contábil.

ABSTRACT

The present dissertation of professional master's degree intends to analyse the tax jurisdiction conflict between states and municipal authorities concerning the taxation of the operations with asphaltic mass paving. The accounting standard presents itself a rule able to assist the subsiding of the fiscal war fought between the tax entities.

Initially, facts that permeate asphaltic mass paving are shown tax jurisdiction conflict between the entities of the federation produced by the delivery of asphaltic mass by the service provider, as well as the ominous results provoked by the legal insecurity in the investment in infrastructure.

Further on, the attribution of constitutional tax jurisdiction is discussed in regard to the institution of tax and the prohibition of simultaneous incidence of the ICMS and ISSQN, furthermore, criticisms are laid out to the constitutional and doctrinal criteria that aim to refract the tax jurisdiction conflict between the federate entities.

Finally, accounting law is presented as an assisting instrument of resolution of conflicts in the tax jurisdiction between states and municipal authorities, resulting in the demonstration of the applicability of accounting standards to the asphaltic mass paving.

Keywords: Tax jurisdiction. ICMS. ISSQN. Asphaltic mass paving contract. Accounting law.

LISTA DE ABREVIATURAS

CAP – Cimento Asfáltico de Petróleo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CONFEA – Conselho Federal de Engenharia e Agronomia

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DF – Distrito Federal

DNIT – Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IFRS - International Financial Reporting Standards

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ou Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

WJP – World Justice Project

Sumário

1.	Introdução.....	10
2.	Contextualização fática do problema.....	13
2.1.	Preparação de massa asfáltica.....	13
2.2.	Os contratos de empreitada e as obras de construção civil.....	15
2.3.	Estudo sobre impacto tributário de operações com massa asfáltica – ICMS x ISSQN.....	19
2.4.	O posicionamento das Fazendas de Estado e Municípios	21
2.4.1.	Processo de consulta.....	21
2.4.2.	Posição da Fazenda do Estado de São Paulo.....	21
2.4.3.	Posição das Fazendas Municipais.....	24
2.5.	A jurisprudência administrativa e judicial	25
2.5.1.	Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.....	25
2.5.2.	Poder Judiciário	27
2.6.	A guerra fiscal e o investimento em infraestrutura.....	28
3.	Competência tributária e bitributação	33
3.1	A distribuição de competência tributária no texto constitucional.....	33
3.2	Competência tributária e bitributação	35
3.3	A relação entre bitributação e ICMS e ISSQN.....	37
3.4	ICMS e os contornos da expressão “operação de circulação de mercadoria”	39
3.4.1.	Operação de circulação de mercadoria e serviços	40
3.5.	Prestação de serviços de construção civil e os materiais aplicáveis	43
4.	Critérios para a solução de conflitos entre o ICMS e ISSQN.....	50
4.1.	A Lei Complementar	50
4.2.	Obrigações de dar e fazer	53
4.3.	Atividade-meio e atividade-fim.....	55
4.4.	Encomenda e personalização.....	57
4.5.	Destinação do produto.....	58
4.6.	Ponderações sobre os critérios de soluções de conflitos de competência	60
5.	Direito Contábil como meio de resolução de conflitos entre o ICMS e ISSQN..	62
5.1.	A relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário.....	62
5.1.1	As convergências das normas contábeis brasileiras para o padrão Internacional Financial Reporting Standards – IFRS.....	62
5.1.2	A relação do Direito Contábil e o Direito Tributário com a Economia	64

5.1.3 A relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário.....	68
5.1.4 A neutralidade fiscal como prova da próxima ligação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil.....	71
5.2. O papel do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC no Brasil.....	72
5.3. Reconhecimento de receita nos termos do CPC 47	73
5.3.1. Conceitos preliminares sobre o CPC 47	73
5.3.2. Reconhecimento de receita	75
5.3.3. Obrigação de performance	79
5.3.4. O CPC 47 e o conflito de competência entre Estados e Municípios.....	83
6. Obrigações de performance e os contratos de empreitada	84
6.1. As obrigações de performance em contratos de empreitada mista	84
7. Conclusão.....	88
8. Bibliografia.....	90

1. INTRODUÇÃO

Há muito tempo a insegurança jurídica que aflora em razão do conflito de competência entre Estados e Municípios em relação às operações denominadas mistas – aquelas em que há a prestação de serviços com aplicação de material ou a venda de mercadoria com prestação de serviços – vem trazendo sérios problemas à economia nacional.

As operações de pavimentação não se encontram imunes a esse conflito entre entes federados, pois se trata de verdadeira prestação de serviços de engenharia em que são aplicados, além da mão de obra e equipamentos, materiais que devem compor a entrega do piso asfáltico previamente contratado entre as partes. E a grande celeuma nestas prestações de serviços de pavimentação gira em torno da entrega, pela empreiteira, da massa asfáltica produzida fora do canteiro de obras.

Para os Estados, o composto asfáltico se subsume ao conceito de mercadoria e deveria ser tributado pelo ICMS. Em posição diametralmente oposta, as municipalidades pugnam pela incidência do ISSQN sobre o total do contrato de empreitada de pavimentação.

Desse modo, a dúvida sobre a correta incidência tributária, nas operações com massa asfáltica, acaba por afetar os investimentos em infraestrutura, alijando o crescimento econômico do país.

De uma maneira geral, o legislador constitucional não criou uma regra impeditiva de bitributação¹ dos fatos econômicos sujeitos à incidência tributária, mas estabeleceu diversas normas que ora autorizam, ora refratam essa ação.

Dentre as opções que o Poder Constituinte tinha para criar regras de vedação de bitributação, destaca-se a proibição da incidência simultânea dos impostos sobre o consumo estadual e municipal, o ICMS e o ISSQN. Em relação a esses dois tributos, o legislador foi enfático ao vedar a dita bitributação, sendo, portanto, inconstitucional a exigência tributária concomitante por parte dos Estados e Municípios.²

A Constituição Federal prescreve que esses conflitos de competência devem ser exauridos através da edição da Legislação Complementar. Entretanto, dada a

¹ Termo entendido como a incidência simultânea de duas ou mais normas jurídicas sobre o mesmo fato jurídico, que grava, em parte ou na sua totalidade, uma grandeza econômica sujeita à incidência tributária.

² Artigo 155, II e artigo 156, III, ambos da Constituição Federal.

complexidade e a velocidade com que se desenvolve o mundo dos negócios, vivencia-se hoje a inércia do Poder Legislativo.

Diante dessa imobilidade, a doutrina e a jurisprudência têm estabelecido diversas regras para identificar a verdadeira competência para instituir impostos em operações mistas. Mas, a inexistência de regra jurídica que possa ancorar as correntes doutrinárias desenvolvidas nas últimas décadas a respeito sobre os conflitos de competência de ICMS e ISSQN acaba por não resolver a insegurança jurídica que ronda aqueles que investem na economia nacional.

Dessa maneira, as normas contábeis, principalmente aquelas que regulam o reconhecimento de receita, podem auxiliar o Direito Tributário no deslinde dos embates entre os Estados e Municípios. Isto porque a contabilidade possui regras que podem identificar, dentro de um contrato de prestação de serviços ou da compra e venda de mercadorias, aquelas operações que são efetivamente suscetíveis à tributação, bem como incidência tributária de cada ação discriminada.

Nessa esteira, o grande desafio da presente dissertação é a identificação da incidência tributária conferida à massa asfáltica, a qual é produzida fora do canteiro de obras e deve ser aplicada em obras de pavimentação. Em síntese, a dificuldade está em estabelecer qual imposto sobre o consumo deve incidir nos procedimentos com o composto.

Diante do problema identificado, surge a necessidade de responder à seguinte pergunta: a massa asfáltica é um insumo para o contrato de prestação de serviços de pavimentação, ou uma mercadoria?

Para a obtenção da resposta, o presente trabalho foi organizado em seis capítulos mais a conclusão.

Capítulo 1, a presente introdução tem como objetivo apresentar o tema a ser desenvolvido ao longo desse trabalho de conclusão, o seu propósito e o seu caminho a ser trilhado.

Assim, o capítulo 2 procura demonstrar as fases de preparação da massa asfáltica e a importância do segmento de pavimentação para a economia brasileira. Além disso, há o delineamento dos problemas envolvidos com o conflito de competência entre Estados e Municípios pela tributação das operações mistas.

Da mesma forma, pretende-se estabelecer o posicionamento das Fazendas Estaduais e Municipais sobre a tributação do composto asfáltico, bem como o entendimento da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema. Ainda nesta

parte, faz-se a apresentação dos malefícios que esse embate traz para a economia local.

Já no capítulo 3, a análise aborda a outorga constitucional de competência tributária para os entes federados, percorrendo os meandros dos conceitos da operação de circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Por sua vez, o capítulo 4 é dedicado à apresentação dos critérios constitucionais, jurisprudenciais e doutrinários mais utilizados para a resolução dos conflitos entre o ICMS e o ISSQN. Em seguida, são apresentadas algumas críticas sobre a carência desses parâmetros para a resolução da guerra fiscal entre Estados e Municípios.

A relação entre o Direito Contábil e o Tributário foi objeto de estudos no capítulo 5, sendo exploradas as relações desses ramos com a economia, o que evidencia o papel auxiliador que cada ramo do direito reflete no outro. Desse modo, nesta seção há a demonstração de que as normas contábeis de reconhecimento de receita têm o condão de auxiliar, juntamente com as teses doutrinárias e jurisprudenciais, na constatação da competência tributária sobre as obrigações de performance assumidas. Portanto, elas servem como meio de arrefecimento dos ânimos arrecadatórios dos entes federativos.

Com base nos conhecimentos adquiridos na etapa anterior, o capítulo 6 tem a constatação da aplicação prática das regras contábeis em um contrato de empreitada de pavimentação de rodovia. Logo, é possível atestar a incidência do imposto municipal nas operações com massa asfáltica.

Por fim, após as etapas de desenvolvimento do presente trabalho, são apresentadas as conclusões contendo uma síntese objetiva sobre os principais resultados obtidos com a pesquisa desenvolvida.

Feitas as considerações iniciais sobre o progresso desta dissertação de mestrado, trilha-se o caminho para a investigação do problema exposto.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA DO PROBLEMA

2.1. Preparação da massa asfáltica

Diariamente fazemos uso de pavimentos asfálticos para nos locomovermos com de veículos automotores, mas poucos sabem qual a origem deste bem de grande valia para toda a coletividade.

Vários são os agentes que estão diretamente relacionados ao preparo do pavimento asfáltico, dentre eles se destacam:

- a) refinaria produtora de cimento asfáltico (em geral a Petrobras);
- b) transportadores;
- c) engenheiros e geólogos;
- d) usina de asfalto;
- e) empreiteira/pavimentadora.

De uma maneira geral, todo o processo de preparação desta pavimentação começa em uma refinaria de petróleo. Nesta planta industrial é extraído um subproduto do óleo bruto, denominado Cimento Asfáltico de Petróleo (CAP), o qual é a base para a preparação da massa asfáltica que será aplicada no solo previamente preparado. No Brasil, o grande produtor de CAP é a Petrobras, sendo também a responsável por distribuir o produto em todo o território nacional.

O CAP é enviado pela Petrobras, em caminhões tanques, à usina de asfalto, sendo mantido dentro de reservatórios específicos para futura utilização no preparo da massa asfáltica. Ao cimento asfáltico de petróleo são adicionados a areia, brita e outros produtos agregantes, que, misturados em temperatura elevada, formarão esse composto.

Antes da preparação dessa massa, é preciso fazer um estudo do solo que será pavimentado e do tipo de fluxo suportado na via. Engenheiros e geólogos devem elaborar a análise e determinar a especificidade do composto asfáltico, o qual será aplicado naquela obra de pavimentação.

Vários são os tipos de asfaltos que podem ser colocados no calçamento e, neste aspecto, a observação prévia das qualidades do solo e suas especificidades, bem como o fluxo de veículos que o pavimento será sujeitado, durante sua vida útil, são vitais para o preparo da massa asfáltica.

O projeto elaborado por engenheiros e geólogos deve estabelecer a espécie de cimento asfáltico de petróleo, que será utilizada na mistura formulada pela usina

de asfalto. Após isto, os agregantes são adicionados em percentuais previamente definidos.

Dada a importância da preparação da mistura, elaborada em função da quantidade e tipo de veículos que irão trafegar pela via, o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte estabeleceu regras para a formulação da massa asfáltica, nas quais constam o tipo de CAP e agregados que podem ser utilizados em cada liga. Além disso, são determinados os equipamentos mínimos que serão manipulados na atividade de pavimentação³.

Uma vez formulada essa massa, ela será transportada para o canteiro de obras em caminhões especialmente preparados, devendo a temperatura do bem permanecer em ligeiro declínio durante todo o trajeto.

Uma vez que há seu resfriamento durante o transporte até o local da obra, uma atenção especial ao tempo do trajeto percorrido, entre a usina e o local de aplicação, também se torna necessária e é de grande importância para que o asfalto seja aplicado na temperatura ideal. O arrefecimento excessivo do composto pode implicar na perda do material e do próprio veículo de transporte por causa de seu endurecimento.

Essa composição deverá ser aplicada e compactada, com a ajuda da vibroacabadora de asfalto e rolos compactadores, diretamente no solo previamente trabalhado, sendo certo que inexistirá pavimentação de vias sem a utilização deste maquinário.

A preparação da superfície para a recepção da massa asfáltica, apesar de ser uma etapa preliminar para o revestimento da via, é de fato a parte mais importante de todo o processo de pavimentação, pois o maior dispêndio de tempo, pessoal e custo, reside nesta fase da obra de construção civil.

Este período, anterior à aplicação dessa composição, demanda a conclusão de vários serviços de relevante complexidade, sem os quais fatalmente seriam inviáveis a sobreposição e a compactação dela. Desta forma, a entrega do bem usinado é apenas uma das etapas de um trabalho muito maior, a obra de construção civil.

Passos de grande importância, como, por exemplo, o trabalho de drenagem do solo, devem preceder qualquer espécie de atividade de pavimentação, pois são pilares para o êxito do serviço de asfaltamento de uma via. Falhas nestas partes

³ Norma DNIT nº 031/2006-ES.

preliminares podem trazer danos irreparáveis ao revestimento asfáltico, podendo, inclusive, ser causa direta de acidentes de trânsito.

Como se vê, a obra de construção civil de pavimentação não se reduz à produção da massa asfáltica, trata-se de um processo complexo de engenharia que engloba vários atores e procedimentos, os quais corroboram a conclusão do pavimento asfáltico previamente contratado.

Em geral, o revestimento asfáltico é realizado através do contrato de empreitada ou subempreitada, por meio deles os contratantes se comprometem a realizar a obra de construção civil, mediante o pagamento de uma quantia previamente acordada com o dono.

No contrato de prestação de serviços, a entrega do composto asfáltico não pode ser dissociada de outras atividades, que são igualmente fundamentais para a pavimentação, como por exemplo, a compactação e a preparação do solo.

2.2 Os contratos de empreitada e as obras de construção civil

Os contratos de empreitada estão diretamente relacionados às obras de construção civil, embora não seja este seu campo exclusivo de abrangência. É possível verificar também a sua utilização em outras obrigações, como construção de uma obra material qualquer, criação intelectual ou artística⁴.

Neste capítulo, os esforços se concentram em percorrer os meandros dos contratos de empreitada de obras de construção civil. Estes estão relacionados com as obras de pavimentação, sendo tema central deste trabalho de conclusão de mestrado profissional.

Nas lições de Bernardo Ribeiro de Moraes⁵, o contrato de empreitada abrange as seguintes obras de construção civil:

- a) *as obras de terra*, assim entendidas as sondagens, as fundações e as escavações. São as obras em exame e preparo do terreno, trabalhos topográficos e geofísicos, fundação (parte integrante da construção, destinada a transmitir cargas ao terreno), refundação (substituição de uma fundação por outra), estaqueamento (fundação de estacas), escavações de desmontagens, sondagem de reconhecimento, etc.;

⁴ DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 180

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e Prática do ISS, São Paulo, Editora RT, 1984, p. 245.

- b) *as obras de construção de estradas e de logradouros públicos.* São as obras relativas à estrada de ferro (ferrovias), estrada de rodagem (rodovias), abertura de caminhos, arruamentos, loteamentos, praças, etc.;
- c) *as obras de arte.* São as obras relativas a pontes, viadutos, túneis, muros de arrimo (construção destinada a manter em equilíbrio o talude do terreno), mirantes, decorações arquitetônicas, etc.;
- d) *as obras de terraplenagem e de pavimentação.* São as obras de aterro, desaterros, pavimentação em geral (de estradas, ruas, praças ou qualquer outro espaço urbano ou rural).

Esse contrato está previsto expressamente e de forma autônoma no atual Código Civil Brasileiro, artigos 610 a 626, mantendo praticamente a mesma estrutura do que já era prescrito no Código Civil de 1916. O que difere é que, além de estar disposto em capítulo próprio, a sua nova redação traz algumas particularidades que não eram tratadas anteriormente. Têm-se, principalmente, a preservação dos interesses coletivos e da função social dos contratos.

Ao contrário do que era retratado no Código Civil de 1916 – em que a norma jurídica privilegiava os interesses particulares - o novo diploma legal busca trazer um equilíbrio entre os interesses da sociedade e do particular. O Código Civil de 2002 acabou por especificar condições ao contrato de empreitada que garantem a prevalência do bem comum.

O início de uma obra de construção civil, em geral, sucede a assinatura de um contrato de empreitada. O dono da obra, ou comitente, e o empreiteiro definem as bases em que serão executadas a obra e o preço a ser pago pela conclusão da obrigação acordada. Em síntese, o empreiteiro obriga-se à execução e o comitente, por sua vez, responsabiliza-se pelo adimplemento do valor acordado.

Através do contrato de empreitada, é possível verificar todas as obrigações de performance. O empreiteiro se responsabiliza pela entrega do bem ao dono da obra e, conseqüentemente, pela conclusão da prestação de serviços de construção civil. Assim como quantidade e qualidade do material (se aplicável), prazos de entrega, dentre outros elementos.

A relação estabelecida entre o comitente e o empreiteiro é de prestação de serviços de obra de construção civil, sem qualquer subordinação ou dependência entre as partes. Há apenas vinculação às obrigações assumidas e descritas no contrato de empreitada previamente assinado.

O preço acordado de antemão entre as partes pode ser adimplido na entrega total da obra de construção civil. Ou, como é mais comum, com o pagamento de

prestações de acordo com a conclusão de cada obrigação de performance, antecipadamente discriminada no contrato de empreitada.

Maria Helena Diniz⁶ apresenta seis características básicas para os contratos de empreitada:

- 1º) *Bilateralidade*: existência de obrigações recíprocas entre o comitente e o empreiteiro;
- 2º) *Comutatividade*: cada parte recebe da outra a sua prestação equivalente (pagamento e entrega da obra);
- 3º) *Onerosidade*: entrega da obra mediante contraprestação pecuniária;
- 4º) *Consensualidade*: desnecessidade de forma especial;
- 5º) *Indivisibilidade*: objetiva-se a conclusão da obra, não se admite a entrega fracionada;
- 5º) *Execução sucessiva ou continuada*: necessitada de certo espaço de tempo para sua conclusão.

A ausência de qualquer uma dessas características acaba por desnaturar o contrato de empreitada em sua essência, restando inaplicáveis, ao instrumento contratual firmado, as regras prescritas no referido capítulo específico do Código Civil. Estas características, também, possibilitam confirmar a finalidade específica do contrato de empreitada, qual seja, a entrega de uma obra de construção civil mediante pagamento previamente acordado.

Por restar expressamente prevista na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, a prestação de serviços de obra de engenharia está sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza de competência dos Municípios e Distrito Federal.

A empreitada, conforme redação do artigo 610 do Código Civil⁷, classifica-se em duas modalidades, ainda que mantenha a sua essência de obrigação de fazer, quais sejam i) empreitada de labor e ii) empreitada mista.

O denominado contrato de labor, que também pode ser designado por contrato de mão de obra, tem como objeto única e exclusivamente a aplicação de serviços de mão de obra cedida pelo empreiteiro. Neste caso, todo o material deve ser fornecido

⁶ DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 181.

