

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**  
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**



**LAÍS FARIAS MACIEL**

**A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO MESMO FATO GERADOR E A SOLUÇÃO  
DADA PELA JURISPRUDÊNCIA:  
COMO OS JULGADOS BRASILEIROS EVITARAM A BITRIBUTAÇÃO ENTRE  
ESTADOS E MUNICÍPIOS**

**RECIFE**

**2020**

**LAÍS FARIAS MACIEL**

**A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO MESMO FATO GERADOR E A SOLUÇÃO  
DADA PELA JURISPRUDÊNCIA:  
COMO OS JULGADOS BRASILEIROS EVITARAM A BITRIBUTAÇÃO ENTRE  
ESTADOS E MUNICÍPIOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal de Pernambuco como  
requisito para obtenção do título de bacharel  
em Direito.

Orientador: José André Wanderley Dantas de  
Oliveira

RECIFE

2020

LAÍS FARIAS MACIEL

**A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO MESMO FATO GERADOR E A SOLUÇÃO  
DADA PELA JURISPRUDÊNCIA:  
COMO OS JULGADOS BRASILEIROS EVITARAM A BITRIBUTAÇÃO ENTRE  
ESTADOS E MUNICÍPIOS**

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do  
Curso de Direito da Universidade Federal de  
Pernambuco como requisito para obtenção do título de  
bacharel em Direito.

Recife, \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 2020.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr.  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr.  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr.  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

## **RESUMO**

O Direito Tributário Brasileiro sempre enfrentou uma problemática constante de embate à bitributação, essa desenhada principalmente no que diz respeito à incidência de ICMS e ISS em situações em que bens ou mercadorias são oferecidos juntamente a serviços, as chamadas operações mistas. Uma vez que a doutrina e a legislação não são suficientes para solucionar os casos de dúvida de incidência de um ou outro imposto, a fim de evitar o instituto da bitributação e guerra fiscal entre os entes, cabe aos tribunais superiores tal atribuição, com o objetivo de trazer um entendimento uniforme sobre as questões. Diante deste cenário, o presente trabalho almeja analisar detalhadamente os impostos ICMS e ISS, e por fim, trazer à baila casos concretos em que a jurisprudência pátria teve que atuar e decidir sobre a incidência tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. ICMS. ISS. Operações mistas.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)</b> .....	9
1.1. Conceituação e Regramento Constitucional .....	9
1.2. Regra-Matriz de Incidência.....	<b>Erro! Indicador não definido.</b> 1
1.2.1. <i>Critério Material</i> .....	12
1.2.2. <i>Critério Temporal</i> .....	13
1.2.3. <i>Critério Pessoal</i> .....	14
1.2.4. <i>Critério Espacial</i> .....	14
1.2.5. <i>Critério Quantitativo</i> .....	17
1.3. Regramentos sobre o ISS: Lei Complementar 116/2003 e a Lei Municipal de Recife	18
1.3.1. <i>A Lei Complementar 116/2003</i> .....	18
1.3.2. <i>Lei Municipal do Município de Recife/PE (Lei nº 15.563/91)</i> .....	20
<b>2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)</b> .....	21
2.1. Conceituação e Regramento Constitucional .....	21
2.2. Regra-Matriz de Incidência.....	23
2.2.1. <i>Critério Material</i> .....	23
2.2.1.1. <i>Operações relativas à circulação de mercadorias</i> .....	23
2.2.1.2. <i>Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal</i> .....	24
2.2.1.3. <i>Prestações de serviços de comunicação</i> .....	26
2.2.1.4. <i>ICMS-Importação</i> .....	27
2.2.2. <i>Critério Temporal</i> .....	28
2.2.3. <i>Critério Pessoal</i> .....	28
2.2.4. <i>Critério Espacial</i> .....	29
2.2.5. <i>Critério Quantitativo</i> .....	30