⁷ Art. 610 - O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais:

pelo dono da obra de construção civil, o qual é responsável pela qualidade dos bens entregues ao empreiteiro.

Já no contrato de empreitada mista, o empreiteiro deve fornecer os serviços de mão de obra e o material aplicado na obra de construção civil. E responderá de maneira mais ampla pelos danos causados durante o desempenho do contrato. Aqui, a intenção das partes deve estar expressamente prevista no contrato de empreitada, não havendo espaço para presunção da obrigação de fornecer material⁸.

A própria característica de invisibilidade do contrato de empreitada - a qual se busca a entrega total da obra de construção civil que foi acordada entre as partes - demonstra que os materiais aplicados não podem dissociados da entrega da obra de construção civil. Neste mesmo sentido, faz-se necessário consignar que a lei civil atribui responsabilidade pela qualidade do material ao empreiteiro.

A flutuação do preço do material não pode influenciar no reajuste do contrato de prestação de serviços, sendo, pois, prova de que o material aplicado é um elemento “meio” para a conclusão da obra de construção civil⁹. Fábio Ulhoa Coelho¹⁰ foi assertivo:

Veja que, nessa forma de remuneração, o risco da oscilação dos preços de mão de obra e materiais durante o tempo de construção é totalmente assumido pelo empreiteiro. Ao concordar com a remuneração constante do contrato, evidentemente, fez seus cálculos considerando os preços praticados naquela oportunidade e estimando alguma margem de oscilação para cima. Mas, se a mão de obra de materiais encarecerem além da estimativa, empreiteiro terá menos lucro ou eventual até prejuízo com o contrato.

Nesta mesma esteira, o Superior Tribunal de Justiça tem pugnado pela impossibilidade de dissociar o material aplicado do próprio objeto do contrato de empreitada. Isso demonstra que o material aplicado em obra de construção civil é indissociável da prestação de serviços:

No caso, conforme apurado pelo eg. Tribunal a quo, a partir da prova pericial produzida, a exigibilidade das duplicatas foi prejudicada pela superveniente retirada, pela exequente, de materiais e equipamentos integrantes dos serviços contratados e efetivamente computados no valor dos títulos. De fato, tratando-se de título eminentemente causal, **a retirada de parte dos materiais que, junto com a mão-de-obra, integram o objeto do contrato**

⁸ Art. 610

⁹ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

⁹ Existe apenas a previsão para redução do preço acordado em favor do comitente se houver diminuição do valor de material, ou mão de obra, em percentual superior a 10% do montante total do contrato.

¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil - Contratos. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 308.

de prestação de serviços firmado entre as partes, retira não apenas o substrato causal da duplicata, como também a sua liquidez, na medida em que o valor estampado nas cédulas não mais corresponde ao que foi efetivamente entregue ou empregado na obra¹¹. – G. n.

Em geral, os materiais fornecidos pelo empreiteiro em contratos de empreitada mista podem ser i) fabricados por ele próprio, ii) adquiridos de terceiros com produção em série e iii) adquiridos de terceiros, sob encomenda com especificidade pré-ordenada para determinada obra de construção civil.

E nesta espécie de contrato (empreitada mista) é que reside o problema enfrentado na presente pesquisa. O caráter híbrido do contrato de empreitada mista (prestação de serviços e materiais) acirra a disputa entre estados e municípios pela exigência tributária sobre os materiais produzidos pela empreiteira fora do canteiro de obras, ou adquiridos de terceiros e aplicados na obra.

No entanto, não é possível dar tratamento tributário individual ao material aplicado na obra sem que se analise o contrato de empreitada em sua plenitude, melhor explicando, impossível pleitear a dupla incidência tributária sobre o contrato de empreitada mista, haja visto que os materiais são indissociáveis da prestação de serviços de construção civil.

Afirmar o contrário seria uma posição míope em relação aos contratos de empreitada de construção civil. O Direito Civil traz expressamente a definição de contrato de empreitada mista como aquele em que engloba a prestação de serviços com o fornecimento de material em um único ato contratual. Uma associação das duas obrigações (serviços e material) para a conclusão da obra de construção civil e adimplência do que foi acordado entre empreiteiro e comitente.

2.3 Estudo sobre impacto tributário de operações com massa asfáltica – ICMS x ISSQN

A fim de demonstrar os impactos negativos da guerra fiscal entre Estados e Municípios aos contribuintes, será objeto de análise a incidência tributária individual do ISSQN e do ICMS sobre as operações com massa asfáltica.

¹¹ STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp. 1.169.764/SP. Relato: Ministro Lázaro Guimarães. DJ: 24/10/2017.

Tomando-se como exemplo números reais de uma operação com massa asfáltica, será criado um quadro comparativo do custo tributário do ISSQN e ICMS. Nesta esteira, os seguintes dados serão utilizados:

- Materiais aplicados: R\$ 87.069,80
- Mão de obra aplicada: R\$ 11.927,37
- Equipamentos: R\$ 20.276,53
- Total da nota fiscal: R\$ 119.273,70

Cálculo do ISSQN:

Valor do serviço	Deduções*	Base de cálculo	Alíquota*	ISSQN
R\$ 119.273,70	R\$ 87.069,80	R\$ 32.203,90	5%	R\$ 1.610,19

*Materiais aplicados**Alíquota aplicada na cidade de São Paulo

Cálculo do ICMS:

Valor mercadoria	Base de cálculo	Alíquota* *	ICMS Operação	Crédito ICMS*	ICMS Devido
R\$ 119.273,70	R\$ 119.273,70	18%	R\$ 21.469,27	R\$ 10.448,11	R\$ 11.021,15

*Crédito obtido na entrada dos materiais aplicados e com reduções de base de cálculo autorizadas no RICMS-SP

**Alíquota aplicada no Estado de São Paulo

O valor do ISSQN devido na operação é de aproximadamente 14% do valor total do ICMS que seria devido caso fosse aplicado o tributo estadual, comprovando, assim, os grandes riscos financeiros que assombram as empresas contribuintes com a insegurança jurídica sobre qual tributo aplicar em suas operações com massa asfáltica.

2.4 O posicionamento das fazendas de estado e municípios

2.4.1 Processo de consulta

O posicionamento da Fazenda Pública em relação à aplicação da lei tributária sobre um determinado assunto pode ser sintetizado nas respostas às consultas tributárias propostas pelo contribuinte. O processo de consulta tributária é o meio adequado que o contribuinte se vale para os devidos esclarecimentos ou orientação a ser seguida sobre a legislação tributária.

Tendo em vista a unicidade de interpretação da legislação tributária que é desejável dentro da administração pública, seguramente podemos afirmar que as premissas e conclusões estabelecidas em respostas às consultas tributárias serão seguidas pelos órgãos de fiscalização tributária. Aqui se comprova a importância do estudo das respostas em processo de consulta tributária para se certificar do posicionamento da Fazenda Pública sobre aplicação da legislação tributária.

2.4.2 Posição da Fazenda do Estado de São Paulo

A fim de se demonstrar o posicionamento das Fazendas Públicas Estaduais sobre a incidência de ICMS sobre operações com massa asfáltica, utilizaremos, para fins didáticos, o exemplo da Fazenda do Estado de São Paulo. Nessa esteira, foram analisadas as respostas às consultas tributárias publicadas pelo fisco paulista sobre esse assunto nos últimos dez anos.

Foram objeto de análise as respostas às consultas tributárias selecionadas com os seguintes trechos ou palavras: a) CBUQ; b) massa asfáltica; c) concreto asfáltico; d) concreto betuminoso usinado a quente e e) produtos asfálticos. De acordo com esses critérios foram selecionadas oito respostas às consultas tributárias que se adequavam aos critérios de pesquisa acima estabelecidos.

Em relação às repostas às consultas tributárias selecionadas, duas foram excluídas por se tratarem de assuntos não relacionados à proposta estabelecida na presente dissertação de mestrado profissional. Assim, seis respostas às consultas tributárias foram efetivamente analisadas e esmiuçadas para efeitos de se estabelecer

a posição da Fazenda do Estado de São Paulo sobre operações com massa asfáltica, assim como o raciocínio desenvolvido pelo órgão de consultoria tributária¹².

Em linhas gerais, o posicionamento estatal está sedimentado em três aspectos que serão melhor abordados na sequência: a) A Lei Complementar nº 116/2003 somente afasta a incidência de ICMS sobre mercadorias adquiridas de terceiros ou produzidas nos canteiros de obras; b) trata-se de um verdadeiro processo de industrialização (transformação) sobre o qual incide ICMS e IPI e c) a produção de massa asfáltica não se equipara ao concreto usinado, sobre o qual se aplica a súmula 167 do STJ (não incidência de ICMS).

i) Lei Complementar 116/2003

O primeiro aspecto defendido pela Fazenda do Estado de São Paulo e que daria ensejo à incidência de ICMS sobre massa asfáltica reside no fato de que Lei Complementar 116/2003, especificamente no item 7.02 da lista de serviços¹³, prescreve que a mercadoria fornecida pelo prestador de serviços e produzida fora do local da obra está sujeita à incidência do ICMS.

O órgão de consultoria paulista lista dois requisitos aptos a afastar a incidência de ICMS sobre as operações com massa asfáltica: i) mercadorias adquiridas de terceiros ou produzidas pelo prestador de serviços no canteiro de obras e ii) a responsabilidade pelo fornecimento de mercadorias deve estar atribuída ao prestador de serviços em razão de contrato de empreitada de obra de construção civil.

Em todos os demais casos, o fisco paulista faz incidir o ICMS sobre as operações com massa asfáltica, que tratar-se-ia de circulação de mercadoria não sujeita ao ISSQN.

ii) Processo de industrialização (transformação)

Também para justificar o seu posicionamento sobre a incidência de ICMS sobre operações com massa asfáltica, a Fazenda do Estado de São Paulo traz o conceito

¹² Consultas tributárias da Fazenda do Estado de São Paulo: 972/2008, 597/2009, 11/2010, 274/2011, 2283/2013, 5033/2015.

¹³ 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

de industrialização para tentar demonstrar que o produto está sob o crivo do tributo estadual.

A ideia de que as matérias que compõem a massa asfáltica passam por um processo de industrialização (modalidade transformação) e dão ensejo à formação de um novo produto é trazido à baila para justificar a cobrança do imposto estadual. Aqui, o fisco se vale do fato de que, sob seu ponto de vista, a industrialização precede a circulação de mercadoria e, conseqüentemente, justifica a incidência do ICMS.

iii) A não equiparação ao concreto usinado e à súmula 167 STJ

A tributação sobre o concreto usinado já foi objeto de grandes embates entre Estados e Municípios, restando o conflito de competência devidamente resolvido pelo Poder Judiciário a favor da incidência do ISSQN, inclusive, com a edição da súmula nº 167 do STJ¹⁴. Para nossos pretórios, o fato de o concreto usinado ser produzido no trajeto entre a usina e o local da obra de construção civil, assim como por possuir traços distintos para cada obra de construção civil, acaba por determinar a incidência do imposto sobre serviços.

Por sua vez, o fisco estadual entende que, no caso da massa asfáltica, inexistente a produção no trajeto da usina à obra e, ainda, que as especificidades do concreto usinado para cada obra existentes nas operações não se aplicam ao produto asfáltico. Assim, afasta-se a incidência da súmula 167 do STJ para as operações com massa asfáltica.

Em síntese apertada, a Fazenda do Estado de São Paulo, assim como as demais Fazendas Públicas Estaduais, rechaçam, veementemente, a incidência do ISSQN sobre as operações com massa asfáltica, pugnado, pois, pela tributação exclusiva do ICMS. Assim caminham sob o entendimento de que a massa asfáltica é mercadoria sujeita à circulação, restando, pois, sob o crivo do tributo estadual.

Todas essas argumentações expostas acima serão objeto de análise crítica ao longo da presente dissertação de mestrado, através da qual será demonstrado que esta argumentação, desenvolvida pela Fazenda do Estado, não reflete a melhor

¹⁴ Súmula nº 167 STJ: O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

solução para o problema de conflito de competência entre Estados e Municípios em relação às operações com massa asfáltica.

2.4.3 Posição das Fazendas Municipais

Ainda que a pesquisa às respostas às consultas tributárias municipais tenham um grau de dificuldade maior do que aquelas efetuadas junto às Fazendas Públicas Estaduais - eis que as Fazendas Públicas Municipais, além de ser significativamente em número maior, muitas vezes não disponibilizam as respostas às consultas em seus sítios na internet - ainda assim é possível se estabelecer as premissas básicas em que se escoram seus entendimentos pela a incidência de ISSQN sobre operações com massa asfáltica.

A pesquisa efetuada junto às principais cidades brasileiras não trouxe um resultado positivo sobre o entendimento dessas municipalidades a respeito da tributação de operações com massa asfáltica¹⁵. No entanto, compulsando os autos judiciais em que os contribuintes se insurgiram contra a incidência de ICMS sobre as operações em comento, foi possível localizar ao menos uma resposta à consulta tributária em que o Distrito Federal sintetiza seu entendimento sobre a incidência do ISSQN.

O Governo do Distrito Federal, nos autos do processo de consulta administrativa nº 006/2002, instado a se manifestar, por uma empresa contribuinte que presta serviços de pavimentação sobre a incidência tributária sobre materiais produzidos fora do canteiro de obras, foi enfática – da mesma forma de que as demais municipalidades - ao afirmar que essas operações estão sujeitas à incidência de ISSQN.

A conclusão pela incidência de ISSQN reside em dois argumentos principais, quais sejam: a) trata-se de serviços de pavimentação, feito por empreitada, prescritos no item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 e b) o material integra a obra através de aplicação no local da prestação de serviços.

A resposta à consulta indica que o contrato de empreitada total prevê a entrega da obra com a aplicação de mão de obra e material, sendo, pois, um contrato de

¹⁵ Isso é plenamente justificável em razão de se trata o ISSQN de principal opção de recolhimento eleita pelas empresas contribuintes, assim não haveria razão para a apresentação de consultas perante as municipalidades.

resultado sobre o qual não incide o ICMS. Ato contínuo, traz a afirmação de que o fornecimento de material, ainda que produzido fora do local da obra, não se subsume ao conceito de mercadoria – eis que lhe falta a finalidade de revenda - razão pela qual pugna pela incidência do ISSQN sobre o total do contrato de empreitada.

Dessa forma, fica claro que as Fazendas Públicas Municipais e Estaduais vêm exigindo, simultaneamente, o ISSQN e ICMS sobre as operações com massa asfáltica, restando, pois, configurada uma verdadeira ilegal bitributação sobre um mesmo fato econômico.

2.5 Jurisprudência administrativa e judicial

A consulta à jurisprudência administrativa e judicial, no que tange à incidência tributária sobre as operações com massa asfáltica, traz a indicação de como os tribunais administrativos e judiciais têm se comportado em relação à exigência simultânea do ICMS e ISSQN empreendida pelas Fazenda Públicas dos Estados e Municípios. Dessa forma, se faz importante, para o desenvolvimento do presente trabalho de conclusão, uma análise sobre a *ratio decidendi* das decisões judiciais e administrativas, que orbitam a guerra fiscal entre Estados e Municípios aqui tratada.

Da mesma forma em que foi empreendida a pesquisa às respostas, quanto às consultas tributárias junto às Fazendas Estaduais e Municipais, foram utilizados os seguintes termos de consulta: a) CBUQ; b) massa asfáltica; c) concreto asfáltico; d) concreto betuminoso usinado a quente; e) produtos asfálticos.

2.5.1 Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT

Mais uma vez utilizaremos o Estado de São Paulo como paradigma para demonstrar o entendimento dos tribunais administrativos sobre a incidência do ICMS no que tange às operações com massa asfáltica. O entendimento deste Tribunal Administrativo Estadual pode ser replicado para as demais unidades da federação, seja em relação à conclusão apresentada, seja, também, pela *ratio decidendi* desenvolvida pelos juízes que compõem o referido tribunal.

Há muito tempo que a Fazenda do Estado de São Paulo vem autuando os contribuintes paulistas pelo não recolhimento de ICMS em operações com massa

asfáltica¹⁶, restando claro que esses lançamentos de ofício são, via de regra, contestados junto ao tribunal administrativo estadual. Esse litígio administrativo é inexorável em razão da opção firme das empreiteiras pelo recolhimento do ISSQN sobre o valor integral do contrato de pavimentação.

Uma análise mais acurada da jurisprudência do TIT nos últimos dez anos, demonstra a existência de dois momentos distintos. Em uma primeira fase - que perdurou até os anos de 2013/2014 - o tribunal administrativo anulava os autos de infração lavrados pela Fazenda do Estado de São Paulo, sob o argumento de que as operações com massa asfáltica integravam o contrato de empreitada¹⁷. Estando, pois, sujeita ao ISSQN. Por sua vez, mais recentemente, as decisões administrativas convergem para a conclusão de que essas operações estão sob a guarida do imposto estadual¹⁸.

Dado o posicionamento atual do TIT e majoritário a favor da incidência do ICMS sobre massa asfáltica, será objeto de análise apenas os acórdãos que sigam essa nova diretriz adotada pelo órgão administrativo e que indicam remota chance de êxito do contribuinte que foi autuado pela falta de recolhimento de ICMS.

De uma maneira geral, as autuações seguem as orientações das soluções de consulta elaboradas pela Fazenda do Estado de São Paulo, segundo as quais as operações com massa asfáltica se subsumem à norma matriz de incidência do ICMS, não se sujeitando, pois, à incidência do imposto municipal.

Em síntese apertada, os juízes do tribunal administrativo propagam a ideia da incidência do ICMS sobre as operações com massa asfáltica, sob o argumento de que: i) trata-se de mercadoria produzida fora do local da obra, aplicável, assim, a exceção do item 7.02 da lista de serviços; ii) inaplicável a súmula 167 do STJ, eis que se trata de mercadoria produzida na usina (massa asfáltica) e não no trajeto até a obra (concreto) com traços específicos para determinados por projeto de engenharia e iii) O CONFAZ estabelece a tributação por ICMS ao autorizar ao Estado de São Paulo a conceder isenção em operações com massa asfáltica¹⁹.

O primeiro argumento desenvolvido pelos votos condutores do TIT a favor da incidência do ICMS sobre a massa asfáltica reside na exceção prevista no item 7.02

¹⁶ Tem-se, aqui, em vista os argumentos sufragados pelas soluções de consulta que já foram objeto de análise no presente trabalho.

¹⁷ AIIM nºs 3.101.601-7 e 3.041.631-0.

¹⁸ AIIM nºs 4.032.250-6 e 3.102.219-4

¹⁹ Convênio nº 145/2014.

da lista de serviços, que afasta o ISSQN sobre mercadoria produzida fora do local da obra. Aqui, por entenderem que a massa asfáltica se subsume ao conceito de mercadoria, os juízes aplicaram a referida exceção para justificar a incidência do ICMS.

Por sua vez, os julgados analisados fazem uma distinção entre a massa asfáltica e o concreto usinado para afastar a aplicação da súmula 167 do STJ e assim o faz com a intenção de provar que esses produtos são submetidos a preparações diversas e refratando a *ratio decidendi* sufragada pelo Poder Judiciário. Enquanto a massa asfáltica seria realizada na usina, o concreto usinado é produzido no trajeto até a obra de construção civil e amparado em projeto de Engenharia Civil, que determina a espécie de mistura a ser implementada.

Um terceiro argumento tem sido ventilado nos acórdãos do TIT em que são mantidos os autos de infração e lavrados por falta de recolhimento de ICMS. Trata-se de autorização do CONFAZ para o Estado de São Paulo conceder isenção nas saídas com massa asfáltica. Segundo os juízes que defendem esse argumento, somente será crível a autorização para a isenção de ICMS se a operação for tributada pelo imposto estadual.

2.5.2 Poder Judiciário

O Poder Judiciário tem uma tendência em afastar a cobrança do ICMS das operações com massa asfáltica - a despeito de inexistir decisão com efeitos vinculantes que possam distanciar definitivamente a voracidade tributária dos Estados. E assim o faz por entender que a atividade está adstrita aos serviços de construção civil, restando, assim, sujeita ao ISSQN²⁰.

A *ratio decidendi* do Poder Judiciário sobre a não incidência de ICMS em operações com massa asfáltica está sedimentada sobre três argumentos, em especial: i) tratar-se a massa asfáltica de uma etapa indissociável do contrato de empreitada de construção civil; ii) o fato do produto não ser elaborado no canteiro de obra não é determinante para caracterizá-lo como mercadoria e iii) aplicação da súmula 167 do STJ em razão da semelhança do material aplicado e forma de preparo.

²⁰ STJ, Resp 795.484/MG e AI nº 1.038.141/SP. TJSP 1002772-32.2015.8.26.0053.

Segundo o Poder Judiciário, o fato de a massa asfáltica ser um produto utilizado para a consecução de uma atividade maior de pavimentação - que se inclui no conceito de construção civil e está, pois, sujeita ao ISSQN - excluiu a incidência do ICMS. A ideia proposta por nossos pretórios reside no princípio da preponderância, aplicando-se a sistemática tributária da atividade que se sobressai no contexto da operação em sua integralidade.

Por outro lado, os Tribunais têm entendido que o simples fato de a massa asfáltica não ser produzida no canteiro de obras não lhe aflora o aspecto de mercadoria - sobre a qual poderia incidir o ICMS - tendo em vista que se trata de bem com características específicas para cada obra. Assim, não seria possível a estocagem do bem em razão de sua especificidade para determinada obra, restando, pois, incompatível a mercancia do objeto.

Já há muito tempo, o STJ tem se posicionado sobre a não incidência de ICMS sobre as operações com concreto usinado - sobrevivendo a súmula nº 167 - e dada a semelhança entre os materiais aplicados e a forma de preparo desse bem com aqueles que envolvem a massa asfáltica, o Poder Judiciário tem estendido a aplicação da referida súmula ao elemento preparado para a pavimentação de vias.

Como se observa através da pesquisa realizada junto aos Tribunais Brasileiros, a tendência é de se pugnar pela incidência do ISSQN nas operações com massa asfáltica. Contudo, as decisões judiciais prolatadas são muito superficiais e não tratam o assunto com a profundidade necessária – pois tratam as operações como análogas àquelas oriundas de contratos de concretagem - e dão margem às mais criativas interpretações jurídicas pelas Fazendas Estaduais em defesa da prevalência do ICMS.

Ainda, a falta de uma decisão definitiva e com efeito *erga omnes* - que afaste a incidência de ICMS sobre a massa asfáltica - mantém os empresários sobre a sombra da insegurança jurídica. Assim, tais organizações não sabem em qual modelo de tributação optar (ICMS ou ISSQN), pendendo, pois, uma resposta mais efetiva do Poder Judiciário sobre qual o tributo sobre consumo que incide a essas operações.

2.6. A guerra fiscal e o investimento em infraestrutura

Nem sempre as normas legais são aplicadas facilmente, restando uma aparente zona cinzenta que pode aflorar dúvidas sobre qual delas seria submetida ao

fato jurídico em análise, restando uma insegurança ao ambiente de negócios. Em outras palavras, a subsunção da norma ao fato pode se tornar algo espinhoso e de difícil execução, e o princípio da segurança jurídica ficar em perigo.

Infelizmente, vivemos no Brasil uma grande insegurança na aplicação de normas, que prejudica o crescimento econômico do país, nos colocando em grau equivalente a nações mais pobres, ao menos, quanto ao quesito “segurança jurídica”.

Há muito tempo, o Banco Mundial tem publicado, anualmente, um relatório denominado “Doing Business”, o qual apresenta um ranking dos países que possuem um ambiente propício a negócios, e historicamente estamos entre os últimos colocados. Esta posição de inferioridade traz duras consequências aos investimentos externos na economia brasileira.

No ano de 2018 aparecemos na posição 125 de um total de 190 países, ou seja, estamos muito mal colocados no ranking elaborado pelo Banco Mundial.²¹ Aparentemente o Brasil está “confinado” nas colocações finais dessa classificação desde sua instituição no ano de 2005, sendo superado por nações sem representação alguma no PIB mundial.

Uma das reclamações daqueles que investem no mercado brasileiro é exatamente a indefinição para o rumo de seus negócios. Segundo esses investidores, não existe clareza na aplicação do direito em nosso país, principalmente em matéria que envolva a administração pública.

O tópico “pagamento de tributos”, analisado individualmente, trouxe o pior resultado para o Brasil (184) e demonstra claramente que o sistema tributário brasileiro está em total descompasso com os dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Um dos pontos abordados pelos investidores, diz respeito à falta de clareza na aplicação da lei tributária e a consequente autuação fiscal.

A dúvida na aplicação lei é tão delicada, para o ambiente empresarial, que a própria Confederação Nacional da Indústria elaborou um estudo para alertar a sociedade brasileira de seus efeitos nefastos para os investimentos²²:

É um dos temas que mais crescem na preocupação das empresas. A falta de clareza sobre direitos e deveres e as crescentes alterações nas legislações e

²¹ Dados retirados do relatório “Doing Business”. Disponível em:

<<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil>>. Acesso em 19 jul. 2018.

²² PORTAL DA INDÚSTRIA. Segurança Jurídica. **Por que segurança jurídica?** Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/mapa-estrategico-da-industria/fatores-chave/seguranca-juridica/#tab-l-2>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

nos marcos regulatórios são prejudiciais à competitividade. A falta de confiança de que as instituições garantirão o direito vigente gera dúvidas sobre a estabilidade das relações jurídicas e incertezas sobre as consequências dos atos baseados nas normas jurídicas vigentes, isto é, insegurança jurídica. Normas que apresentam redação imprecisa abrem espaço para interpretações divergentes por parte dos aplicadores das leis. Normas novas elaboradas em conflito com normas existentes, sem definição explícita de revogação, geram dúvidas sobre qual a legislação vigente. Esses são exemplos de regramentos de baixa qualidade que aumentam a judicialização dos conflitos.

E o problema na previsibilidade da aplicação das normas jurídicas foi muito bem abordado, com destaques à contumaz divergência jurisprudencial em casos semelhantes.

Neste mesmo sentido, o World Justice Project (WJP), órgão internacional voltado ao estudo da garantia do Estado de Direito em âmbito mundial, em seu ranking de 2017/2018, classifica o Brasil na posição 52 de um total de 113 países, em relação ao quesito “qualidade na aplicação da lei”. Se levarmos em conta apenas a América Latina e o Caribe, estaríamos na posição 15 da classificação²³.

Os dados fornecidos pela organização internacional demonstram o quão inóspito é o ambiente de negócios para o investidor no Brasil, e isto reflete na perda de investimentos diretos e indiretos, inclusive, com empresas nacionais transferindo suas unidades fabris para países vizinhos, como o Paraguai.

Segundo o Professor catedrático da Universidade de Hamburgo, Rolf Stober uma economia em funcionamento necessita de um Estado de Direito capaz de operar, que garanta a liberdade econômica dos indivíduos e regule esta seara específica por intermédio do império da lei²⁴.

Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto²⁵, ao elaborarem o projeto de lei que se convalidou na Lei nº 13.655/2018, já alertavam para as mazelas que a indefinição sobre aplicação de normas jurídicas traz para a economia brasileira:

[...] assistimos a um processo contraditório: quanto mais se avança na produção de normas disciplinadoras da ação da Administração, mais se aprofunda a precarização da segurança jurídica. Quanto mais crescem processos e controles, maiores a imprevisibilidade e a incerteza. Isso tudo

²³ [Dados referentes ao estudo “World Just Project”. Disponível em: <https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-ROLI-2018-June-Online-Edition_0.pdf>.](https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-ROLI-2018-June-Online-Edition_0.pdf) Acesso em: 20 jul. 2018.

²⁴ STOBER, Rolf. Direito Administrativo Econômico Geral. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 138.

²⁵ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações públicas e seu controle**. 1ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

pôs em risco os ganhos da estabilidade econômica, política e institucional construída nos últimos anos. A incerteza jurídica é a porta de entrada das violações aos direitos.

Pontuando os benefícios que a atividade tributária traz ao Estado, mas almejando que a imposição legal não seja empecilho ao investimento privado, Cristiano Carvalho²⁶ discorre:

[...] a tributação sempre é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, sempre gera ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). É o preço da liberdade, como ensina Ricardo Lobo Torres. O que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não iniba a atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente do poder de tributar.

Assim, a eficiência econômica somente será alcançada se as garantias constitucionais dos contribuintes forem observadas, caso contrário, os investimentos privados na economia local serão transferidos a outras nações, que criam um ambiente jurídico capaz de garantir o mínimo de segurança ao investidor no retorno almejado, como sua aplicação financeira.

A discussão sobre as dúvidas na interpretação do direito e a busca da segurança jurídica extravasa os limites dos debates teóricos, adentrando ao nosso cotidiano.

O direito tributário não é exceção à regra, muitos fatos jurídicos se encontram nessa tal zona cinzenta e são carregados de imensas dúvidas sobre qual norma legal deve ser aplicada. Muitas vezes, a incerteza na aplicação da lei tributária reside na própria competência do tributante, ou melhor, qual ente público é competente para suscitar a incidência tributária.

Neste cenário podemos destacar a guerra fiscal vertical entre Estados e Municípios, nos quais ambos agentes políticos digladiam, ferozmente, pela receita tributária de fatos econômicos que se encontram na zona fronteira entre o ICMS e o ISSQN.

As operações com massa asfáltica se encontram neste meio acinzentado, eis que Estados e Municípios avocam, simultaneamente, a competência tributária,

²⁶ CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 11

restando ao empresário decidir qual imposto recolher (ICMS ou ISSQN) e se sujeitar à autuação tributária por parte do ente preterido

De uma maneira geral, as obras de infraestrutura no Brasil têm sido penalizadas com a falta de investimento, e a dúvida sobre a incidência tributária é um dos motivos alegados pelo investidor privado. A economia nacional está saindo, a muito custo, de uma recessão e sua retomada mais acentuada passa pelo investimento em infraestrutura, conforme pontuou a Organização para a OCDE²⁷:

O potencial de crescimento da economia caiu nos últimos anos e a lacuna na renda em comparação com as economias avançadas foi ampliada, principalmente devido à produtividade comparativamente fraca. Depois de anos de queda no investimento que podem explicar quase 40% da queda na produtividade do trabalho, o Brasil tem uma das menores taxas de investimento entre as economias da OCDE e os mercados emergentes. Como resultado, o crescimento provavelmente cairá significativamente abaixo dos níveis atuais, a menos que novas fontes de crescimento sejam exploradas. O fortalecimento do investimento será um caminho importante para manter um crescimento sólido e ampliar o progresso do passado. [...] As explicações para os baixos investimentos do Brasil estão relacionadas à falta de oportunidades de negócios rentáveis nos quais o setor privado poderia investir, resultado de políticas que derrubem o clima de investimento. Áreas em que as reformas poderiam melhorar, significativamente, o clima dos negócios, incluem procedimentos de licenciamento, incerteza jurídica, custos de conformidade com impostos, custos de mão-de-obra e melhorias na qualificação da força de trabalho.

A proposta do presente trabalho, em síntese apertada, é trazer uma forma de interpretação da lei tributária que possa mitigar os efeitos nocivos da guerra fiscal entre Estados e Municípios, tornando, pois, o ambiente menos refratário aos investimentos em infraestrutura.

²⁷ RELATÓRIOS ECONÔMICOS OCDE. **Brasil.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A BITRIBUTAÇÃO

O tema competência tributária é de grande importância para o desenvolvimento do presente trabalho de conclusão, na medida em que é a peça fundamental para enfrentar os meandros do conflito de competência entre os Estados e Municípios.

Os conceitos de operação de circulação de mercadoria e prestação de serviços serão delimitados e servirão como balizamento para a demonstração da competência tributária em operações com massa asfáltica.

3.1 A distribuição de competência tributária no texto constitucional

A necessidade de discriminar a distribuição de competência tributária entre as pessoas de direito público está atrelada ao princípio federativo, o qual foi insculpido na Constituição Federal de 1988. Dessa forma, essa distinção tem como fim específico estabelecer os campos de atuação da atividade tributária de cada ente político.

A ênfase dada pelo legislador constitucional sobre o princípio federativo é evidente, pois se verifica que este inaugura o texto magno, ao aparecer prescrito já no primeiro artigo da Constituição brasileira, alçando a categoria de um dos pilares da República.

Assim, o conteúdo constitucional se ocupa do princípio federativo em várias passagens, procurando dotar os Estados e Municípios de autonomia política, legislativa (estendida às matérias prescritas no próprio corpo constitucional como competência do ente federativo), administrativa e, de certa forma, financeira. Em relação a esta última, a distribuição de competência tributária é importante para este trabalho, pois através dos tributos se pode auferir receita para a manutenção dessas unidades da Federação.

A referida autonomia, estabelecida na nação brasileira, traz uma relação de inexistência de hierarquia entre as normas jurídicas expedidas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Isto só ocorre se as competências legislativas consagradas pela Lei Maior forem respeitadas, ou seja, não deve existir a invasão de atribuições entre um ente e outro. Desse modo, a pessoa política é livre para delinear as suas próprias prioridades, sem qualquer possibilidade de intervenção do outro sujeito federal.

Logo, essa autonomia traz consigo a ideia de que cada ente político deve atuar dentro do campo estabelecido pela Constituição Federal, sendo defeso qualquer intromissão em assuntos delegados aos outros. Dessa maneira, Roque Carraza ²⁸ assevera que “[...] não padece de dúvida de que estas ordens jurídicas possuem campos de atuação perfeitamente traçados pela Lei Máxima, de tal arte que em nenhuma hipótese interferem uma com as outras. Nem, muito menos, atritam”.

O princípio federativo é uma cláusula pétrea, ou seja, é proibido qualquer edição de emenda constitucional que tenha como objeto a abolição do Estado Federal²⁹. Assim, restará incólume a autonomia dos Estados e Municípios enquanto não houver a revogação total da Constituição.

Ao lado desse preceito, o legislador constitucional também consagrou o fundamento da autonomia dos Municípios, reforçando a liberdade desses entes políticos em se auto organizar e ditar as regras que serão observadas pelos cidadãos locais, mas sempre se subsumindo à lei maior.

Nesta esteira, merecem transcrição os ensinamentos de Paulo Bonavides³⁰:

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado o grau caracterizado política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no país com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garantia.

Com o princípio federativo e a respectiva autonomia concedida aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o legislador constitucional, no alto de sua missão de estruturar o sistema tributário nacional, acabou discriminando os fatos econômicos e jurídicos passíveis de incidência tributária. Ademais, foram distribuídas a esses entes políticos públicos as respectivas atribuições para instituir os devidos tributos sob dois ângulos:

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 147.

²⁹ Artigo 60 §4 - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I- a forma federativa de Estado;

II- o voto direto, secreto, universal e periódico;

III- a separação dos Poderes;

IV- os direitos e garantias individuais.

³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 347.

- 1) competência vertical: divisão de materialidade para efeitos de instituição de impostos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- 2) competência horizontal: demarcação territorial de atuação do ente tributante.

Denota-se, ainda, a clara intenção do legislador em prover às entidades federativas os recursos necessários para garantir os direitos individuais e coletivos dos cidadãos. Assim, não se descuida de uma das maiores missões do Estado, que é assegurar os investimentos em segurança, saúde, educação e a distribuição de renda. Desse modo, o ônus somente é possível através das divisas arrecadadas com a atividade tributária.

Hugo de Brito Machado³¹ destacou a importância da tributação para a atividade estatal:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Dessa forma, o texto constitucional, de acordo com o critério de materialidade, prescreveu expressamente quais os impostos seriam de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de forma que não exista concorrência entre eles para a exigência tributária sobre o mesmo fato econômico e jurídico. Além disso, a Constituição autorizou a instituição de taxas e contribuições de melhoria, como um meio de remunerar a atividade estatal específica e divisível e a valorização de imóveis dos cidadãos, em decorrência de obras públicas.

3.2 Competência tributária e bitributação

Desde a Constituição de 1934, a denominada bitributação vem trazendo diversas controvérsias aos operadores do direito tributário. De fato, após esses longos anos, esse tema ainda traz insegurança jurídica ao contribuinte.

De uma maneira geral, a dupla tributação é um fenômeno em que há a cobrança simultânea de dois ou mais impostos sobre a mesma hipótese de incidência

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 30.

e ainda a identidade de base de cálculo. Aqui, esse conceito se diferencia do denominado *bis in idem*, o qual reside na existência concomitante de igual tributo ao mesmo sujeito ativo.

Ricardo Anderle³² foi muito feliz em sua afirmação:

Para nós, a bitributação designa: (i) o concurso de normas jurídicas; (ii) fundadas em normas de competência distintas; (iii) recortando propriedades de um mesmo fato social; e (iv) gravando, parcial ou totalmente, a mesma riqueza econômica.

Quanto à primeira parte do conceito (i), entendemos que na bitributação há sempre a existência de duas ou mais normas ou, como definiu Alberto Xavier, um concurso de normas. Tal simultaneidade de incidência de normas – *coincidência* – pressupõe normas de (ii) competência legislativa distintas.

O terceiro elemento do conceito – (iii) incidência sobre um mesmo ou único fato social – exige algumas considerações. Primeiramente, é preciso lembrar que o direito recorta eventos da vida social e, por meio de uma linguagem própria, faz nascer efeitos jurídicos, de modo a estabelecer um vínculo entre os diversos sujeitos de direitos e obrigações. Em determinadas situações, um único fato social é utilizado como fundamento para aplicar duas normas jurídicas.

Por fim, quanto à (iv) última parte do conceito, entendemos que a bitributação pressupõe a oneração, parcial ou totalmente, da mesma riqueza manifestada pelo fato. A base de cálculo, assim, vai dimensionar semelhante proporção econômica da realidade adjacente.

A Constituição Federal de 1988, a despeito de não trazer uma norma expressa que proíba a bitributação, consagrou várias regras que ora a autorizam, ora a refratam. Desta forma, pode-se afirmar que esse fenômeno é autorizado em algumas circunstâncias, como por exemplo, na incidência síncrona do ICMS e IPI em casos de circulação de mercadorias industrializadas³³. Já em outros contextos, há a vedação expressa da dupla incidência de impostos, nesta conjuntura, destaca-se a impossibilidade de tributação concorrente do ICMS e ISSQN³⁴.

O legislador constituinte não refrangiui a incidência tributária simultânea, ao contrário, a positivou expressamente em seu bojo, referindo-se aos casos em que ele

³² ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 52-54

³³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

³⁴ Art. 155 IX - incidirá também:

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

é possível. Além disso, também prescreveu em quais situações a bitributação deve ser afastada do ordenamento jurídico. Logo, pode-se afirmar que existem duas figuras distintas: a dupla tributação lícita e prevista no texto constitucional e a ilícita e repelida pela Lei Maior.

Para tanto, recorre-se novamente aos ensinamentos de Ricardo Anderle³⁵:

Em outras palavras, atualmente no Brasil temos bitributações lícitas e bitributações ilícitas; e para saber se há ou não invasão de competência, é necessário verificar: (i) a presença de norma constitucional específica que veda a bitributação ou, ante ausência de norma, (ii) se as competências dos entes políticos podem alcançar conjuntamente o mesmo fato, sem malferir o princípio lógico da identidade, em relação ao conteúdo semântico do fato tributado, situação que exige a construção das normas de competência que suportam a cobrança realizada pelos entes em disputa. Se ambas as exigências fiscais guardam fundamento de validade no texto constitucional, não haverá conflito de competência, ainda que haja superposições tributárias.

Em termos de aplicação prática das vedações à bitributação pelo texto constitucional, caso muito raro ou quase inexistente hoje em dia, o conflito de competência entre os entes tributantes relacionado à edição de normas que contêm fatos geradores próprios de terceiros. Dessa maneira, o que se verifica com grande frequência é a interpretação equivocada da materialidade do imposto, que se traduz na aplicação indiscriminada de regras tributárias por parte das autoridades administrativas. Assim, estas implicam na incidência irregular do tributo sobre o fato social que não se encontra sob a guarida daquela entidade tributante.

Salienta-se, também, que a denominada bitributação ilegal é um tema que há muito tempo vem trazendo celeumas aos mais diversos contribuintes, tornando o ambiente de negócios inóspito aos investimentos. Isto porque ele se sujeita ao alvedrio de dupla incidência tributária que não se encontra prevista na atual Constituição Federal.