2.3. Regramentos sobre o ICMS: Lei Complementar 87/1996 e Lei 15.730/2016 do Estado de Pernambuco.....	34
<b>3. A JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA NOS CASOS DE CONFLITOS NA INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS.....</b>	<b>35</b>
3.1. Regra Geral de solução em conflitos de competência do ISS e ICMS.....	36
3.2. Casos Polêmicos envolvendo a incidência de ICMS e ISS e a solução dos tribunais ...	39
3.2.1. <i>Bares e Restaurantes</i> .....	39
3.2.2. <i>Composição Gráfica</i> .....	41
3.2.3. <i>Serviços de Streaming</i> .....	43
3.2.4. <i>Publicidade na Internet</i> .....	45
3.2.5. <i>Farmácias de Manipulação</i> .....	47
3.2.6. <i>Construção Civil</i> .....	49
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>56</b>

## INTRODUÇÃO

A temática da tributação se mostra de extrema importância ao funcionalismo do Estado, pois é o produto dessa arrecadação que financia a manutenção e o desenvolvimento social. A tributação é materializada por meio dos diversos tributos, dentre eles, os impostos, que é a espécie mais relevante e comum.

A competência para instituir os impostos vem da Constituição Federal, que atribui aos entes o poder de tributar, definindo quais são os impostos federais, estaduais e municipais. Cabe aos entes instituir leis próprias para poder cobrar seus impostos.

Dentre esses impostos, o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) são os de maior valia para, respectivamente, os municípios e os estados.

Não só por sua importância aos cofres municipais e estaduais, mas também por estarem presentes no cotidiano de qualquer consumidor, essas duas espécies de imposto são algumas das mais importantes para o direito tributário, e, infelizmente, desencadeiam um conflito de competência pela proximidade de suas definições.

Apesar da Constituição Federal delimitar as competências originárias quanto à instituição dos impostos, há situações que podem causar dúvida.

Tais situações, as chamadas operações mistas, envolvem comércio de bens ou mercadorias e prestação de serviços, ambos os fatos geradores que envolvem ICMS e ISS respectivamente, o que faz, inevitavelmente, com que os conceitos se aproximem e o conflito de competência ocorra.

É causador também de insegurança jurídica, uma vez que ambos os entes podem vir a tributar tal situação, incluindo-a em sua competência, e gerar uma bitributação, que é quando o contribuinte é cobrado duas vezes, por entes distintos, pelo mesmo fato gerador; situação proibida constitucionalmente. Essa bitributação pode ocasionar até mesmo guerra fiscal entre os entes, impulsionados pelos novos fatos geradores surgindo e passíveis de serem tributados.

Não somente dificuldades práticas da aplicação de um ou outro imposto, mas também a não concordância da doutrina com alguns conceitos, a ausência de legislação própria para os casos, bem como a divergência dos tribunais locais faz com que os tribunais superiores tenham

importante papel para dirimir esses conflitos de competência e aplicar a solução mais justa e coerente aos casos concretos.

A complexidade do assunto faz com que sejam necessários instrumentos próprios desses tribunais, tais como súmulas e julgamentos com repercussão geral, para que o assunto tenha aplicação semelhante em todo o país.

O presente trabalho, no esforço de analisar tal problemática de forma completa, se inicia com um estudo sobre os impostos, primeiramente o ISS e depois o ICMS, analisando seus regramentos constitucionais, seus critérios materiais, temporais, espaciais, pessoais e quantitativos, bem como as leis instituidoras em âmbito nacional e local (municipal e estadual).

A partir desse cenário, explana-se alguns dos casos concretos mais importantes envolvendo esse conflito de competência entre Estados e Municípios. O objetivo primordial é de analisar a posição dos tribunais na resolução do conflito, bem como a concordância ou não da doutrina e da existência ou não de dispositivos legais que corroborem com a tese jurisprudencial. Por fim, se mostra notório a linha de raciocínio que os tribunais seguem para solucionar esses casos conflitantes, porém, apesar disso, a questão parece se estender cada vez mais, enquanto os tribunais objetivam solidificar uma tendência de resolução.