3.3 A relação entre bitributação e ICMS e ISSQN

Dentre outros impostos que foram atribuídos aos Estados e Municípios, o ICMS e ISSQN são os que têm atraído os maiores conflitos de competência entre os entes

³⁵ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 127.

da federação. Sendo assim, por se tratar de tributos sobre o consumo, têm o maior potencial de exigência ilegal simultânea acerca do mesmo fato gerador.

Conforme já sedimentado acima, a bitributação nem sempre é refratada pelo legislador constitucional, pois, em algumas situações, a própria Constituição Federal autoriza expressamente a múltipla incidência de impostos. Porém, nos casos em que não há tal permissão, a dupla tributação deve ser repelida pelo sistema tributário nacional.

Especificamente em relação ao ICMS e ISSQN, não existe qualquer autorização expressa do legislador para a incidência síncrona sobre o mesmo fato gerador. Ao contrário, o sistema tributário impede que esses dois impostos sejam exigidos concomitantemente, em razão da política fiscal adotada.

A despeito de consagrar a incidência simultânea de diversos tributos, resta cristalino que os tributos sobre consumo estaduais e municipais se refratam por determinação da norma constitucional.

O conflito de competência estabelecido entre o ICMS e ISSQN reside, via de regra, na pluralidade de sentidos da expressão circulação de mercadoria e da concepção de prestação de serviços de qualquer natureza, ambos estabelecidos pelo legislador constitucional. Além do mais, agrega-se a esta interpretação equivocada o fato de que a complexidade do mundo atual estabelece relações jurídicas, não raramente, diante de tais situações:

- a) operação de prestação de serviços com a entrega de materiais;
- b) circulação de mercadoria com prestação de serviços;
- c) simultaneidade do dever de dar com a obrigação de fazer, como estabelecido na clássica classificação do direito privado.

Esse tipo de operação, que pode ser denominada “híbrida”, tem causado muitas dúvidas a respeito da incidência de impostos sobre o consumo estadual e municipal. No entanto, uma resposta eficaz a esta questão está longe de ser apresentada, mesmo porque existem interesses antagônicos e de difíceis mediações por parte da União.

Portanto, faz-se necessário percorrer os meandros dos conceitos das operações de circulação de mercadoria e de prestação de serviços de qualquer natureza. Isto porque há uma zona obscura na tributação de impostos em relação ao consumo dos Estados e Municípios, sendo preciso estabelecer os limites de incidência do ICMS e do ISSQN.

3.4 ICMS e os contornos da expressão “operação de circulação de mercadoria”

O ICMS é um imposto de caráter nacional que recorta, em uma só sigla³⁶, ao menos quatro grandezas econômicas. Além disso, sua não cumulatividade, isenção e incentivos fiscais repercutem em várias unidades da Federação por conta de operações interestaduais.

Dessa forma, é válido considerar que o legislador constitucional contemplou, sob a guarida do ICMS, os impostos sobre³⁷:

- a) operações de circulação de mercadorias;
- b) importação de bens;
- c) transporte interestadual e intermunicipal;
- d) comunicação.

O presente trabalho tem o interesse em explorar as complicações do conflito de competência, entre Estados e Municípios, que assombram os contribuintes em relação a operações de massa asfáltica. Para tanto, a análise se concentra nos

³⁶ O Professor Eduardo Bottallo se refere ao ICMS como uma sigla que contém vários tributos “Ele é, antes de mais nada, uma sigla, porque essa denominação ‘imposto sobre circulação de mercadorias e serviço’ estão compreendidos vários impostos”. BOTALLO, Eduardo Domingos. ICMS. Base de Cálculo. In: **Revista de Direito Tributário**. n. 116. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 74-79.

³⁷ Tal redação foi sufragada pela Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

contornos que perpassam acerca do ICMS-Mercadoria e, mais especificamente, da extensão da expressão “operação de circulação de mercadoria”.

3.4.1 Operação de circulação de mercadoria e serviços

O imposto sobre operações de circulação de mercadoria é, segundo Roque Carrazza³⁸, “[...] de todos os cinco³⁹, o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, maiores controvérsias suscita”.

A competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição do ICMS-Mercadoria foi fixada em torno de três palavras, que são: operação, circulação e mercadoria. A interrelação desses três vocábulos estabelece o arcabouço da atribuição tributária em relação ao tributo em epígrafe.

Nesse sentido, faz-se necessária a análise das acepções de cada um dos termos que foram positivados pelo legislador constitucional. Dessa forma, em seguida, é estabelecida a interrelação desses elementos, chegando à extensão da expressão “operação de circulação de mercadoria”.

3.4.1.1 Operações

Não é a toda e qualquer operação que o legislador constitucional atribuiu competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS-Mercadoria, mas sim àqueles atos vinculados ao negócio jurídico mercantil. As demais ações jurídicas, que não guardam correlação com a atividade comercial, devem se manter fora do escopo tributário dos Estados e do Distrito Federal. Sendo assim, essas práticas se tornam imperiosas, pois tratam de um tributo que tem como essência as operações de bens destinadas ao comércio.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 35-36.

³⁹ O Professor Roque Carraza, divergindo parcialmente do que foi defendido acima, entende que a sigla ICMS se refere a cinco impostos, a saber: a) operações mercantis (inclusive importação); b) serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Nesse sentido, os termos “circulação” e “mercadoria” servem como adjetivo de “operações”, tornando-se, este último, o núcleo do fato gerador do tributo. Isto posto, é necessário trazer, novamente, os ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba:⁴⁰:

[...] é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.

Assim, a Lei Máxima estabeleceu que o ICMS-Mercadoria deve incidir sobre as operações que visam a prática do negócio mercantil, e não sobre a simples circulação de mercadoria. Aqui, deve-se dar ênfase ao negócio jurídico que faz o bem circular, havendo, portanto, a troca de titularidade.

3.4.1.2 Circulação

O adjetivo “circulação”, prescrito pelo legislador, traz a ideia de passagem da mercadoria de uma pessoa para outra. Em outras palavras, trata-se de um ato jurídico de translação de um bem sujeito à mercancia, o qual passa a incorporar o patrimônio de terceiros. Desta forma, não é qualquer movimentação física que foi elencada como passível de incidir o ICMS-Mercadoria, mas sim aquela que possui uma conotação jurídica, isto é, que preveja a mudança de titularidade.

Diante do fato de que a atividade tributária recorta fatos econômicos passíveis de trazer arrecadação para o Estado, torna-se claro que a simples circulação física do bem não está sob o alcance do ICMS-Mercadoria.

Kyoshi Harada⁴¹ muito bem destacou este ponto:

Circulação de algo objeto de comércio (mercadoria) só pode ser aquele que implica transferência de propriedade ou posse. Dizer que uma mercadoria circula quando desloca de um lugar para o outro de um estabelecimento comercial ou industrial do mesmo titular é o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando alguém muda esse dinheiro do bolso esquerdo para o seu bolso direito.

⁴⁰ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em leasing seus produtos – Descabimento do ICMS. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Vol. 52, p. 74

⁴¹ HARADA, Kyoshi. **ICMS**: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2019. p. 18.

Ainda que exista uma certa resistência por parte de algumas Fazendas Estaduais, o STJ⁴² já pacificou o entendimento de que a simples circulação física não é fato capaz de fazer incidir o imposto estadual.

Em síntese, somente a circulação jurídica de mercadoria, que pressupõe a transferência de titularidade do bem para incorporar o patrimônio de terceiros, faz incidir o ICMS-Mercadoria. Portanto, resta todas as outras movimentações físicas refratadas do imposto estadual.

3.4.1.3 Mercadoria

Por sua vez, “mercadoria”, segundo conceito extraído do direito privado, é todo bem que seja destinado à mercancia, ou seja, aquilo que é colocado à venda e sujeito ao regime jurídico do direito comercial. Neste mesmo sentido, Aliomar Baleeiro⁴³ afirmou que mercadoria é “[...] bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”.

De fato, o que torna o bem móvel em uma mercadoria é a sua destinação, e não suas características intrínsecas. Nessa perspectiva, um bem pode ou não aderir ao conceito de mercadoria, sendo responsável por tal “transformação” a sua destinação comercial. Assim, uma simples carteira pode ser destinada à compra e venda (mercadoria) ou a um mero bem móvel de quem o produziu para consumo próprio.

O mestre Hugo de Brito Machado⁴⁴ foi assertivo:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda.

⁴² Súmula nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

⁴³ BALEIRO, Aliomar. ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador. Revista forense, São Paulo, v. 250, 1975, p. 143.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 369.

Torna-se cristalino que a hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria reside na conjugação simultânea dos três conceitos centrais: operação, circulação e mercadoria. Sem a coexistência sincrônica desses vocábulos, resta pulverizado o recaimento do imposto em questão.

Mizabel Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro⁴⁵, muito bem demonstrou a necessidade da presença concorrente dos três elementos:

[...] somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Podemos, então, concentrar o exame doutrinário do ICMS nos seguintes pontos, igualmente relevantes e a serem observados cumulativamente: (i) qualquer operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria [...], além disso, é necessário que ocorra a (ii) circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo [...] da mercadoria. Assim, operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações.

Aqui mostra-se irrelevante – ainda que defendido por grande parte das Fazendas Estaduais para efeitos de diferenciação de incidência de ICMS e ISSQN - o fato do bem-estar ou não sujeito ao IPI, eis que não há qualquer regra impeditiva para a cobrança simultânea entre os impostos municipal e federal. Mesmo porque a materialidade do IPI não se subsume apenas em operações mercantis, mas, essencialmente, sobre a industrialização e saída deste bem industrializado.⁴⁶

Portanto, a incidência de ICMS sobre operações com massa asfáltica passa pela sua aderência ao conceito da operação de circulação de mercadoria. Caso contrário, sobraria ao referido bem a característica de simples material para a prestação de serviços de engenharia, o qual estaria distante da incidência do imposto estadual.

3.5 Prestação de serviços de construção civil e os materiais aplicáveis

Na atribuição de competência tributária para os entes federativos, o legislador constitucional concedeu poder para os Municípios instituírem o imposto sobre serviços

⁴⁵ BALEEIRO, ALIOMAR. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 375-377.

⁴⁶ Neste mesmo sentido é o posicionamento da Receita Federal do Brasil, conforme já definido no Parecer Normativo nº 18/2013.

de qualquer natureza, desde que não estejam compreendidos naqueles que estão sob guarida dos Estados (comunicação e transporte)⁴⁷.

Ainda que não citado no texto constitucional, esse tributo municipal incide sobre a prestação de serviços, que compreende em um negócio jurídico com substância econômica. Neste caso, o fornecimento, para ser qualificado como suscetível à incidência do imposto municipal, deve estar calcado em operação economicamente aferível⁴⁸.

Ricardo Anderle⁴⁹ muito bem definiu a prestação de serviços:

[...] serviço tributável que entendemos como 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 em lei complementar.

Por sua vez, a expressão “serviços de qualquer natureza” não pode ser utilizada em sua acepção máxima. Visto que o legislador constitucional estabeleceu parâmetros para a cobrança tributária, a incidência aqui discutida deve se ater àquelas prestações discriminadas em Lei Complementar. Coube, então, ao legislador complementar elaborar uma lista sobre os prestamentos qualificáveis para o recaimento do ISSQN, o qual possui caráter taxativo segundo o próprio Supremo Tribunal Federal⁵⁰.

Kiyosshi Harada⁵¹ expôs o papel da referida lei na instituição do ISSQN:

⁴⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

⁴⁸ Nos termos da Lei Complementar nº 116/2003:

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

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

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado

⁴⁹ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 104.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. RE 361.829, relator Carlos Velloso. Brasília, DF.

⁵¹ HARADA, Kiyoshi, ICMS Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2019.

Aparente confusão entre as expressões “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço” gerou discussão em torno da exemplificatividade e taxatividade da lista de serviços. Não é qualquer serviço que pode ser tributado, mas apenas aquele incluído na lista de serviços, e a lista poderá incluir serviço de qualquer natureza, isto é, qualquer tipo de serviço. Não há como objetar em nome da autonomia e independência do Município a expressa limitação estabelecida pelo legislador constituinte original, ressalvadas as considerações de natureza extrajurídica.

Assim, ao lado da Constituição Federal, a Lei Complementar tem um papel primordial sobre a regra matriz de incidência tributária, uma vez que elenca, de forma taxativa, quais os serviços são fatos geradores passíveis de incidência do ISSQN. Dessa forma, é defeso aos Municípios e ao Distrito Federal fazer recair o referido tributo sobre o fato jurídico que não é positivado nessa legislação.

Neste âmbito, a Lei Complementar prescreveu a incidência do ISSQN sobre as obras de construção civil:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).⁵²

Inicialmente, é preciso entender a extensão do termo “construção civil”. Para tanto, faz-se necessário recorrer às prescrições normativas exaradas pelo Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (Confea), que é o órgão técnico responsável pela regulamentação dessas atividades econômicas. O Confea, apoiando-se na Instrução Normativa do IBGE nº 10, de 13 de dezembro de 1985, traz os contornos da expressão analisada⁵³:

34 – CONSTRUÇÃO CIVIL

34.10 – Nivelamento, terraplanagem e preparação de terrenos.

34.20 – Escavações, fundações, estaqueamento e outras obras de infraestrutura.

34.30 – Estruturas metálicas, montagens, instalações industriais, tanques, etc.

34.40 – Construção, reforma, ampliação, reparação e demolição de edifícios.

34.50 – Construção, reparação e conservação de rodovias, ferrovias, vias urbanas, pontes, viadutos, túneis, galerias, metropolitanos, etc.

34.60 – Obras hidráulicas, construção de barragens, usinas, portos, atracadouros, etc.

⁵² Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

⁵³. Parecer normativo n. 11/1988.

- 34.70 – Construção de galerias e condutor de água, esgotos e perfuração de poços.
- 34.80 – Instalações elétricas e de linhas e fontes de transmissão, inclusive telefones.
- 34.90 – Construção Civil em geral.

Em síntese, o órgão técnico de classe de engenharia estabelece como obra de construção civil toda e qualquer atividade, proveniente da intervenção humana, com finalidade de agregar algo ao solo ou subsolo. Quase sempre essas operações demandam a utilização de máquinas, equipamentos e aplicação de materiais, que são utilizados como insumos para a prestação de serviços de construção civil.

Ainda que os preceitos do Confea não tenham força de lei, fato é que as regras prolatadas pelo órgão devem ser levadas em conta na aplicação das normas tributárias, como bem observou José Eduardo Soares de Melo⁵⁴:

O fato de as legislações (complementares e ordinárias) cuidarem de construção civil de modo diferenciado (sucinto ou ampliativo) das normas editadas pelo Confea, não deve constituir empecilho à instituição da adequada incidência tributária, porque os critérios técnicos devem defluir das diretrizes fixadas pelo respectivo órgão de classe, e não de meras ficções legais.

Desse modo, a interferência humana nas obras de construção civil traz aderência ao conceito de serviço e, conseqüentemente, autoriza a incidência do ISSQN. Assim, não há qualquer interposição de qualificação jurídica no fato de a referida prestação de serviços utilizar máquinas, equipamentos e aplicar materiais que agregam à obra.

Esses elementos devem seguir as especificidades do projeto de engenharia, assinado por um profissional devidamente registrado em seu órgão de classe, e são bases indissociáveis para a conclusão da referida prestação. Logo, seria irracional pensar na construção de uma casa sem que haja aplicação de tijolos, cimento, dentre outros, ou mesmo na pavimentação de rodovia sem a aplicação de massa asfáltica.

A qualidade da obra de construção civil está diretamente relacionada aos atributos dos materiais aplicados e a sua adequação ao projeto previamente aprovado pelos órgãos públicos de fiscalização. Desta forma, pode-se afirmar que o material empregue é parte integrante do contrato firmado entre as partes.

⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares . Contratos e tributação – noções fundamentais. 1. Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p 170.

Não há qualquer vínculo entre os sujeitos para a venda de mercadoria no acordo de empreitada na construção civil, o que existe é uma promessa de entrega da obra e o pagamento do preço acertado. A posse do material aplicado é dada concomitantemente com o oferecimento total ou parcial da obra contratada.

Nesse caso, não se transferem os instrumentos considerados em si mesmos, mas sim a obra previamente contratada ao seu proprietário, sendo certo que os elementos utilizados devem compor a integralidade da construção. Desse modo, tratam-se de verdadeiros insumos destinados à prestação de serviços que não podem ser dissociados do seu contrato.

José Eduardo Soares de Melo⁵⁵, citando a obra de Silvio Salvo Venosa⁵⁶, assim dissertou:

A empreitada não se confunde com a simples prestação de serviços (mera atividade prometida pelo prestador); nem com a compra e venda e com o fornecimento, que configuram as obrigações de dar, em que os bens são genéricos e fungíveis e a qualidade dos serviços é secundária. Parecem nítidas as figuras da “empreitada” e da “compra e venda”, pois, no primeiro negócio, evidencia-se uma obrigação de fazer (prestação de serviços) apesar de poderem ser fornecidos materiais; enquanto que no segundo salienta-se a obrigação de ar (operação mercantil), mediante a entrega de mercadorias, ainda que tenha sido objeto de elaboração.

Dentre os serviços de construção civil definidos pelo Confea e, conseqüentemente, tributados pelo ISSQN, merece atenção, para o deslinde da presente dissertação de mestrado, as obras de pavimentação de vias de rolamento. Elas, através da utilização de máquinas, equipamentos e materiais, são os resultados de verdadeiras intervenções do homem no solo.

Conforme consignado no capítulo inicial, a pavimentação é uma atividade complexa que demanda a interveniência de profissional técnico, assim como a aplicação de mão de obra e de materiais que integram o contrato de empreitada firmado entre a prestadora de serviços e seus clientes.

Nesta esteira, para a prestação de serviços de pavimentação de vias de rodagem, a empresa contratada deverá se valer de diversos materiais para a conclusão das atividades previamente contratadas, dentre elas a de maior destaque

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares. **Contratos e tributação**: noções fundamentais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 173.

⁵⁶ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: contratos em espécie**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 151-152.

e valor agregado está na massa asfáltica. Esta, como visto acima, deve ser aplicada sobre o solo previamente preparado e compactado por maquinário específico e em temperatura adequada, sob pena do produto endurecer e ser descartado.

O preparo dessa composição é realizado de acordo com as especificidades de cada obra, definidas por um projeto de engenharia que leva em consideração a qualidade do solo, a carga e o volume de tráfego aplicados ao pavimento. Estas características dão a massa asfáltica, preparada e aplicada à superfície, um traço único que a distingue das demais usadas em outros pavimentos.

O fato de as obras de pavimentação asfáltica utilizarem a aplicação de materiais para a sua conclusão, assim como outras atividades de prestação de serviços, não retira a essência de sua exposição à incidência do imposto municipal. Neste caso, a prestação de serviços é muito mais significativa do que qualquer elemento que seja utilizado na construção.

Mas, se o material utilizado faz parte do contrato de prestação de serviços, como interpretar a exceção prescrita no item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003?

A ressalva que consta no item 7.02 diz respeito à incidência do ICMS sobre mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do canteiro da obra. Em outras palavras, se houver produção de produtos fora do local da prestação de serviços, é excluído o valor da base de cálculo do ISSQN, sujeitando-se à tributação do imposto estadual.

Essa exceção tem levado os Estados e Municípios a uma intensa guerra fiscal por parte das atividades econômicas empreendidas por empresas prestadoras de serviços. No entanto, isso não deveria ocorrer, uma vez que o legislador foi específico ao excepcionar do ISSQN as mercadorias fabricadas fora do canteiro da obra.

Como já salientado, mercadoria é um bem qualquer designado à mercancia, sendo que a sua finalidade específica ao comércio é que determina a sua subsunção ao ICMS. Sem a destinação específica ao mercado, o produto não estaria sujeito ao referido imposto estadual, pois não haveria aderência à regra matriz de incidência.

E este é o magistério de José Eduardo Soares de Melo⁵⁷:

[...] a ressalva contida na parte final do item 32 da lista anexa à LC 56/1987 deve ser objeto de interpretação, não só porque a empresa de construção civil tem a essência de prestador de serviços, mas também pelo fato de que

⁵⁷MELO, José Eduardo Soares de. Construção Civil – ISS ou ICMS, RDT nº 69, 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 253

a norma trata de “produção” de mercadorias (para terceiros, obviamente), e não, propriamente, de elaboração de materiais destinados especificamente à obra, o que é significativamente diferente.”