## 1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

### 1.1 Conceituação e regramento constitucional

O ISS é um imposto baseado na oferta de serviços, sendo uma importante fonte de recursos para os caixas municipais e distrital. Da lição de Aires F. Barreto podemos extrair que: “Serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.”<sup>1</sup>

Entende-se que o conceito de serviço se resume a um favor entre terceiros, específico, como objeto de um negócio jurídico, com um fim determinado, e não um simples meio para outra prestação.<sup>2</sup>

Ainda, sobre o conceito de serviço tributável, diz Aires Fernandino Barreto<sup>3</sup> que assim o será quando:

- (i) *Houver o desempenho de atividade*: deverá haver um esforço humano, uma intensificação de forças físicas, intelectuais ou morais para realização de uma tarefa. Não há que se falar em serviço em não havendo um comportamento humano para realização de um trabalho;
- (ii) *Seja economicamente apreciável*: decorre do princípio da capacidade contributiva. Deverá a atividade ser passível de mensuração econômica, de forma que ocorrendo gratuidade na sua prestação ou não sendo aferível valor algum, poderá ser considerado serviço, mas não um serviço tributável;
- (iii) *Produtiva e de utilidade*: o resultado dessa atividade deverá trazer proveito ao destinatário, deverá ser de alguma forma útil ao mesmo;
- (iv) *Para outrem*: impossível se pensar em uma prestação de serviço onde não haja um destinatário, visto que este é o personagem essencial da prestação. Em uma prestação de serviço, alguém sempre prestará serviço para outra pessoa, onde teremos a figura do prestador e do tomador desse serviço;
- (v) *Sem subordinação*: em havendo subordinação, a prestação de serviço se caracterizará como uma relação de emprego, a qual não poderá ser tributada pelo ISS;
- (vi) *Sob regime de direito privado*: cristalino é que se o serviço for prestado sob regime de direito público, será qualificado como serviço público, sendo imune, portanto, a tributação, por estar acobertado pela imunidade constitucionalmente atribuída. O objeto do contrato de prestação de serviços deverá ser livremente pactuado entre tomador e prestador de serviços, que estarão em pé de igualdade na relação contratual. O contrato revelará uma obrigação de fazer, onde o prestador figurará na posição de devedor: deverá praticar um ato consistente em uma obrigação de fazer. Saliente-se que o ISS não incide sobre fatos e não sobre contratos. Com isso, não apresentam reflexos tributários o simples fato de realizar um contrato de prestação de serviços (antes de executado), bem como o recebimento dos valores antecipadamente ou o seu não recebimento. Ainda não surte efeitos tributários a emissão de recibos e/ou notas fiscais.

<sup>1</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P. 64.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. P. 283

<sup>3</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 66, p. 113-114, 1995.

- (vii) *Com o objetivo de remuneração/contraprestação*: a atividade prestada deverá ter por fim uma contraprestação financeira, que corresponde exatamente à mensuração econômica dessa atividade;
- (viii) *Que não pertença à competência de outra pessoa política de direito interno*: é evidente que para ser tributável pelo ISS, o serviço não poderá estar abarcado na competência de outros entes federados.

O artigo 156, inciso III da Constituição Federal é que inaugura o regramento constitucional sobre o Imposto sobre Serviços. Diz ele que “compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”. O normativo mencionado ao final diz respeito ao ICMS, imposto estadual que será analisado em momento posterior.

A Carta Magna, dessa forma, atribui competência tributária aos entes federativos, ou seja, autoriza os entes a criarem regras-matrizes de incidência tributária. Essa competência se exaure assim que é determinada constitucionalmente, uma vez que dá espaço à capacidade tributária.<sup>4</sup>

A cada ente federativo cabe exercer ou não a competência que lhe foi atribuída, mas sempre dentro dos limites da Carta Magna.

Sobre isso, discorre José Artur Lima Gonçalves:

“A competência é conferida e delimitada pela própria Constituição Federal, pois a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo regra-matriz de incidência tributária, cuidará de fornecer os limites, a perfeita identificação dos confins do poder assim conferido.”<sup>5</sup>

Uma vez que a Constituição Federal atribuiu competência tributária para regulamentação do ISS, coube aos entes municipais e distritais elaborarem seu próprio regramento, sendo esse uma lei ordinária local contendo seus elementos essenciais. Sem lei local, o município não pode cobrar o imposto, porque inexistente amparo legal próprio.<sup>6</sup>

Ainda analisando o artigo constitucional no qual foi previsto o ISS, cabe notar as limitações às quais tal imposto é submetido.

<sup>4</sup> GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. P. 36.

<sup>5</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **A imunidade tributária do livro**. P. 123. *In*: GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. 116 fls. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

<sup>6</sup> GENTILE, Bruna Pellegrino. **Op cit**. P. 36.

Isso acontece porque o ISS é uma das espécies de impostos sobre consumo do sistema tributário brasileiro. Além do ISS, também são impostos sobre consumo o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência da União; e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), de competência dos Estados e Distrito Federal.

Há uma tendência de guerra fiscal entre a parte não federal (ISS municipal e ICMS estadual), o que é inclusive objeto de estudo do presente trabalho. Isso porque as hipóteses de incidência muito se aproximam, visto que um é taxado pelos serviços e outro pelas mercadorias, e na vida prática há uma inevitável junção dos dois conceitos em uma comercialização só.

Para frear essa tendência, há no artigo da Constituição Federal já explanado previsão de Lei Complementar, essa que será analisada em tópico a seguir, que delimita os serviços nos quais o ISS incide. Além disso, há expressa proibição constitucional de que o ISS recaia sobre o mesmo fato gerador do ICMS.

## 1.2 Regra Matriz de Incidência

A linguagem do Direito é formalizada pelo direito positivo, que incide sobre fatos, tipifica-os e opera sobre condutas do mundo real, regulando-as.<sup>7</sup> A regulação se dá pelas normas jurídicas, que é o conteúdo mínimo irreduzível que foi extraído dos textos de direito positivo.<sup>8</sup> Assim, norma jurídica é o conteúdo extraído do direito positivo pelo legislador, que constrói um juízo interpretativo a partir dessa análise.

Sobre a interpretação do direito positivo em normas jurídicas, diz Lourival Vilanova:

As normas tem incidência na multiplicidade de fatos que o sistema reputou juridicamente relevantes e que ocorrem ligados a pessoas, a tempo, e espaço. Daí sua incidência factual, pessoal, temporal e espacial. A incidência é uma técnica de direito, é seu modo de referir-se aos objetos e situações objetivas, através do pressuposto ou hipótese fática da norma. Se o fato que corresponde à hipótese normativa não se verificou, nenhuma relação jurídica propriamente (mesmo em sentido amplo) se deu. A norma permanece com seu 'status' de proposição, numa relação de pertinência ao sistema, que também tem seu status, o de um conjunto de enunciados preceptivos da conduta humana. Mas nem norma nem sistema de norma se positivaram na ordem dos fatos. As relações sociais, todas discorrem causalmente, dentro de sequências de ordem, simultâneas ou sucessivas. Todavia, relativamente ao sistema normativo do direito, são relações de fato. Mas, tão logo a relação factual corresponda ao esquema delineado pela hipótese fática (hipótese que aponta para os fatos de possível

---

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. P. 18.

ocorrência), sobre esse relação a norma incide, tecendo efeitos que não adviriam das meras relações de causalidade natural.<sup>9</sup>

Muitas vezes, essa norma jurídica não é extraída somente de um dispositivo do direito positivo, mas sim de vários. É o caso da regra matriz de incidência, que é constituída a partir da interpretação de vários dispositivos, se caracterizando como norma geral e abstrata.

A regra matriz de incidência tem o objetivo de descrever um acontecimento futuro no plano factual, que para isso precisa de identificativos para a norma “sair do papel” e poder atuar no mundo real.