Assim, o grande desafio na questão da bitributação, entre o ICMS e ISSQN, está em estabelecer se o bem fornecido pelo prestador tem caráter de mercadoria ou de um simples material aplicado à obra (insumo).

Dessa maneira, o legislador constitucional, a doutrina e a jurisprudência têm estabelecido regras para identificar a incidência do imposto correto, seja ela sobre operações em que há a prestação de serviços com aplicação de material, ou sobre a venda de mercadoria com prestação de serviços.

4 CRITÉRIOS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE O ICMS E ISSQN

O legislador constitucional, ciente dos eminentes desacordos entre os entes tributários, delegou à lei complementar a incumbência de apaziguar os ânimos arrecadatários, cabendo a ela o poder/dever de criar regras para refrear esses conflitos de competência entre Estados e Municípios. Da mesma forma, a doutrina e a jurisprudência têm se debruçado sobre o tema com a propositura de critérios que visam a resolução desses embates tributários.

Neste capítulo, serão abordados, de forma crítica, os contornos estabelecidos pela legislação complementar em sua missão constitucional de evitar os conflitos de competência. Além disso, serão desvendados os meandros das propostas de resolução dessas celeumas pela doutrina e pela jurisprudência⁵⁸.

4.1 A Lei Complementar

O primeiro critério para a resolução de conflitos de competência tributária, abordados neste trabalho, é àquele que foi eleito pelo legislador constitucional, ou seja, a lei Complementar.

Esta legislação, que tem como missão a complementação de signos estabelecidos na própria Constituição Federal, demanda quórum qualificado, justificando, assim, a sua sobreposição às normas de caráter ordinário. Trata-se de uma lei que não tem a inflexibilidade da Carta Magna, mas também não está adstrita à maleabilidade da lei ordinária, portanto, tem natureza estabilizadora na legislação brasileira.

⁵⁸ Sem a intenção de esgotar o tema, serão objetos de análise os critérios mais utilizados pelos tribunais superiores brasileiros, segundo pesquisa estabelecida por Ricardo Anderle em seu livro “Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI”.

A função da norma Complementar⁵⁹, no direito tributário brasileiro, foi positivada pelo artigo 146 da Constituição Federal⁶⁰, contendo a sua extensão muito bem definida, conforme demonstra Luciano Amaro⁶¹:

Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais). É o que ocorre quando se lhes dá a atribuição de dispor de conflitos de competência em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I), explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória de incidência do ISS (tributo municipal) e do ICMS (tributo estadual), ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II), desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias etc. É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III).

A eleição, pelo legislador constitucional, da prevalência da lei complementar como norma geral de direito tributário, de regulação de limites constitucionais ao poder de tributar e para a resolução de conflitos de competência tributária tem supedâneo no fato de que a Carta Magna não estabeleceu conceitos fechados dos fatos econômicos ensejadores da incidência tributária. E, em razão da vagueza desses conceitos, sua definição mais ajustada foi relevada à lei complementar.

Dentre as suas funções específicas, essa norma deve servir como uma espécie de instrumento repressor para refratar o conflito de competência entre os entes tributantes. Neste aspecto, estas leis de hierarquia superior têm caráter nacional, sendo aplicáveis a todos os entes federados.

Conforme exposto acima, os conflitos de competência têm sua origem na multiplicidade de sentidos da legislação tributária, ocorrendo com a aplicação cotidiana da norma jurídica de incidência tributária. Assim, uma vez identificado o

⁵⁹ Não será objeto do presente estudo outras funções da lei complementar, como por exemplo, a instituição de tributos dentro do poder residual da União.

⁶⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 168.

embate de competência, cabe à norma complementar refratar o conflito de competência entre os sujeitos tributantes.

Algumas vezes, trata-se de um processo reativo⁶² do legislador complementar, uma vez que, diante do conflito de competência entre as entidades da federação, esta lei de natureza complementar deverá estabelecer qual o sujeito competente para a cobrança do tributo.

O texto constitucional, em sua missão de discriminar as competências tributárias, concedeu aos Estados a autorização para cobrar imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. Já aos Municípios, coube a possibilidade de exigir tributo acerca da prestação de serviços de qualquer natureza. Em geral, os conflitos de competência entre Estados e Municípios são resolvidos com a inclusão, ou não, do fato jurídico na lista de serviços.

Entretanto, em razão da atual complexidade e velocidade do mundo dos negócios, muitas vezes o legislador complementar não consegue atingir a sua missão constitucional de evitar os embates entre as entidades federadas. Dessa forma, este fato é aferível pela própria inércia do legislador, o qual não consegue acompanhar a rapidez das mudanças impostas no mundo moderno ou não traz solução adequada para a divergência de competência.

Mais uma vez, Ricardo Anderle⁶³, a despeito de defender a lei Complementar como o melhor critério para o deslinde dos conflitos de atribuição, demonstrou a impossibilidade de a legislação de caráter complementar tratar todas as divergências entre o ICMS e ISSQN:

De início, reconhecemos que seria ilusório de nossa parte conceber a lei complementar como instrumento de solução, perfeito e acabado, para todos os problemas de conflitos de competência. Não somos tão inocentes. O fim dos conflitos interpretativos entre normas que atribuem competência a diferentes entes políticos somente seria possível com a adoção de um tributo único no Brasil.

Esse impedimento fica ainda mais evidente nos negócios mistos, ou seja, em atividades de prestação de serviços com aplicação de material, ou venda de mercadoria com prestação de serviços. Nestes procedimentos híbridos, poucos são

⁶² O processo reativo é a existência de um conflito de atribuição que determina a ineficácia das normas complementares na prevenção da invasão de competência tributária. Assim, faz-se necessária a intervenção posterior do legislador complementar.

⁶³ ANDERLE, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 271.

os casos em que a lei Complementar cumpriu com a sua missão de estabilizar o sistema tributário nacional.

Em relação à incidência tributária sobre operações com massa asfáltica, o legislador complementar trouxe uma aparente solução para o caso. Com o item 7.02 da lista de serviços, foi determinada a incidência de ISSQN sobre a prestação de serviços de engenharia, com exceção das mercadorias produzidas fora do canteiro de obras.

A aplicação prática dessas prescrições trouxe o conflito de competência tratado na presente dissertação de mestrado, visto que a massa asfáltica produzida para uma obra de pavimentação é disputada pelos Estados e Municípios.

A exceção trazida pelo legislador complementar, que tinha como encargo precípua estabelecer os limites de atuação de cada ente federativo, acabou por servir como estopim aos conflitos de competência. Isto porque a vaguidade do conceito de “mercadoria” e “prestação de serviços” dá margem à incidência simultânea de ambos os tributos de consumo (ICMS e ISSQN).

Esse é um exemplo típico de que a lei Complementar não atingiu a sua missão constitucional, ficando aceso o conflito de atribuição entre Estados e Municípios.

Com a impossibilidade de a norma complementar tratar todos os assuntos pertinentes aos conflitos de competência entre entes federativos, floresceu a necessidade de se estabelecer regras para a solução desses conflitos de competência entre Estados e Municípios. E a doutrina e a jurisprudência se incumbiram dessa missão e estabeleceram novos critérios para a solução do embate, conforme será abordado na sequência.

4.2 Obrigação de dar e fazer

A doutrina que faz a distinção entre a incidência do ICMS e ISSQN, através da separação de obrigação de dar (mercadoria) e fazer (serviços), foi instituída pela escola de direito da PUC/SP. Ela vinha de encontro às limitações pertinentes à lei complementar em sua missão constitucional de afastar os conflitos de competência dos entes federativos.

Uma síntese dessa tese foi publicada no Congresso Brasileiro de Direito Tributário, ocorrido na década de 70⁶⁴:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia um dar;
- b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; essa obrigação é unidade indivisível, não decomponível em serviço (puro) e materiais e aparelhos;
- c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICM.

A separação da incidência do ICMS e ISSQN, na incumbência de dar e fazer, tem origem no direito privado. Segundo os juristas civilistas, a definição de “serviços” estaria subsumida à obrigação de fazer, que nada mais é do que a incidência tributária sobre a atividade humana com conteúdo econômico. Já a aceção de “mercadoria” ficaria integrada à obrigação de dar, que se configura com a entrega do bem corpóreo ao contratante.

Uma das pessoas que mais se identificou com esses critérios de distinção entre o ICMS e o ISSQN foi o Professor Aires Fernandino Barreto⁶⁵, que se posicionou a respeito da superveniência do Direito Privado:

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de direito privado.

Assim, é indispensável – para reconhecer-se a precisa configuração dessa competência – verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço.

É no interior dos lindes desse conceito no direito Privado que se enclausura a esfera de competência dos Municípios para a tributação dos serviços de qualquer natureza, dado que foi ele que a CF, de modo expresse, a discriminou, identificou e demarcou.

Se a competência tributária é outorgada diretamente pela CF – que a discrimina de forma exaustiva, minudente e rígida, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência – é imperioso concluir-se que os conceitos jurídicos utilizados pelo Texto Magno para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário.

Dado o envolvimento de renomados jurisconsultos com a doutrina que pregava a distinção da incidência do ICMS e ISSQN, através da identificação da atribuição de dar e fazer, os pretórios acabaram por encampar a referida tese. Enquanto isso, a farta jurisprudência trilhou o caminho rescindido por essa doutrina.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36.

⁶⁵ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 33.

No entanto, mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem assinalado que a diferenciação entre os impostos em questão vem perdendo espaço. Isto porque é pugnado pela tese que “serviço” é aquilo que está previsto em lei, afastando as diferenças fundamentadas nas prescrições do direito civil (obrigação de fazer)⁶⁶.

Dessa forma, verifica-se um enfraquecimento da distinção dos tributos pela separação entre o encargo de dar e fazer, ficando claro um movimento de afastamento da jurisprudência brasileira com a doutrina fomentada pela escola de direito da PUC/SP.

Entretanto, mesmo estimando como válida a diferenciação entre as obrigações e os efeitos de incidência do ICMS e ISSQN, para a resolução dos conflitos de competência em operações mistas, essa norma originada no direito civil auxilia muito pouco, visto que se apresenta as duas atribuições concomitantemente.

4.3 Atividade-meio e atividade-fim

O critério baseado na atividade-meio e atividade-fim buscam estabelecer o papel das operações auxiliares à atuação da empresa no processo da incidência tributária. Logo, elas foram claramente criadas, pela doutrina e pela jurisprudência, como um critério para a distinção entre a incidência do ICMS e ISSQN em operações mistas.

Assim, as operações meramente auxiliares ao *core business* da pessoa jurídica não devem ser consideradas para efeitos de incidência tributária. Isto ocorre ao configurar o ICMS-Mercadoria como um tributo que recai sobre a operação de circulação de produtos, e o ISSQN como imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza prescrita em lei Complementar. Desse modo, essas ações acontecem porque as atividades secundárias não devem ser consideradas isoladamente para os efeitos da tributação.

Para a conclusão de uma operação de circulação de mercadoria ou de prestação de serviços de qualquer natureza, é necessária a superação de várias etapas. De fato, muitas vezes a essência de algumas dessas fases (auxiliares) conflitam com o âmago do negócio jurídico, o qual deve ser efetivamente alcançado

⁶⁶ Supremo Tribunal Federal. RE 651.703-PR, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 26.04.2017.

pelo fenômeno da tributação. Assim, a doutrina tem denominado as operações auxiliares como atividade-meio e o negócio jurídico em si como atividade-fim, fixando um novo critério para a resolução de divergências de competência entre Estados e Municípios.

Denota-se que as ditas atividades-meio não contêm essência econômica passíveis de atrair a incidência tributária, pois tratam de serviços prestados para a própria organização ou materiais produzidos para o consumo interno. Dessa maneira, um dos principais requisitos para justificar a tributação é pulverizado, sendo, portanto, refratado a tributação sobre essas operações de caráter secundário.

A ideia aqui é de que apenas a atividade-fim deve ser objeto de tributação, ficando as atividades-meio ineficazes para efeitos de escolha entre o ICMS e ISSQN. Dessa forma, a análise da ação principal deve dar azo à incidência tributária dos impostos sobre o consumo, sendo descartada, para fins tributários, o estudo da natureza das atividades-meio.

Geraldo Ataliba e Aires Barreto⁶⁷ relatam essa assertiva nos seguintes termos:

As atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade qualquer para terceiros são sempre ações-meio, além desse marco, situam-se essas mesmas ações ou atividades como fim ou objeto, quando elas, em si mesmo são consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem.

Em resumo, o critério de resolução de embates de atribuição, em função da separação das atividades, busca consagrar a obrigação principal do negócio jurídico. Portanto, ele é utilizado para fins de incidência de impostos sobre o consumo, rechaçando a análise autônoma da atividade-meio para efeitos da tributação.

Ainda que a diferenciação entre as ações encontre eco na doutrina e na jurisprudência, fato é que inexiste norma que trate desse critério de resolução de conflito de competência. Em outras palavras, não existem regras objetivas que determinam a identificação dessas ações, e a utópica busca da segurança jurídica pelos empresários ainda reina absoluta.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Construção Civil – Pseudo-Serviço e Prestação de Serviço – Local de Prestação. **Revista de Direito Tributário**. n. 40, ano II. São Paulo, abr.-jun. 1987. p. 90.

4.4 Encomenda e personalização

Alguns autores e parte da jurisprudência, ainda buscando dirimir os conflitos de competência entre o ICMS e ISSQN, têm se curvado ao critério baseado na encomenda e personalização, o que reflete na individualidade do produto obtido pelo contratante.

As atividades mistas atraem sistematicamente conflitos de competência, e o critério de equalização desses embates age diretamente nessas operações, com base no pedido e na individualização. Ademais, ressalta-se que essas ações contêm em seu bojo a prestação de serviços com aplicação de material ou vice e versa.

Conforme explicado no capítulo 2, a prestação de serviços suscetível da incidência do ISSQN é aquela em que há uma prevalência do esforço humano sobre qualquer material aplicado ao produto obtido. Nesse aspecto, tributa-se a atividade econômica relacionada à intervenção humana em detrimento de qualquer bem utilizado na prestação de serviços.

Consoante ao critério em análise, a existência de encomenda e personalização de um determinado produto, no negócio jurídico, leva à sobreposição do trabalho humano ao material aplicado. Dessa forma, sobressalta-se a essência econômica da prestação de serviços.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2010, p. 128)⁶⁸, “A obrigação em tela é de fazer algo, isto é, de prestar um serviço, que se consubstancia na entrega, a um tomador certo e perfeitamente identificado, de um produto único, feito sob encomenda”. Em outras palavras, de acordo com o ilustre professor, a individualidade carregada pelo pedido e pela personalização torna um produto único, fazendo incidir o ISSQN.

No mesmo sentido, Rodrigo Mineiro Fernandes⁶⁹, utilizando como exemplo a atividade de manipulação de medicamentos, ensina que:

As atividades de manipulação quando realizadas em caráter pessoal, personalizada e individualizada, decorrentes de encomenda, confeccionados nos termos da prescrição, observando as necessidades de cada paciente, na quantidade prevista para a duração do tratamento e nas dosagens de melhor resultado terapêutico e de dispensação, definidas como “o ato do

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. 1ª ed.. São Paulo: Noeses, 2010. p. 128.

⁶⁹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A tributação dos serviços farmacêuticos na farmácia de manipulação. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 57. São Paulo, jul. 2014. p. 121.

farmacêutico de orientação e fornecimento ao usuário de medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, título remunerado ou não", encontram-se dentro do campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Um dos casos mais emblemáticos alçados aos pretórios brasileiros está na tributação do software de prateleira personalizado, sendo definido pelo STF nos seguintes termos:

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.⁷⁰

Desse modo, a corte máxima acabou por pugnar a incidência do tributo municipal na entrega de bens que contenham algum grau considerável de personalização. Para tanto, foi utilizada a doutrina que distingue a incidência do ICMS e ISSQN, com base no critério da encomenda e individualização.

A despeito de ser um fundamento muito defendido por insígnies juristas e pela jurisprudência dos tribunais nacionais, essa distinção, em razão da encomenda e personalização, também não existem parâmetros objetivos que possam destacar o nível de individualização do produto que sejam capazes de atrair a incidência do imposto municipal.

4.5 Destinação do produto

Uma última corrente doutrinária e jurisprudencial a ser abordada no presente trabalho reside na resolução de conflitos de competência, entre o ICMS e ISSQN, através da identificação da destinação final do produto. Trata-se de um critério de solução de embates comumente utilizado em operações de industrialização por encomenda, ou seja, em que há a prestação de serviços com aplicação de material.

⁷⁰ Superior Tribunal Federal. RE nº 176.626-SP, relator Min. Sepúlveda Pertence. DJ 10 nov. 1998.

Para os seus defensores, muito mais do que a essência da operação empreendida pela empresa, a tributação está atrelada à destinação específica do produto produzido. Dessa forma, retrata o que estava positivado com o então vigente Decreto de Lei nº 406/1968⁷¹.

Para esse parâmetro de resolução de conflitos de competência, se destaca o destino do bem produzido, seja o comércio, a industrialização ou o usuário final. Dependendo da destinação, o mesmo produto, ainda que fabricado sob critérios e condições técnicas iguais, atrai a incidência de um ou outro imposto sobre o consumo.

De uma maneira geral, se o encomendante do bem for o usuário final, faz-se necessário o recolhimento do ISSQN. Entretanto, se não for assim, e o produto estiver inserido em um ciclo de circulação de mercadoria, deve-se proceder com a arrecadação do ICMS.

A destinação do bem foi a *ratio decidendi*, utilizada pelo STF ao determinar a incidência de ICMS sobre embalagens que compõem o ciclo da circulação de mercadoria, restando acatado que o fim específico do bem traz a sua aderência ao conceito de mercadoria⁷².

Em comentário à decisão prolatada pelo STF, acima transcrita, assim observou Kiyoshi Harada⁷³ (2019, p. 215):

Se a embalagem for necessária para fazer circular uma mercadoria, será insumo. Não se pode colocar no mercado, por exemplo, um sabão em pó sem a respectiva embalagem, nem comercializar remédios sem embalagens até mesmo para efeito de segurança do produto e exigência da Anvisa. Nessas hipóteses, não importa se a embalagem ostenta ou não a marca da empresa encomendante. O importante é que essa embalagem integre o processo de circulação de mercadoria. O encomendante, no caso, celebrou com o estabelecimento produtor um contrato que tem por objetivo a obrigação de dar, e não um contrato que tem por escopo uma obrigação de fazer (serviço gráfico personalizado).

Ainda em relação à medida cautelar nº 4389, consigna-se outro ponto abordado em favor da incidência do ICMS sobre embalagens destinadas ao comércio, denominado o princípio constitucional da não cumulatividade. Dessa maneira, o que for recolhido na operação de venda desses invólucros, a título do imposto estadual,

⁷¹ 43. Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.

47. Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.

⁷² Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar nº 4.389, relator Min. Joaquim Barbosa., DJ 13 abr. 2011.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2019, p. 215.

deverá ser abatido nas operações subsequentes. Procura-se consagrar a incidência do ICMS em detrimento do ISSQN como um meio de estabelecer a neutralidade fiscal na circulação de mercadoria.

O grande dilema para a aplicação da tese sobre a destinação do produto está na comprovação se o bem produzido faz parte de uma operação maior de circulação de mercadoria, ou se destina ao consumo final. Assim, a ação pode ensejar a incidência do ICMS ou ISSQN, pois existem situações limítrofes em que não há certeza sobre a aplicação do material produzido.

4.6 Ponderações sobre os critérios de soluções de conflitos de competência

A lei Complementar, como critério de resolução de conflitos de competência, foi a opção estabelecida pelo legislador constitucional. No entanto, é certa a impossibilidade desse legislador em absorver todos os embates entre Estados e Municípios. Essa lacuna abriu espaço para as mais diversas doutrinas serem criadas por juristas e chanceladas pelo Poder Judiciário.

Entretanto, apesar dos esforços da comunidade jurídica em estabelecer regras para a solução de conflitos de competência entre os entes federativos, não existem regras objetivas que determinem a utilização de um ou outro critério. Isto posto, esses parâmetros pouco afastam a insegurança jurídica, que aterrorizam a classe empresarial.