A regra-matriz, uma vez norma jurídica, regula a relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, respectivamente sujeito passivo e ativo. E para essa relação acontecer, a regra-matriz se divide em alguns critérios que serão a seguir analisados: material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo.

### *1.2.1. Critério Material*

O critério material do ISS se caracteriza pela hipótese de incidência do imposto, ou seja, o fato gerador que é descrito pela norma e pode vir a acontecer concretamente, nascendo assim a relação jurídica obrigacional.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A lei prevê um determinado fato jurídico como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.<sup>10</sup>

Com base na Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre Serviços de Qualquer Natureza<sup>11</sup>, pode-se afirmar que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa à Lei, mesmo que essas não se constituam atividade preponderante do prestador. Ainda, que o ISS incide em serviços vindos do exterior ou iniciados lá e sobre serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente

<sup>9</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação do direito**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. P. 132-133.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 378.

<sup>11</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2020.

mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Há também diversas exceções quanto à incidência do ISS.

Serviços gratuitos não são tributáveis. Serviços como os de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal são tributados por meio do ICMS, por determinação constitucional. Além disso, a Constituição Federal também concede imunidade aos serviços públicos típicos prestados entre os entes políticos, autarquias ou fundações públicas vinculados às suas funções típicas, conforme o artigo 150, VI, alínea a e §§ 2º e 3º. O artigo 2º da LC 116/2003, por outro lado, estabelece casos outros em que o ISS não incide, tais como na exportação de serviços e nas relações de emprego.<sup>12</sup>

Além dos mencionados, há outros serviços que, por entendimento jurisprudencial dos tribunais superiores, não são objeto de incidência do Imposto sobre Serviços.

### *1.2.2. Critério Temporal*

O critério temporal do imposto diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, quando nasce o vínculo obrigacional. No caso do ISS, esse momento se dará na conclusão da prestação de serviço. Não há incidência de ISS quando da celebração de contratos e acordos, somente em seu efetivo cumprimento.<sup>13</sup>

O pagamento antecipado do imposto também não faz com que o critério temporal se efetive antecipadamente, antes da obrigação ser cumprida.<sup>14</sup>

A determinação de tal critério é de grande importância, uma vez que a temporalidade da realização da obrigação tributária é atrelado ao critério espacial, de onde se é consumado o fato gerador, bem como ao critério pessoal, na determinação dos sujeitos ativo e passivo.

---

<sup>12</sup> Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

<sup>13</sup> GENTILE, Bruna. *Op cit.* P. 76.

<sup>14</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Op cit.* P. 303.

### 1.2.3 Critério Pessoal

Esse critério determina quem constitui os polos ativo e passivo da obrigação jurídica tributária.

Segundo o artigo 119 do Código Tributário Nacional, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

A mencionada competência é conferida pela Constituição Federal, que atribui aos Municípios e ao Distrito Federal a possibilidade de instituir o ISS, e é indelegável. Por outro lado, pode haver delegação da capacidade ativa, que é a hipótese de configurar no polo ativo da relação jurídico-tributária, que não se confunde com a competência para instituir impostos.<sup>15</sup>

O sujeito passivo é aquele que é obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, segundo o artigo 121 do Código Tributário Nacional. Ainda há a diferenciação, dentro do conceito de sujeito passivo, de contribuinte e responsável. O primeiro é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, enquanto o segundo é aquele obrigado por força de lei.

Segundo a Lei Complementar 116/2003, contribuinte é o prestador de serviço. O sujeito passivo do ISS é o tomador do serviço, que insere o valor do imposto na quantia cobrada do tomador do serviço, tornando esse, portanto, contribuinte de fato.<sup>16</sup>

### 1.2.4 Critério Espacial

O critério espacial do ISS talvez seja o que mais controvérsias suscite. A obrigação tributária é cumprida no local em que o legislador tenha estabelecido. Para o Imposto sobre Serviços, o regramento sobre isso se iniciou com o Decreto-Lei 406/68<sup>17</sup>:

Art.12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;

<sup>15</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12ª Ed. Salvador: Juspodium, 2018. P. 355.

<sup>16</sup> BRAGA, Gabriella. **ISS X ICMS: casos polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial**. 2017. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. P. 12.

<sup>17</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2020.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da lista anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

O município competente para a arrecadação do ISS era, na vigência dessa norma, o que abriga o estabelecimento da empresa prestadora do serviço; em casos excepcionais essa competência seria transferida para o local da efetiva prestação de serviços.

A partir desse normativo, surgiu uma Guerra Fiscal entre os municípios, uma vez que começaram a disputar a arrecadação do ISS. Empresas passaram a ter sedes de fachada em cidades em que a alíquota do imposto era menor, quando na verdade exerciam todas as suas atividades em outro município, uma vez que pelo Decreto, a competência era do município onde estava o estabelecimento do prestador e não onde o serviço era prestado.

O Poder Judiciário, juntamente com a doutrina majoritária, entendia que deveria se aplicar o princípio constitucional da territorialidade da tributação. Isso porque o fato gerador acontece onde há a efetiva prestação do tributo, e não onde a empresa prestadora tem estabelecimento. O STJ também se apoiava no princípio da não-extraterritorialidade da lei municipal, que veda a aplicabilidade da lei municipal sobre fatos geradores ocorridos fora do seu município.<sup>18</sup>

Com o surgimento da Lei Complementar 116/2003, a grande norteadora do Imposto sobre Serviços, a situação não melhorou. A LC manteve o município do estabelecimento do prestador de serviços como o local competente para a tributação do ISS, somente aumentando o rol dos serviços que são exceção e são tributados no local da prestação.

**Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:**

[...]

**Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.** (Grifos nossos)

Demonstra-se, dessa forma, que a LC 116/2003 somente repetiu a determinação do Decreto-Lei 406/68, aumentando as exceções, essas encontradas nos incisos do artigo 3º. Ainda,

---

<sup>18</sup> SILVA, Deivimar da. **O local do recolhimento do ISS**. 2011. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Vale do Rio Doce, Governador Valadares, 2017. P. 27.

o artigo 4º torna irrelevante o fato dessa empresa construir qualquer tipo de prédio no município, tornando mais fácil a burla de possuir empresas de fachada.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, porém, muitas vezes divergiu do que estava na lei, de forma a aplicar o princípio da territorialidade. O fato gerador do ISS é a prestação de serviço, então é desarrazoado que o critério espacial dele seja outro que não o local onde é efetivamente prestado o mencionado serviço.

Observemos que, mesmo após o surgimento da LC 116/2003, o STJ manteve seu entendimento sobre o local de arrecadação do ISS:

**AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISS. LEASING. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.** Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, o município competente para a cobrança do ISS é aquele onde efetivamente ocorreu o fato gerador, ou seja, o local da prestação do serviço. Agravo regimental improvido.<sup>19</sup>

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.** 1. "O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados". Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. 3. Agravo Regimental desprovido.<sup>20</sup>

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. FATO GERADOR. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.** 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. 2. Agravo regimental improvido.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.365.195/RS.** [...] ISS. Leasing. Cobrança. Local de Prestação de Serviço. Relator: Min. César Asfor Rocha, 5 abr. 2011. Disponível em: <

[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201001965087&dt\\_publicacao=29/04/2011](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001965087&dt_publicacao=29/04/2011).> Acesso em: 8 jun. 2020.

<sup>20</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 747.266/MG.** [...] ISS. Cobrança. Local de Prestação de Serviço. Relator: Min. Luiz Fux, 1 jun. 2006. Disponível em: <  
[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200600343929&dt\\_publicacao=19/06/2006](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600343929&dt_publicacao=19/06/2006).> Acesso em: 8 jun. 2020.

<sup>21</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 763.269/MG.** [...] ISS. Fato Gerador. Município Competente para recolhimento da exação. Local onde ocorre a prestação de serviço. Relator: Min. João Octávio de Noronha, 17 ago. 2006. Disponível em: <  
[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200600725332&dt\\_publicacao=12/09/2006](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600725332&dt_publicacao=12/09/2006).> Acesso em: 8 jun. 2020.