O Poder Judiciário brasileiro tem aplicado diversas doutrinas à solução de conflitos de competência, não havendo uma uniformidade racional desses critérios, o que sujeita o contribuinte à instabilidade jurisprudencial.

Assim, os empresários anseiam por regras mais claras que possam trazer um maior conforto para a solução desses embates entre Estados e Municípios. Juntamente a isso, as regras contábeis podem auxiliar o intérprete e traçar uma linha razoável, visando separar as operações tributadas pelo ICMS daquelas que sofrem a incidência do ISSQN, precipuamente sobre as operações denominadas mistas. Desse modo, as dúvidas que pairam sobre a incidência tributária, em operações como a massa asfáltica, podem ser amenizadas com a ajuda das normas contábeis.

Melhor explicando, na ausência de regras que possam balizar a aplicação das diversas doutrinas criadas pela comunidade jurídica que vise a distinção na incidência do ICMS ou ISSQN sobre operações mistas, as normas contábeis podem trazer uma

grande contribuição ao tema ao estabelecer regras para a separação das entregas pela contratada e que estão previstas em contrato.

As novas regras da contabilidade para o reconhecimento de receita, instituídas através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC nº 47, acabam por estabelecer critérios mais claros para a identificação das obrigações de performance, que serão entregues pela empresa contratada. Portanto, essas normas vão muito além de estabelecer diretrizes sobre o momento do reconhecimento de receita.

Esse conjunto de normas da identificação de obrigação de performance é o que pode ajudar a definir se há incidência de ICMS ou ISSQN. Isto porque essas regras contábeis têm o condão de determinar se o bem ou serviço, prometidos por contrato, podem beneficiar o cliente isoladamente ou somente em conjunto. Ou melhor explicando, se a dita atividade secundária em operações mistas se trata de insumos para prestação de serviços (incidindo o ISSQN) ou prestação de serviços para venda de mercadoria (ICMS).

Dessa forma, no capítulo seguinte será explorada a interrelação entre os preceitos de direito tributário e as diretrizes contábeis. Ademais, será analisada a aplicação das normas contábeis de identificação de obrigação de performance como meio auxiliar para solução de conflitos de competência entre o ICMS e ISSQN.

5. DIREITO CONTÁBIL COMO MEIO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE ICMS E ISSQN

Ainda que as novas normas contábeis estejam dissociadas do direito tributário, fato é que elas se revestem de informações importantes sobre a atividade econômica exercidas pelo contribuinte e sobre a qual há a incidência tributária.

Aqui demonstra-se, facilmente, que os conflitos de competência entre Estados e Municípios, que não tem uma resposta efetiva por parte da legislação tributária, podem obter nas normas contábeis um grande auxílio para sua resolução.

5.1 A relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário

5.1.1 As convergências das normas contábeis brasileiras para o padrão *Internacional Financial Reporting Standards* - IRFS

A contabilidade é uma ciência social que tem por finalidade o estudo, quantitativo e qualitativo, do patrimônio das entidades e suas variações ao longo tempo, não só do passado como do presente e futuro.⁷⁴

O processo contábil é composto por três fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação do fato ou evento econômico, assim procura-se traduzir em linguagem contábil as dimensões desses fenômenos que impliquem na mutação do patrimônio da pessoa jurídica. Dessa forma, uma de suas funções específicas consiste na comparabilidade da saúde financeira das empresas.

Antes de 2007 as normas contábeis brasileiras em muito se diferenciavam daquelas que eram aplicadas em âmbito internacional, precipuamente nos países europeus, com isso havia problemas de comparabilidade entre os resultados nas empresas nacionais com aquelas estabelecidas em outras nações. Essa divergência de índices financeiros trazia muitos problemas de análise de resultados para alguns de seus *stakeholders*.

Visando a harmonização das normas contábeis entre os países é que nasceu a *Internacional Financial Reporting Standards* – IFRS, cuja missão precípua é desenvolver padrões internacionais de contabilização do fato ou evento econômico, trazendo uma uniformização de relatórios financeiros, transparência, responsabilidade e eficiência principalmente ao mercado de capitais.

⁷⁴ FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

No Brasil, a edição da Lei nº 11.638/2007 é reconhecida como um verdadeiro divisor de águas para a contabilidade local, eis que a partir deste instrumento normativo o país passou a adotar o padrão das Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS, ainda que com adaptações ao direito brasileiro.

Importantes mudanças foram introduzidas nas legislações contábil do Brasil, em um verdadeiro movimento de alinhamento com as normas contábeis então vigentes na Europa e em outros países do mundo.

Hugo Rocha Braga e Marcelo Cavalcante Almeida⁷⁵ muito bem destacaram a importância da Lei nº 11.638/2007 para a contabilidade brasileira:

Essa lei visa adequar disposições da Lei das sociedades por ações, principalmente aqueles que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais crescente de globalização dos mercados, bem como a evolução havida, em nível mundial, dos princípios fundamentais de contabilidade. Essa lei embora atenta à nossa realidade, procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações contábeis com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros.

Os novos rumos estabelecidos à contabilidade brasileira libertaram, de certa forma, esta disciplina científica das amarras do direito tributário, estabelecendo-se, pois, como um ramo de estudo autônomo, mas se inter-relacionando como os demais ramos do direito. Com isso, observamos o nascimento, no Brasil, do denominado Direito Contábil⁷⁶, cujos estudos vêm se desenvolvendo nos últimos anos em razão de iniciativas bem-sucedidas de insígnies doutrinadores, como, por exemplo, Roberto Quiroga Mosqueira e Alexandre Broedel Lopes⁷⁷.

Ao contrário do Brasil⁷⁸, os estudos sobre o Direito Contábil há muito tempo têm se desenvolvido na Europa, restando sua merecida atenção como ramo autônomo sufragado em países como Portugal (Direito do balanço), Espanha (Derecho mercantil contable) e França (Droit comptable). Isso demonstra a real

⁷⁵ BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei 11.638, de 28-12-2007. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2013. p. 3.

⁷⁶ Diz-se Direito Contábil não só por se tratar de um conjunto de regras que regem os lançamentos contábeis, mas também por balizar os relacionamentos interpessoais da pessoa jurídica e seus *stakeholders*.

⁷⁷ São coordenadores de uma admirável coleção denominada “Controvérsias Jurídico-Contábeis” lançada pela editora Dialética

⁷⁸ Ainda que existam estudos anteriores no Brasil sobre o direito contábil, fato é que estes estudos, a despeito de sua relevância e qualidade, não encontraram eco, em seu tempo, na comunidade jurídica.

importância do estudo do Direito Contábil e a sua inter-relação como os demais ramos do direito.⁷⁹

A prevalência da essência sobre a forma, como meio de prestigiar a real intenção dos agentes em detrimento do instrumento utilizado, tornou-se um verdadeiro paradigma para a contabilidade brasileira.

Com o novo modelo contábil, inaugurado no Brasil, exige-se muito mais do profissional da área, pois nesta nova fase a sua percepção do fato contábil deve prevalecer sobre a forma escolhida pelos agentes. Nesta seara, consigna-se que a contabilidade está muito mais adstrita ao julgamento do contador.

Adaptando as prescrições do IFRS à realidade local, a nova contabilidade brasileira permite aos destinatários das demonstrações financeiras uma maior comparabilidade dos números das empresas aqui estabelecidas, em relação àquelas sediadas em outros países, uma vez que as bases das informações contábeis se assemelham. Ademais, tendo em vista a maior comparabilidade dada ao patrimônio da pessoa jurídica, é esperada uma maior transparência na leitura dos dados econômicos da entidade.

Verifica-se que o Brasil adotou normas contábeis que visam uma maior transparência das pessoas jurídicas e assim o faz através de uma melhor identificação da atividade econômica e suas implicações para o patrimônio da pessoa jurídica.

5.1.2 A relação do Direito Contábil Direito e o Tributário com a Economia

A ciência econômica tem como objetivo o estudo da atividade econômica através da análise da produção, distribuição e consumo de bens e serviços que contenham um certo grau de escassez. Trata-se, na verdade, de análise do comportamento humano em face da inexistência necessária de produtos e serviços para a subsistência humana.

Nas palavras de Fabio Nusdeo⁸⁰ (2016, p. 29):

⁷⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2015, p. 13.

⁸⁰ NUSDEO, Fabio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 10. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

(...) o conceito de Economia surge exatamente, quando se conjugam essas duas observações cruciais, decorrentes, como já foi dito, da vivência quotidiana de cada um: a) as necessidades, além de serem em grande número, expandem-se indefinidamente; b) os recursos para o seu atendimento são, em maior ou menor grau, limitados, finitos, em uma palavra, escassos.

Ora, se assim é, em qualquer sociedade estabelecem-se relações e instituições destinadas a lhe permitir enfrentar o problema de escassez, vale dizer, a criar um padrão decisório coerente a ser utilizado quando recursos escassos devam ser destinados a um determinado fim qualquer. A atividade econômica é, pois, aquela aplicada na escolha de recursos para atendimento das necessidades humanas. Em uma palavra: é a administração da escassez. E a economia vem a ser a ciência dessa atividade, vale dizer, do comportamento humano e das relações e fenômenos dele decorrentes, que se estabelecem em qualquer sociedade permanentemente confrontada pela escassez.

Conforme já abordado acima, o legislador constitucional concedeu a competência a cada ente da federação para a instituição de diferentes tributos, sendo certo que foram discriminados na Constituição Federal quais são os fatos econômicos suscetíveis de incidência tributária.

As materialidades de impostos e contribuições subsumem-se em fatos econômicos pertencentes às seguintes classes: (i) renda, assim entendida como os valores recebidos pelo contribuinte; (ii) patrimônio, grandeza entendida como os bens mantidos pelo contribuinte e (iii) consumo, consagrado como os bens utilizados pelo contribuinte.

O fato gerador e a base de cálculo prescritos em lei acaba por discriminar a grandeza econômica que haverá de sujeitar-se aos efeitos da tributação, restando certo que, essa última juntamente com a alíquota têm o condão de estabelecer o *quantum debeat* que deve ser adimplido pelo contribuinte. Entretanto, essa grandeza econômica, após o devido processo de positivação, passa a integrar um conceito jurídico tributário que tem a capacidade de estabelecer as balizas do fenômeno da incidência tributária.

Mas a positivação de um fato ou evento econômico como suscetível de incidência tributária, a despeito de transportar esse conceito para o mundo jurídico, mantém uma relação muito próxima à ciência econômica.

Ricardo Mariz de Oliveira muito bem definiu a relação da base de cálculo do tributo com a ciência econômica:

No âmbito do Direito Tributário, a base de cálculo é um conceito jurídico, porque juridicamente relevante, mas seus aspectos essenciais adquirem consistência no plano econômico, que teoriza a respeito da renda, patrimônio

e consumo, grandezas que, em última instância, são visadas pelo legislador no âmbito da tributação para tocar o “fato economicamente denso”.⁸¹

Da mesma forma, podemos verificar certas influências do Direito Tributário na Ciência Econômica ao analisarmos os reflexos da extrafiscalidade na economia, eis que este fato jurídico tributário tem o papel de induzir condutas do ser humano. Basta analisarmos os efeitos das chamadas *excise tax* no consumo de certas mercadorias que trazem dano à coletividade.

O Estado é chamado a interferir em razão das falhas de mercado, ocorrendo que nestas situações o mercado não possui mecanismos internos que possam regular as mazelas que impactam toda a coletividade. Somente a regulação direta do Estado é capaz de interferir de forma benéfica no mercado e a tributação é uma forma efetiva de garantir o direito de todos.

No fundo, o que a tributação faz através das *excise taxes* é a modificação do comportamento do contribuinte, o qual, em razão dos reflexos da tributação, deverá, ao menos em tese, alterar seus costumes de forma a trazer benefícios para toda a sociedade.

Claro está que o direito Tributário e a Economia estão ligadas por um cordão umbilical em um processo de inter-relação em que ambas as ciências atuam mutuamente em busca de seu objetivo específico.

E qual seria a relação do Direito Contábil com a Economia?

A resposta é simples e direta e pode ser extraída de um consagrado axioma “*accounting follows economics*”⁸². Ou seja, em tradução simples “contabilidade segue a economia”.

As normas contábeis se prezam à descrição dinâmica e estática, assim como qualitativa e quantitativa, do patrimônio da pessoa jurídica, servindo, pois, como um instrumento de leitura e sintetização de atos e eventos econômicos que possam alterar o patrimônio da pessoa jurídica.

José Arthur Lima Gonçalves⁸³, segue na mesma posição:

⁸¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Breves Considerações sobre a Capacidade Contributiva e a Isonomia.” Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 503.

⁸² FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2015, p. 89

⁸³ GONÇALVES, José Arthur Lima. “Imposto de renda – artigo 43 do CTN e a Lei Complementar nº 1404/01”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 67. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113.

Para viabilizar este conhecimento do resultado econômico das unidades empresariais, todas estas ocorrências financeiras devem ser traduzidas em linguagem capaz de armazená-las e viabilizar a sua manipulação, tudo com o objetivo de conhecer-se o efetivo resultado da operação.

A sequência de eventos econômicos havidos na dinâmica da vida empresarial deve ser objeto de rigorosos lançamentos contábeis, que, ao longo de um período considerado, são traduzidos em linguagem própria – segundo a técnica contábil – e estocados em lançamentos numéricos.

(...) como é necessário atingir-se a finalidade da técnica contábil, que é precisamente a tradução fiel do significado dos eventos econômicos em linguagem numérica, organizada, neutra e coerente, possibilitando a verificação do resultado das atividades das unidades empresariais, a ciência contábil prevê a realização de cortes temporais epistemológicos que permitem analisar a situação patrimonial e financeira de uma unidade empresarial sem comprometer a sua vocação à permanência. Ou seja, a técnica contábil procede a cortes formais de verificação e análise.

Dito de outra forma, o Direito Contábil procura extrair a essência dos fatos e eventos econômicos e registrá-los em documentos formais de acordo com a técnica pré-concebida pelas autoridades normativas contábeis.

Aqui se justifica outro princípio da contabilidade moderna, a denominada prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, pois o que se tem como objetivo com os lançamentos contábeis, conforme já mencionado, é a evolução do patrimônio da empresa. Sendo certo que a os lançamentos contábeis com base na essência econômica têm condição de demonstrar de maneira cristalina as referidas alterações nas propriedades da pessoa jurídica.

O próprio CPC 00 (R1) – que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, traz a ideia da sobreposição da essência econômica sobre a forma jurídica:

QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo⁸⁴ já escreveram sobre o assunto:

Ao considerar como objetivo das demonstrações contábeis o fornecimento de informações financeiras que sejam úteis aos usuários em suas decisões, um pressuposto fundamental que se espera presente na informação produzida pela contabilidade é a captura (identificação) e relato (exposição adequada)

⁸⁴ CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. IV/ Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2013, p. 237/238

da essência econômica dos fenômenos por ela abordados. Assim, o conceito de essência sobre a forma deve permear e prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta de sua realidade econômica.

A essa exaltação do “econômico” sobre o “meramente legal” se diz que o “fenômeno contabilizável deve estar suportado por uma lógica econômica que o tenha motivado”, caso contrário não deve ser passível de contabilização; essa constatação provém de famosa expressão no idioma inglês, de que “accounting follows economics” – vale dizer, nunca deveria ter existido e, com o novo ordenamento contábil brasileiro fica patente que está enterrado o errôneo conceito de algo meramente “meramente contábil”. “Meramente contábil” não existe: ou há um fundamento econômico embasando um registro contábil, ou provavelmente se está diante de uma fraude.⁸⁵

Saliente-se que esse princípio da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica não induz a qualquer conflito entre o Direito Contábil e o Direito Tributário, pois são duas maneiras diferentes de se analisar o mesmo fato econômico que não se conflitam, sendo o primeiro sob a roupagem da mutação do patrimônio da pessoa jurídica e o segundo baseado nas responsabilidades internas e externas que o fato ou evento econômico possa reverberar.

Nesses exatos termos é o posicionamento de Edison Carlos Fernandes⁸⁶:

(...) a atividade econômica é uma só, única, determinando, por uma parte, sua formalização jurídica (por meio de documento escrito ou não) e, por outra, seu registro nas demonstrações financeiras. Acontece que o fim econômico motivador da mencionada atividade pode ser alcançado por meio de variadas formas juridicamente previstas na legislação (ou não vedada expressamente em lei). O que importa na decisão pela forma jurídica é o grau de responsabilidade assumido pelos contratantes.

A Economia tem uma relação quase que fraternal com o Direito Tributário e o Direito Contábil e isto se explica pelo fato de que aquela ciência se ocupa das relações do ser humano com os recursos escassos da natureza, as quais impactam o patrimônio da pessoa jurídica e, da mesma forma, da sustentação à materialidade tributária.

5.1.3 A relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário

⁸⁵ Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. IV/ Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alessandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010, p. 237/238

⁸⁶ FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2015, p. 105.

Ciente da íntima relação que existe entre a Economia, Direito Contábil e Direito Tributário, faz-se necessário analisar os pontos de convergência entre a norma contábil e as normas jurídicas tributária.

O sistema tributário brasileiro mantém-se à margem de toda esta mudança estabelecida pela disciplina contábil. Os órgãos tributários brasileiros são, de certa forma, refratários às transformações determinadas pelas normas contábeis internacionais, principalmente pelo receio da perda de arrecadação.⁸⁷

Entretanto, alguns conceitos contábeis são bases inexoráveis para o fenômeno da tributação e devem estar associados, diretamente, às regras de incidência tributária, sob pena de contaminar toda a racionalidade econômica em que se espelha a materialidade tributária.

Não há como dissociar a contabilidade do Direito Tributário em razão de que ambas as ciências estão vinculadas ao fenômeno econômico e mantém uma relação de auxílio mútuo no desenrolar de suas atribuições específicas. Ainda que se refrate a superveniência das normas contábeis sobre as normas tributárias, ou vice-versa, torna-se defeso pulverizar o papel auxiliar que essas normas mantêm entre si.

Nesse sentido Alexandre S. Pacheco⁸⁸:

Tratando da dualidade “essência econômica e formas jurídicas”, definimos, em outro estudo, “conceitos intermediários contábeis” e “conceitos intermediários jurídicos”. Naquele contexto, relevava dissertar acerca da leitura que as normas jurídicas tributárias fazem de conceitos jurídicos e de conceitos contábeis que remontam a institutos jurídicos.

(...)

É farta a utilização de conceitos contábeis intermediários na legislação de imposto de renda, a exemplo do conceito de “lucro líquido”, que é apurado pela legislação comercial.

(...)

A leitura econômica que a Contabilidade faça dos conceitos intermediários jurídicos deve ser respeitada pelo intérprete e pelo aplicador da legislação tributária. Passa-se, com essa hipótese, o mesmo que com os conceitos contábeis intermediários puros: a norma tributária que utilize tal conceito intermediário contábil deverá usá-los segundo a racionalidade e as estruturas propriamente contábeis, porque referidos às expressões econômicas visadas pelos tributos.

Assim, direito tributário e direito contábil estão ligados umbilicalmente pela essência econômica dos fatos juridicamente relevantes, sendo, pois, na maioria dos

⁸⁷ Como, por exemplo, as normas tributárias estabelecidas na Lei 12.973/2014, as quais encampam os efeitos tributários de uma pequena parcela dos IFRS.

⁸⁸ PACHECO, Alexandre S. Uso de Conceitos Intermediários Contábeis, Jurídicos e Fiscais em Matéria Tributária. In, Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. I, Roberto Quiroga Mosquera e Alexandro Broedel Lopes (coordenadores). São Paulo: Dialética, 2010, p. 41-47.

casos, coincidentes e isto quer dizer que convergem para essência da atividade econômica e passam a regular direitos e obrigações a seus destinatários. Poucos são os casos em que o direito tributário refrata a essência econômica e, desta forma, distancia-se do direito contábil, como, por exemplo, nos casos de locação de máquinas e equipamentos⁸⁹.