Demonstra-se, portanto, um grande descompasso entre o estabelecido em lei e o que defende a doutrina e jurisprudência quanto ao critério material do Imposto sobre Serviços. Analisando o princípio da territorialidade, Roque Antônio Carrazza afirma que: “Nenhuma lei complementar (ou ato normativo com força de lei complementar) pode retirar deste Município o que a Constituição incondicionalmente lhe deu”<sup>22</sup>.

#### 1.2.5. Critério Quantitativo

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Segundo o artigo 7º da LC 116/2003, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. A base de cálculo é a grandeza que representa a medida da riqueza manifesta pelo fato jurídico ocorrido no mundo real.<sup>23</sup>

À base de cálculo, cabem três funções:<sup>24</sup>

- a) **Medir as proporções reais do fato** – ao desenhar a imposição tributária, o legislador deve fixar um critério que permita a quantificação da obrigação. Deverá medir a intensidade do fato. Esse critério deve estar limitado à situação descrita no critério material da norma padrão de incidência. Nesse sentido, **indicará qual será o suporte mensurador do êxito descrito e sobre o qual atuará outro fator, a alíquota;**
- b) Compor a específica determinação da dívida – estabelecida a perspectiva mensurável do fato, **deve ser ela agregada a outro fator para que apareça o quantum da prestação a partir de uma operação aritmética. É a função objetiva da base de cálculo;**
- c) Confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma – em virtude dos desacertos e impropriedades legislativas, o intérprete deve utilizar-se de critério seguro para identificar a natureza da exação sob exame. Para tanto, serve a base de cálculo. Confrontada como o critério material da hipótese normativa, poderá confirmá-la, infirmá-la ou afirmá-la. **Irá confirmar quando houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Irá infirmar quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como centro da previsão fática. Irá afirmar quando for obscura a formulação legal, sobrevivendo, então, o critério material de hipótese.** Tal confronto permite a identificação da espécie tributária examinada. (Grifos nossos).

Tais funções da base de cálculo podem ser nomeadas de função mensuradora, objetiva e comparativa. Calcula a forma de medir a hipótese de incidência, se agrega à outra grandeza

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 6, out./dez. 1978. P. 156.

<sup>23</sup> ALVES, Francielli. **O exercício da competência tributária municipal na delimitação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços**. 2016. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. P. 303

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. *Op cit.* P. 332-335.

para formular os valores e, com isso, confirma ou não o acontecimento descrito em lei. Tem a função geral de traduzir de forma prática e aplicável aquilo que é formulado legalmente.

Base de cálculo é algo que dimensiona a materialidade da hipótese de incidência. Possui três funções: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei). No plano normativo a base de cálculo é uma referência abstrata. Como exemplo tem-se o valor da operação. O valor é individualizado por meio da base de cálculo fática (norma individual aplicada ao caso concreto). Quase sempre é um valor em dinheiro.

Já a alíquota é uma razão percentual que se multiplica pela base de cálculo para se determinar o valor do tributo devido. Pode ser um número inteiro ou percentual, indicando o quanto do total da riqueza considerada como base de cálculo de um tributo corresponderá ao valor a ser pago pelo sujeito passivo.<sup>25</sup>

A Constituição Federal determinou em seu artigo 156, §3º, incisos I e III, que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas em relação para o ISS. A LC 116/2003 estipulou em seu artigo 8º a alíquota máxima de 5%.<sup>26</sup>

A alíquota mínima não foi inicialmente estabelecida na Lei Complementar 116/2003, tendo sido usado o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias até o advento da Lei Complementar 157/2006, que inseriu a alíquota de 2% no artigo 8º-A da LC 116/03, a mesma alíquota que já era usada pelo estabelecido no ADCT.<sup>27</sup>

### **1.3. Regramentos sobre o ISS: Lei Complementar 116/2003 e a Lei Municipal de Recife**

#### *1.3.1. A Lei Complementar 116/2003*

<sup>25</sup> ALVES, Francielli. **Ibidem**.