O próprio posicionamento da Receita Federal do Brasil e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no que diz respeito à invalidação de planejamentos tributários sem que se demonstre a essência econômica da operação, comprova claramente a interseção do direito tributário com os aspectos econômicos do fato jurídico.⁹⁰

Nessa mesma seara, por exemplo, o reconhecimento de receita é uma concepção contábil que interfere diretamente na mecânica de tributação de diversos impostos, sobretudo aqueles administrados pela Receita Federal do Brasil, como por exemplo o PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Por sua vez, também tem reflexos ao ISSQN e ICMS que são administrados pelos Estados e Municípios. Desta forma, não há como a norma tributária desviar-se em sua integralidade dos conceitos estabelecidos pelas normas contábeis.

O Direito Contábil – enquanto ramo do direito que visa estudar as mutações do patrimônio da pessoa jurídica – tem como uma de suas funções mais nobre a de auxiliar o Direito Tributário na análise do fato ou evento econômico que deu origem à materialidade tributária. As informações apuradas pela contabilidade traduzem o fato ou evento econômico para a realidade do fenômeno da tributação.

Nesse mesmo sentido é a posição de Alexssandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera, “...Entendemos que as normas tributárias são soberanas, mas que

⁸⁹ Neste caso, a contabilidade, com base no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica, acaba por imobilizar as máquinas e equipamentos locados, enquanto que para o direito tributário são tratados como bens de terceiros.

⁹⁰ Como vem decidindo o órgão administrativo:

“Por esta razão, os efeitos tributários decorrentes desta simulação de estrutura formal montada pelo contribuinte, sem nenhuma motivação empresarial e cujo objetivo final foi simplesmente omitir ou reduzir a carga tributária, são inoponíveis ao fisco, que no caso específico, tem o dever de exigir os tributos correspondentes, segundo o fato gerador efetivamente ocorrido”. CARF – Acórdão nº 1402-002-877 – Rel. Paulo Mateus Ciccone – Data da sessão 19.02.2018.

a contabilidade pode ajudar a esclarecer e clarificar conceitos quando estes forem ligados à realidade econômica da empresa⁹¹”.

Ainda que as normas contábeis tenham maior influência sobre os tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, fato é que não se pode negar sua ascendência sobre os impostos administrados pelos Estados e Municípios (ICMS e ISSQN).

A proximidade entre a contabilidade e o ICMS e ISSQN é auferível pelo simples fato de que os próprios auditores fiscais muitas vezes se valem da contabilidade para certificar o recolhimento correto do tributo, como, por exemplo, no denominado “estouro de caixa”⁹², em que os livros contábeis são cruciais como prova do ilícito tributário. E o que não dizer das obrigações acessórias pertinentes a esses tributos, as quais estão sempre calcadas nos livros contábeis da empresa (livros de entrada e saída).

Resta claro que as normas contábeis, a despeito de sua autonomia em relação aos outros ramos do direito, podem auxiliar o direito tributário na interpretação do fato jurídico sujeito à incidência tributária e, conforme já demonstrado, muitos são os exemplos em que o legislador se vale da contabilidade para estabelecer conceitos eminentemente fiscal.

Assim, a busca pela solução da guerra fiscal entre Estados e Municípios pela incidência tributária sobre operações mistas - naquilo em que o legislador complementar se mantém inerte – pode ter no direito contábil um grande aliado. E o caso da tributação sobre operações com massa asfáltica é um ótimo exemplo sobre a possibilidade de utilização de normas contábeis para se identificar a competência tributária em operações híbridas.

5.1.4 A neutralidade fiscal como prova da próxima ligação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil

⁹¹ BROEDEL, Alexssandro; MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. I/ Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010, p. 81.

⁹² Aqui buscam-se evidências sobre a venda de mercadoria ou prestação de serviços sem a emissão de nota fiscal eletrônica e o respectivo recolhimento dos tributos. E um dos métodos de fiscalização é verificar a capacidade de pagamento de suas obrigações legais com os ativos disponíveis em seus livros fiscais.

A Lei nº 11.941/2009, além de estabelecer alterações nas normas contábeis brasileiras, criou um regime tributário de transição, no qual ficava claro que os efeitos das novas normas contábeis não deveriam se sobrepor às regras tributárias.

Mais tarde, a Lei nº 12.973/2014 regulamentou a neutralidade fiscal para alguns casos e incorporou os efeitos contábeis ao ordenamento tributário para os demais não mencionados. A regulamentação ainda sacramentou que novas normas contábeis somente seriam aplicáveis aos tributos federais, se houvesse concordância expressa da Receita Federal do Brasil.

A necessidade de uma regra específica que afaste a aplicação de algumas normas contábeis ao direito tributário, apenas reforça as afirmações de que os referidos ramos do direito se inter-relacionam, pois, se não houvesse qualquer possibilidade de conexão entre eles restaria desnecessária a edição de qualquer lei que regulamenta a neutralidade fiscal.

Ressalte-se que os Estados e Municípios – ao menos no que se tem notícia nas revistas e sites especializados – não editaram qualquer lei que venha a aplicar a neutralidade tributária, sendo certo que as normas contábeis podem auxiliar na interpretação do direito tributário, sem que isso signifique a sobreposição de um ramo do direito no outro.

5.2 O papel do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC no Brasil

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criado pela união dos mais diversos órgãos representativos da classe contábil e das empresas de capital aberto e tem como objetivo a convergência das normas contábeis brasileiras para o sistema internacional denominado IFRS. E assim o faz através da emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações das normas contábeis internacionais, os quais são responsáveis pela adaptação das IFRS ao contexto nacional.

Dentre as entidades que patrocinaram a criação do CPC destacam-se a Associação Brasileira de Companhias Abertas, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos de Mercados de Capitais, Bolsa de Valores de São Paulo, Conselho Federal de Contabilidade, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Essas entidades são responsáveis pela internalização das normas contábeis internacionais, eis que determinam a sua aplicação por parte das pessoas jurídicas e profissionais contábeis que a elas se encontram vinculados.

Trata-se de um órgão autônomo das entidades representadas e que está atrelado em termos de estrutura ao Conselho Federal de Contabilidade, mas com grande sinergia com os seus representados e órgãos governamentais, tais como Receita Federal do Brasil, Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários e Superintendência de Seguros Privados.

Nos termos da Resolução nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o CPC tem a seguinte missão:

"o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

De uma maneira geral, as orientações dadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis devem ser seguidas pelas companhias de capital aberto e também pelos profissionais contábeis, o que demonstra sua aplicabilidade às demais pessoas jurídicas de capital fechado.

Possui um papel de destaque na medida em que as normas contábeis, positivadas pelo legislador pátrio, não esgota a regulamentação da matéria, sendo, pois, necessária a edição de normas complementares, restando tal ônus ao CPC.

Para efeitos do presente trabalho de conclusão, vamos aprofundar nossas reflexões sobre CPC 47, norma contábil que é responsável pela normatização do reconhecimento de receita. Pretendemos demonstrar que esta norma contábil pode auxiliar os operadores do direito tributário em identificar a competência para instituir impostos sobre consumo em operações mistas.

5.3 O reconhecimento de receita nos termos do CPC 47

5.3.1 Conceitos preliminares sobre o CPC 47

O CPC 47, que trata da receita de contrato com cliente, em vigor desde 01 de janeiro de 2018, estabelece uma série de regras sobre o reconhecimento e mensuração de receitas, essencialmente acerca do momento e valor de sua apuração.

De acordo com a Estrutura Conceitual para elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis o conceito de receita é:

aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

De uma maneira direta, receita é um conceito contabilmente relevante em razão de que implica na mutação qualitativa e quantitativa do patrimônio da pessoa jurídica. Os eventos que resultem no aumento dos ativos ou a diminuição de passivos têm o condão de alterar o patrimônio da empresa e devem ser entendidos como receita para efeitos contábeis.

Em geral o CPC 47 é aplicável a todos os contratos mantidos com clientes, dentre eles o de empreitada, com exceção de operações de arrendamento mercantil, contratos de seguros, instrumentos financeiros e permutas, eis que estas espécies de contratos estão sujeitas à regulamentação específica em outros pronunciamentos contábeis.

As receitas de uma pessoa jurídica são auferidas em função de suas operações ordinárias e durante um determinado período contábil, sendo certo que são concebidas com os mais diversos nomes: (a) receitas de vendas de mercadorias, (b) receitas de prestação de serviços, (c) juros, (d) dividendos, (e) royalties, dentre outras.

O reconhecimento de receita tem como consequência direta nas obrigações da pessoa jurídica- sendo de grande interesse de seus *stakeholders* - como, por exemplo, os lucros e dividendos para os seus acionistas e o pagamento de tributo para os entes tributantes.

O tema “reconhecimento de receita” também tem muita importância em razão de que muitas fraudes contábeis são detectáveis através de manipulação de valores e datas de recebimento de receitas. Essas fraudes contábeis, geralmente, têm reflexos fiscais ao passo que implicam na redução da base de cálculo de diversos tributos.

A norma contábil impõe a averiguação da receita no instante em que há o controle do ativo pelo cliente. Destaca-se, também, a necessidade de sua separação de acordo com a obrigação de performance:

Em síntese, entende-se por obrigação de performance a entrega de bens ou serviços discriminados em contrato, previamente acordados entre as partes, em que

o item a ser reconhecido tenha utilidade ao contratante independentemente dos demais elementos previstos no acordo formulado. Em um único contrato se pode observar mais de uma obrigação de performance, a qual pode estar atrelada a mais de um instrumento contratual.

Essas novas regras contábeis têm grande repercussão exatamente sobre as empresas que vendem serviços e produtos em um só pacote, ou seja, aquelas pessoas jurídicas que estão sujeitas às operações mistas.

Desta forma, as normas de reconhecimento têm uma relação muito próxima, não só com o direito tributário, mas também com o direito trabalhista, societário, dentre outros. E isto se explica pelo fato de que a sua aplicação prática impacta o interesse de vários *stakeholders*, tais como, trabalhadores, acionistas, governo e instituições financeiras.

Tanto mais é certo que Edison Carlos Fernandes⁹³, escrevendo ainda sobre a proposta do CPC 47, chegou a afirmar:

Essa norma de gestão é, sem dúvida, a mais jurídica de toda a regulamentação contábil. Não só porque faz expressa referência aos contratos ou porque disciplina o reconhecimento de receita, base para a geração do lucro, a ser distribuído aos sócios e aos trabalhadores (direito societário e direito do trabalho) e, por decorrência, do aumento do patrimônio da empresa, que serve de garantia aos credores (direito dos contratos). O futuro CPC 47 estabelece uma nova relação entre a contabilidade e direito.

Com isso, as prescrições do CPC 47, principalmente aquelas decorrentes da separação das obrigações de performance, podem arrefecer a guerra fiscal entre Estados e Municípios em operações mistas. Eis que, conforme adiante será demonstrado, as normas de obrigações de performance podem auxiliar na separação do que é simples material na prestação de serviços (ISSQN) daquilo que pode ser conceituado como mercadoria para efeitos de incidência do imposto estadual (ICMS).

Assim, a proposta deste capítulo reside na demonstração de que as novas normas contábeis, principalmente os novos modelos de reconhecimento de receitas, podem amenizar a guerra fiscal entre os Estados e os Municípios.

5.3.2 Reconhecimento de receita

⁹³ In, <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/4694123/mais-juridica-das-normas-contabeis>, acessado em 12.02.2019 às 9:00.

Conforme já explicitado, o reconhecimento de receita tem grandes implicações de ordem contábil, como por exemplo, estabelecer o momento e o valor em que deve ser identificada uma operação nas demonstrações financeiras de certa entidade.

De uma forma geral, as receitas geradas pelos contratos de compra e venda de bens, prestação de serviços e a remuneração da utilização de ativos da empresa por terceiros (juros, royalties e dividendos) devem ser contabilizadas de acordo com as prescrições do CPC 47 a partir de 01 de janeiro de 2018.

O CPC 47⁹⁴ define receita como:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Fica claro que a nova norma contábil, assim como as que foram revogadas (CPC 30, entre outros), partem do patrimônio líquido da entidade para definirem a receita, estabelecendo que todo e qualquer ingresso proveniente das atividades usuais da empresa, e que aumentem o valor da entidade, podem ser entendidos como receita.

Dado os seus impactos no patrimônio líquido da instituição, uma das grandes questões que emerge é a definição do momento em que deve ser reconhecida a receita da empresa, eis que tal ato trará repercussões de ordem financeira, tais como a análise de saúde financeira pelos destinatários das demonstrações contábeis, distribuição de lucros aos acionistas, dentre outros.

O próprio CPC 47 é claro ao estabelecer o momento em que deve ser reconhecida a receita:

A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos: (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações; (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos; (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos; (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da

⁹⁴ http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf, acesso em 24.08.2018.

contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

De uma maneira geral, a pessoa jurídica deve reconhecer a receita sempre que cumprir a obrigação estipulada no contrato firmado com o cliente e fizer a tradição completa do bem.

Neste mesmo sentido, José Nicolás Albuja Salazar⁹⁵ é preciso ao afirmar que a receita deve ser reconhecida com a tradição do bem ou serviço ao contratante:

O reconhecimento das receitas, considerando o critério contábil do regime de competência, requer: 1) os produtos e serviços devem ser entregues aos clientes (a receita é ganha); 2) caixa e outros ativos de conversibilidade à caixa, devem ser recebidos (a receita é realizada).

A maioria das receitas é reconhecida no momento da venda. Em outros casos, o reconhecimento não ocorre ao mesmo tempo; as receitas são geralmente reconhecidas somente quando atendem a esses requisitos.

O CPC 47 identifica cinco etapas para o reconhecimento de receitas, as quais serão apresentadas a seguir.

Etapas I – identificação do contrato

A primeira fase consiste na identificação do contrato de fornecimento de bens ou serviços, firmados com o cliente. Nesta parte, o profissional contábil deverá analisar a essência do acordo para que possa classificá-lo de maneira correta, não importando a forma eleita pelos contratantes.

O profissional responsável pelo lançamento contábil deve verificar a existência de dois ou mais contratos que tenham a mesma substância e, sem assim o for, um único lançamento contábil deve ser executado.

Etapas II – obrigações de performance

O contrato firmado com o cliente pode ter múltiplas mercadorias entregáveis, ou seja, as diversas obrigações de performance, as quais devem ser identificadas e elencadas, separadamente, na contabilidade da empresa.

⁹⁵ Salazar, José Nicolás Albuja. **Contabilidade financeira**. 1ª Edição. São Paulo: Cengage Learning, 2004. p. 140.

O desmembramento das obrigações de performance deve levar em conta se o bem traz alguma espécie de benefício isoladamente ao cliente, e se há dependência direta com outros bens prometidos no mesmo contrato.

Etapa III – determinar o preço da transação

Deve ser identificado o preço da operação que consta no contrato firmado entre as partes, portanto, refere-se à contraprestação acertada entre os contratantes para ser concluída após a tradição do bem ou do serviço. Desta quantia devem ser destacados os valores cobrados de terceiros, eis que não compõem a receita da empresa.

As contraprestações não monetárias, se possível de estimação, devem ser avaliadas a valor justo, se o preço de venda não constar do instrumento assinado entre as partes.

Etapa IV – alocação do valor

Esta etapa consiste na alocação do preço do bem destacável individualmente do contrato, e deve refletir o montante a que fará jus à entidade no momento da tradição do bem.

Mesmo para as operações que não tenham um valor específico, discriminado no contrato, deve ser atribuída uma grandeza financeira, ainda que o contabilista utilize da alocação por valor justo.

Etapa V – reconhecimento de receita

A última etapa é destinada ao reconhecimento de receita e deve ser concluída no momento em que o contratante faz a tradição do bem e extingue a sua obrigação de desempenho.

A entrega do bem pode ser feita uma única vez e, conseqüentemente, o reconhecimento de receita reflete apenas a um lançamento contábil ou a entregas contínuas. Assim, o reconhecimento deverá ser feito em cada uma das etapas em que ocorre o cumprimento da obrigação de desempenho.

Há muito tempo a doutrina e a jurisprudência têm aceitado a tese de que a operação principal se sobressai à acessória, e a competência tributária é dada pela natureza da ação preeminente.

A partir das novas diretrizes contábeis, para um mesmo contrato poderá haver diversos reconhecimentos de receitas e, conseqüentemente, vários lançamentos contábeis em períodos diferentes.

Em um primeiro momento, sempre que não houver atividades distintas (comércio, prestação de serviços, industrialização, entre outros), a nova forma de reconhecimento de receita individualizada não trará qualquer novidade. Entretanto, ao se estabelecer obrigações de performance de naturezas diversas, é que o CPC 47 inovou e trouxe um alento para a insegurança jurídica que é retratada nas operações híbridas em que há dúvidas sobre qual o tributo recolher (ICMS ou ISSQN).

Mesmo a inexistência da atribuição de valores, a cada obrigação de performance, é capaz de impedir o reconhecimento de receitas em momentos distintos, em virtude da entrega individual da mercadoria ou dos serviços.

A norma contábil se preocupou em estabelecer regras para a valoração dessa obrigação. Por isso, se o contrato com o cliente não as prever, será função do profissional desse setor o lançamento de valores justos para cada atribuição.

A contabilidade será um instrumento de verdadeiro arrefecimento da guerra fiscal entre Estados e Municípios, eis que poderá diminuir a insegurança jurídica que paira sobre a tributação de atividades mistas ao determinar, com certa precisão, qual o ente tributário competente para fazer incidir o imposto sobre consumo (Estados ou Municípios).

5.3.3 Obrigação de performance

A identificação das obrigações de performance é de grande importância para o reconhecimento de receita por parte da entidade, eis que será responsável pela distinção das entregas feitas pela empresa contrata e, conseqüentemente, aquelas que serão valoradas para efeitos de contabilização.

Na separação por obrigação de performance, para uma grande maioria de contratos, a reconhecimento individualizada não traz qualquer dificuldade, como por exemplo a venda de uma caneta por uma papelaria. Neste caso, o reconhecimento da receita ocorre com a entrega da mercadoria para o cliente, normalmente

coincidente com a emissão da nota fiscal, fazendo incidir o ICMS. Este tipo de transação de compra e venda (bens ou serviços) não possui etapas intermediárias e é clara a natureza da operação, sendo certo que nesses casos não há dúvidas do ente tributante (ICMS ou ISSQN). Assim, as novas normas de reconhecimento de receita não trarão novidades para a identificação da competência tributária.

Por sua vez, para tantas outras operações de maiores complexidades, o reconhecimento da receita pode demandar uma maior dedicação do profissional contábil. Nestas situações, um procedimento de compra e venda ou de prestação de serviços pode conter mais de uma ação que perfaz a obrigação principal.

E além da existência de várias etapas, fato é que estas operações de maiores complexidades contêm prestação de serviços com fornecimento de material ou venda de mercadoria com a respectiva prestação de serviços, são as chamadas operações mistas. E nestas operações denominadas de mistas é que a norma contábil de reconhecimento de receita pode intervir e clarear a que ente tributante compete a cobrança de crédito tributário.

A identificação das obrigações de performance será crucial para o bom andamento da contabilização das operações da entidade.

Será de grande valia o trabalho do profissional jurídico, ao qual caberá identificar as obrigações de performance no momento da redação dos contratos, assim como revisar aqueles instrumentos que se encontram em performance. E com isso tornar mais clara quais são as obrigações de performance identificáveis no contrato de compra e venda ou prestação de serviços.

Tal posicionamento é partilhado por Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado: “Nunca, talvez, a adesão de um contrato, de uma forma jurídica, à realidade dos fatos e dos negócios foi tão necessária⁹⁶”.

Para estas operações em que há o “fatiamento” do objeto do contrato em várias obrigações de performance, a norma contábil determina o reconhecimento da receita a cada operação entregue ao cliente.

O CPC 47 relaciona dois critérios para a identificação das obrigações de performance distintas constantes em cada contrato:

Critério I – O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para ele.

⁹⁶ ROCHA, Sergio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. V: Controvérsias após a Lei nº 12.973, São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 203.

Critério II – A promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato.

Saliente-se que a norma contábil determina que para a verificação se o bem ou serviço prometido em contrato é distinto – o que em tese permitiria o fatiamento das obrigações de performance – faz-se necessária a presença concomitante de ambos os critérios acima descritos. A ausência de apenas um dos referidos critérios rechaça a possibilidade do fatiamento das entregas de bens ou serviços em diversas obrigações de performance.

Se cliente se beneficiar isoladamente do bem ou serviço ou em conjunto com outros recursos existentes, mas não for possível identificar a promessa de transferir isoladamente o bem ou serviço, deverá ser necessário o reconhecimento de receita de acordo com apenas uma só obrigação de performance. Da mesma forma, se for possível separar a promessa de entrega do bem ou serviço no contrato formulado entre as partes, mas não houver benefício individual dos mesmos para o cliente, se contabilizará apenas um reconhecimento de receita.

Mais uma vez Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado foram cirúrgicos⁹⁷:

Há muitos contratos sob os quais se tem a entrega **de mais de um bem e/ou serviço**, e nesse caso essas promessas de diversos desempenhos precisam ser individualmente identificadas, o que não necessariamente era uma preocupação quando redigíamos um contrato. É o caso já comentado na Introdução. E um bem ou serviço é considerado distinto se o cliente puder se beneficiar dele isoladamente ou não e se a transferência do bem ou serviço puder ser separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato.

Em suma, sempre que o cliente puder usufruir do bem ou do serviço, sem necessitar de outro ainda não entregue, e que possa ser identificável separadamente dos discriminados no contrato, ficará identificada individualmente a obrigação de performance.

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho⁹⁸:

A entidade satisfaz uma obrigação quando cumpre o que contratou, e, por isso, adquire o direito de receber a contraprestação contratada de modo definitivo, ainda que o preço final esteja por ser determinado. Logo, parece certo que o reconhecimento de uma receita só é exigível se e quando a entidade, de acordo com o direito aplicável em cada caso: (a) cumprir o que assumiu; e (b) ganhar o direito incondicional de receber a contraprestação pactuada.

⁹⁷ ROCHA, Sergio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. V: Controvérsias após a Lei nº 12.973, São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 203 e 204.

⁹⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. Revista de Direito Contábil Vol. 1: Receitas e Outros Resultados Abrangentes e os Limites do Poder de Tributar a Renda, São Paulo: MP Editora, 2019, p. 51.

Se for destacável a obrigação de performance, conforme os critérios acima elencados, os lançamentos contábeis devem ser feitos separadamente e de acordo com a tradição do bem ou do serviço. Por outro lado, se não tratar de deveres distintos, o reconhecimento de receita deverá ser realizado conjuntamente com a entrega de outras mercadorias e serviços.

5.3.4 O CPC 47 e o conflito de competência entre Estados e Municípios

A complexidade do sistema tributário brasileiro e das operações comerciais, estabelecidas entre os contribuintes, da margem a diversas interpretações das normas tributárias, inclusive aquelas que determinam a competência dos entes federativos.

Apesar do esforço legislativo, pode-se verificar, dia após dia, um aumento dos conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios. Neste contexto reside a grande questão sobre a falta de clareza no conceito de mercadoria, para efeitos de incidência de ICMS, e na concepção de serviços, para aplicação de ISSQN.

Alguns embates entre Estados e Municípios se encontram justamente nas operações com várias obrigações de performance, como por exemplo o fornecimento de serviços juntamente com materiais.

Com as mudanças na legislação contábil, precipuamente aquelas introduzidas pelo CPC 47, o profissional contábil deverá identificar todas as obrigações de performance e efetuar os lançamentos contábeis de acordo com o cumprimento e a entrega de cada bem ou serviço.

De acordo com o CPC 47, as receitas de cada uma das operações devem ser reconhecidas ao seu tempo e de acordo com a obrigação de performance previamente identificada pelo profissional contábil.

De acordo com as novas normas contábeis, a empresa contribuinte fará diversos lançamentos de naturezas diferentes, sempre de acordo com a obrigação de performance, acarretando uma informação preciosa para efeitos de identificação da tributação de cada operação.

E aqui está a grande contribuição que a norma contábil pode trazer para resolução de conflitos de competência entre Estados e Municípios em operações

mistas, eis que identificação da obrigação de performance pode ser útil na demonstração da competência tributária de cada operação destacada.

Se a prestação de serviços for identificável separadamente dos materiais aplicáveis, resta possível a incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços e ICMS sobre esses bens entregues ao contratante, eis que estes passam aderir ao conceito de mercadoria insculpido na Constituição Federal e legislação correlata. Por sua vez, se esses materiais não forem identificáveis separadamente, tratar-se-á de operação de prestação de serviços tributável apenas pelo ISSQN.

Por sua vez, se tratarmos de uma operação de venda de mercadoria com prestação de serviços e esta última operação for destacável, esta restará sujeita ao ISSQN, sendo certo que sobre a operação principal é devido o imposto estadual. Com efeito, se tratar-se de uma só obrigação de performance, o ICMS deverá incidir sobre o total da operação.

E isto se torna evidente em razão de que ao separarmos as entregas em obrigações de performance distintas, mais fácil será a análise da subsunção do fato jurídico à norma matriz de incidência tributária. Ou seja, poderemos estabelecer a relevância tributária dos materiais em contratos de prestação de serviços ou a utilidade dos serviços em operações de circulação de mercadoria.

Alguns setores serão mais impactados significativamente com a nova norma de reconhecimento de receitas, como por exemplo a licença de softwares, imóveis, telecomunicações e construções civis. Isto se explica pela gama de operações secundárias que cada contrato destes setores possui, sendo possível destacar diversas obrigações de desempenho em um só instrumento. E é exatamente estes segmentos que mais sofrem com a guerra fiscal entre Estados e Municípios, pois estão sujeitas a várias operações híbridas.

Mas, neste aspecto, é que a nova regra de reconhecimento de receita poderá auxiliar na resolução dos conflitos de competência, pois o dito “fatiamento” da receita implicará no reconhecimento da competência tributária sobre cada operação que, isoladamente, podem ser fatos geradores de tributos distintos (ICMS ou ISSQN), mas se analisados em conjunto apenas um desses impostos se aplicam.

6 OBRIGAÇÕES DE PERFORMANCE E OS CONTRATOS DE EMPREITADA.

Para que sejam sanadas as dúvidas sobre a tributação da massa asfáltica aplicada às obras de pavimentação, faz-se necessário, inicialmente, um melhor entendimento sobre os contratos de empreitada.

Uma análise mais acurada sobre sua extensão e suas características, assim como a identificação das obrigações de performance, devem determinar a real natureza jurídica da massa asfáltica aplicada às obras de construção civil e a respectiva tributação dessas operações.

6.1 As obrigações de performance em contratos de empreitada mista

É impossível ter o “fatiamento” do contrato de empreitada mista de pavimentação em várias obrigações de performance. A fim de comprovar esta afirmação, torna-se necessário aplicar as regras do CPC 47 em um contrato de construção de rodovia, observando que inicialmente se discrimina o objeto da contratação.

Assim, será transcrita abaixo a cláusula de um contrato real⁹⁹, formulado entre uma empreiteira e uma concessionária de rodovia¹⁰⁰:

Cláusula 2ª – DO OBJETO

2.1. O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços por empreitada a preço estimado da obra de recuperação de pavimento da Rodovia xxxxxx, abrangendo o fornecimento de materiais, equipamentos e mão de obra, nos seguintes trechos:

2.2. O objeto do presente contrato abrangerá os seguintes serviços:

- a) fresagem;
- b) imprimadura;
- c) CBUQ (massa asfáltica);
- d) geogrelha de fibra de vidro;
- e) sinalização horizontal;
- f) todos os demais necessários à completa execução do objeto do contrato.

Desse modo, faz-se necessário analisar cada um dos itens pertinentes ao objeto do documento acima apresentado:

- a) Fresagem: técnica empregada pela empreiteira que visa preparar o asfalto pré-existente para o recebimento de uma nova camada de revestimento.

⁹⁹ Trata-se de um contrato de recuperação de asfalto pré-existente.

¹⁰⁰ Foram suprimidos os dados da rodovia que constavam no contrato de empreitada em razão de sigilo comercial entre as partes contratantes.

Para que isto aconteça, são feitos cortes progressivos no pavimento através de uma máquina chamada fresadora de asfalto;

- b) Imprimadura: aplicação de uma camada contínua de asfalto diluído que objetiva impermeabilizar o pavimento e proporcionar aderência entre a base e o revestimento;
- c) CBUQ (massa asfáltica): material empregado na obra que é extraído de uma mistura executada em usina de asfalto. Este composto é feito de areia, pedra e ligante betuminoso, formando o Cimento Asfáltico de Petróleo (CAP);
- d) Geogrelha de fibra de vidro: elemento aplicado no pavimento asfáltico que tem como função precípua evitar a deformação, manutenção e preservação da massa asfáltica aplicada;
- e) Sinalização horizontal: pintura de faixas sobre o pavimento, objetivando a orientação do tráfego de veículos;
- f) Demais serviços: preparação de solo, drenagem, compactação da massa asfáltica, entre outros.

Através do detalhamento das partes que compõem o objeto do contrato, fica claro que se trata de um serviço de alta complexidade, sendo que além da mão de obra e dos equipamentos, são fornecidos os materiais utilizados na atividade de construção civil. Assim, é válido ressaltar que alguns desses elementos são produzidos pela própria empreiteira e fora do canteiro de obras.

Em uma operação mista, os Estados e Municípios digladiam pela cobrança de tributos sobre parte das operações de prestação de serviços com aplicação de material. Isto porque o item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 prescreve a não incidência de ISSQN sobre as mercadorias geradas fora da instalação da planta.

Com isso, nas prestações de serviços de pavimentação, a grande celeuma está na tributação das operações com massa asfáltica, pois elas não são produzidas no espaço determinado.

Entretanto, as normas contábeis, principalmente o CPC 47, trazem as respostas sobre a competência para a exigência tributária de procedimentos com o composto asfáltico. Para tanto, é necessário discriminar as obrigações de performance presentes em um contrato de empreitada de pavimentação.

Dessa maneira, antes de estabelecer quais são esses embargos que podem ser extraídos do acordo, é preciso determinar a finalidade de um pavimento asfáltico.

A NBR nº 7207/1982 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) traz a definição das funções desse tipo de calçamento:

O pavimento é uma estrutura construída após terraplenagem e destinada, econômica e simultaneamente, em seu conjunto, a:

- a) Resistir e distribuir ao subleito os esforços verticais produzidos pelo tráfego;
- b) Melhorar as condições de rolamento quanto à comodidade e segurança;
- c) Resistir aos esforços horizontais que nela atuam, tornando mais durável a superfície de rolamento.

Da simples análise da norma expedida pela ABNT, verifica-se que o pavimento asfáltico tem como finalidade específica possibilitar o tráfego de veículos em um leito carroçável. Nos termos da própria regra técnica, o calçamento busca melhorar as condições de rolamento da via, assim como a comodidade e a segurança de quem a usa.

Em síntese, o contratante de uma obra de pavimentação procura melhorias que estabeleçam condições satisfatórias de rolagem na área predeterminada. Desse modo, o objeto do contrato de empreitada é a entrega desse local pronto para a sua utilização.

O uso da via pavimentada pelos usuários pressupõe a conclusão de todas as etapas previstas no acordo acima transcrito, sendo certo que a ausência de qualquer uma delas torna a região inadequada para o trânsito de meio de transportes. Confirma-se, portanto, a indivisibilidade do contrato de empreitada, suscitada pela Professora Maria Helena Diniz.

Infere-se, então, que as obrigações de performance devem ser apuradas segundo os benefícios que elas podem trazer ao contratante e as possibilidades de identificação, em separado, no acordo firmado entre as partes. Assim, é forçoso concluir que do contrato de empreitada de pavimentação asfáltica se pode extrair apenas um dever de desempenho, ou seja, a entrega da via asfaltada pronta para o tráfego de veículos.

Todas as fases da prestação de serviços de pavimentação se encontram interligadas. Portanto, a conclusão individual delas não traz qualquer benefício para o contratante, mesmo que elas possam ser identificadas isoladamente no acordo de empreitada.

Especificamente em relação à massa asfáltica, é imprescindível que as etapas anteriores estejam completas para a sua aplicação. Dessa forma, deduz-se que os passos seguintes são necessários para que o referido bem traga benefícios à empresa contratante. Isto posto, entregar a massa asfáltica no canteiro de obras, por si só, não agrega qualquer serventia para a conclusão da obra de pavimentação, pois o que interessa é o conjunto das fases discriminadas no contrato de empreitada.

Logo, fica claro que os procedimentos com o composto asfáltico estão englobados em uma operação muito maior, isto é, a entrega da via pavimentada. Ademais, essa conclusão da obra é discriminada no acordo, por isso, ela não pode ser dissociada em uma obrigação de performance isolada, conforme determina a norma contábil.

Assim, para efeitos de tributação de consumo em contratos de empreitada, não se deve proceder com a análise individualizada de cada fase da pavimentação, mas sim com uma única atividade sujeita à incidência de tributos.

Desse modo, tem-se que uma atividade de prestação de serviços de pavimentação se adequa perfeitamente ao conceito de obra de construção civil. Além disso, ela está sujeita ao recolhimento do ISSQN nos termos do item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

A impossibilidade de dissociar a operação com a massa asfáltica do acordo de empreitada implica que ela não adere ao conceito de mercadoria, o qual está prescrito na Constituição Federal e nas demais normas que regulamentam a matéria. Isto porque o referido bem não está sujeito à mercancia, mas se trata de um simples insumo para a prestação de serviços tributáveis pelo ISSQN.

Conclui-se, portanto, que a exigência de ICMS em procedimentos com o composto asfáltico extrapola a competência constitucional. Desse modo, esta atribuição dada aos Estados e ao Distrito Federal, para a cobrança do imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços (ICMS), acaba sendo um verdadeiro desserviço para a segurança jurídica e para a economia brasileira.

CONCLUSÃO

As ditas operações híbridas – em que há a prestação de serviços com aplicação de material ou operações de circulação de mercadoria com serviços – têm se sujeitado à ilegal bitributação pelo ICMS e ISSQN e isto se justifica pelo fato de que algumas atividades econômicas se encontram em uma zona cinzenta em que não há segurança sobre a incidência tributária.

As empreiteiras que se dedicam às obras de pavimentação vêm sofrendo há muito tempo com o conflito de competência entre Estados e Municípios em razão da tributação das operações com massa asfáltica, restando o empresário sujeito à ilegal exigência simultânea do ICMS e ISSQN.

O entendimento dos Estados sintetiza-se na percepção de que as operações com massa asfáltica aderem ao conceito de mercadoria, sendo, assim, sujeitas à incidência do ICMS. Por sua vez, para os Municípios essas atividades são consideradas como insumos para a prestação de serviços de construção civil, restando, pois, devido o ISSQN.

Os conflitos de competência entre unidades da federação deveriam, por determinação expressa da Constituição Federal, ser resolvidos através da edição de lei complementar. No entanto, dada a complexidade e velocidade com que o mundo evolui atualmente, via de regra o legislador complementar se mantém inerte, eis que é impossível estabelecer regras para todos os conflitos de competência que afloram em curto espaço de tempo.

Diante desse quadro, a jurisprudência e doutrina têm se debruçado sobre a dita guerra fiscal entre o ICMS e ISSQN e algumas teses jurídicas foram propostas para o deslinde desse embate entre os entes federativos.

Buscando uma solução para a resolução dessa celeuma tributária que em muito atrapalha o desenvolvimento da economia, foi demonstrada a íntima relação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil, propondo que esse último ramo de direito possa auxiliar na resposta sobre a competência tributária sobre as operações mistas.

As normas contábeis de reconhecimento de receita (CPC 47) estabelecem o momento e o valor em que se deve ser identificada uma operação nas demonstrações contábeis de uma pessoa jurídica. O momento em que é reconhecida a receita está ligado diretamente à identificação da obrigação de performance. A identificação das obrigações de performance de um contrato deve levar em consideração se o bem ou

serviço pode beneficiar o cliente por conta própria ou com outros recursos já entregues, assim como se pode ser destacável separadamente das outras obrigações assumidas.

A separação das obrigações assumidas em contrato em uma ou mais obrigações de performance pode identificar a essência tributária de cada operação, determinando se cada uma dessas operações pode aderir ao conceito de mercadoria ou prestação de serviços e, dessa forma, estabelecer a competência tributária nas operações mistas.

Tendo em vista que as obras de pavimentação estão adstritas à assinatura de um contrato de empreitada, tratou-se de estabelecer o cotejo entre essa espécie de contrato com as normas contábeis do CPC 47. Foi utilizado, como exemplo, um contrato real de recuperação de pavimento de uma rodovia, destacando todas as atividades previstas, assim como material aplicado.

Ao proceder com a análise das obrigações de performance do contrato de pavimentação verificou-se que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis ao caso, apenas uma obrigação de performance é identificável, qual seja, a entrega da obra pronta e acabada que possibilite o trânsito de veículos sobre o pavimento asfáltico.

Por sua vez, analisando a natureza tributária da obrigação de performance, pertinente a entrega da obra de pavimentação asfáltica, fica claro que esta subsume-se na prestação de serviços de obra de construção civil, prescrita no item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, estando, pois, sujeita à incidência do ISSQN.

A impossibilidade de se identificar a operação com massa asfáltica como uma obrigação de performance em separada da obra de construção civil, acaba por afastá-la do conceito de mercadoria prescrito pelo legislador tributário, eis que não restaria aderência ao propósito de mercancia, indevida, pois, a incidência de ICMS.

Assim, espera-se que o presente trabalho venha a contribuir para o debate sobre a aplicação do Direito Contábil como norma auxiliar de interpretação ao Direito Tributário e, dessa forma, possa arrefecer os conflitos de competência entre Estados e Municípios em operações de caráter híbrido.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDERLE, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI, 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5. ed. 8.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em leasing seus produtos – Descabimento do ICMS. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Vol. 52.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Construção Civil – Pseudo-Serviço e Prestação de Serviço – Local de Prestação. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 40, ano II, abr.-jun. 1987.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Revista de Direito Tributário nº 25/26. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

BALEEIRO, ALIOMAR. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. ISS na Constituição e na Lei, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BIAVA JUNIOR, Roberto. Delimitação dos limites de incidência do ISS e do ICMS nas atividades desenvolvidas pelas empresas de construção civil. In: FARIA; Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. (Org.). Operações Imobiliárias - estruturação e tributação. 1ed.São Paulo: Ed. Saraiva, 2016, v. 1, p. 877-894.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei 11.638, de 28-12-2007. 1. Edição. São Paulo: Atlas, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Reflexões sobre a obrigação tributária. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. A Primazia da Essência sobre a Forma na Prática Contábil. In, MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. IV. São Paulo: Dialética, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM, tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de Direito Civil – Contratos. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A tributação dos serviços farmacêuticos na farmácia de manipulação. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, v. 57, jul. 2014.

FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

GONÇALVES, José Arthur Lima. “Imposto de renda – artigo 43 do CTN e a Lei Complementar nº 1404/01”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 67. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário do município de São Paulo*. 2. ed. São Paulo: RT, 1993.

_____. ICMS Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2019.

KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes Editora, 1992.

LOPES, Alexssandro Broedel; MOESQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In, MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores).

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. I. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARTINS, Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15 / Pronunciamento CPC 47. Nova Norma Contábil sobre o Reconhecimento de Receitas e seus Impactos Jurídicos. In, ROCHA, Sérgio André (coordenador). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. V: Controvérsias após a Lei nº 12.973*, São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

_____. *Contratos e tributação – noções fundamentais*. 1. Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Curso de direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo, Editora RT, 1984.

NEDER, Marcos Vinicius. In, MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. I*. São Paulo: Dialética, 2010.

NUSDEO, Fabio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 10. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

PACHECO, Alexandre S. *Uso de Conceitos Intermediários Contábeis, Jurídicos e Fiscais em Matéria Tributária*. In, *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) Vol. I*, Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes (coordenadores). São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, José Matias. Finanças Públicas Atlas 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

QUEIROZ, Rafael Mafaei Rabelo. *Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. Marina Feferbaun (coordenação). 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira. 1. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

SALAZAR, José Nicolás Albuja. Contabilidade financeira. 1. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2004.

STOBER, Rol.f Direito administrativo econômico geral. Tradutor António Francisco de Sousa. Edição integralmente revista e adaptada da versão portuguesa (2008). – 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP).

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e de seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). *Contratações públicas e seu controle*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil: contratos em espécie. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.