<sup>26</sup> Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

<sup>27</sup> Art. 88, ADCT. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

A Lei Complementar, como já comentado, vem em razão da determinação do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal com o objetivo de fazer os serviços serem tributáveis. Além disso, obedeceu ao disposto na alínea ‘a’ do inciso III do artigo 146, definindo os elementos do tributo, tais quais fato gerador, base de cálculo, alíquota máxima, sujeitos ativo e passivo e local de arrecadação.<sup>28</sup>

Faz-se mister entender que, apesar da LC 116/03 ter sido publicada em 2003 e fazer efeito desde então, a cobrança do ISS só pode acontecer uma vez que o Município publicar sua lei específica para tal. Infere-se, então, que pelo princípio da anterioridade tributária não pode haver a cobrança de fatos acontecidos antes da publicação da lei municipal específica sobre o ISS, mesmo que esse fato tenha acontecido após a publicação da LC 116/2003.<sup>29</sup>

Além dos artigos que já foram destrinchados nos tópicos acima, a Lei Complementar trouxe como relevante a ampliação da Lista de Serviços.

Sobre a lista anexa, que autoriza a incidência do ISS sobre os serviços listados, abriu-se a discussão sobre seu caráter taxativo ou exemplificativo. O Superior Tribunal de Justiça entendeu que a lista é exaustiva, uma vez que tem por objetivo cumprir o princípio constitucional da estrita legalidade tributária.

Apesar disso, há anos a questão da taxatividade vem sendo matéria de recursos para os Tribunais Superiores.

Sobre o assunto, a Ministra Ellen Gracie:

**Tributário. Imposto sobre serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de Serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de repercussão geral.**

[...]

Tenho que se trata de questão com repercussão geral, **porquanto o caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS já foi diversas vezes discutido no âmbito deste Tribunal** e prossegue sendo alçado em sede de recursos extraordinários. Ademais, a definição da interpretação do art. 156, III, da CF quando ao ponto, servirá de referência tanto para julgamento de casos antigos, regidos pelo DL 406/1968, como de casos novos, regidos pela LC 116/2003, sendo certo que a discussão extrapola os interesses subjetivos da causa. (Grifos nossos).<sup>30</sup>

<sup>28</sup> FARINA, Laura. **O ISS e a Lei Complementar 116/03: algumas considerações**. 2004. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004. P. 71.

<sup>29</sup> *Idem*.

<sup>30</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Recurso Extraordinário nº 615.580 RJ/RG** – Rio de Janeiro. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de Serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Relatora: Min. Ellen Gracie, 13 ago. de 2010. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral1684/false>>. Acesso em: 8 jun. 2020.

Segundo José Renato Camilotti, a lista de serviços de ISS, apesar de ser taxativa, comporta em cada um de seus itens, interpretação ampla ou extensiva. A lista admite amplitude hermenêutica em cada um de seus subitens para absorver serviços de natureza similar aos ali descritos, sem que, embora, haja necessidade de identidade semântica com a lista.<sup>31</sup>

### *1.3.2. A Lei Municipal do Município de Recife/PE (Lei n° 15.563/91)<sup>32</sup>*

Dito isso, cabe a análise da lei municipal. Na cidade de Recife a Lei é a 15.563/91, que rege o Código Tributário Municipal, instituindo o ISS.

O artigo 102 da Lei Municipal dispõe sobre os serviços em que o ISS incide, que são bastante semelhantes aos serviços listados no anexo da LC 116/03. É interessante relembrar que, se não elencado na lei do respectivo município, mesmo estando na Lei Complementar, o serviço não seria tributável, por isso, talvez, as leis municipais costumem repetir exatamente o texto da lei complementar.

O artigo 104 inclui, entre os contribuintes, também o profissional autônomo. O artigo 105 determina que a ausência de estabelecimento fixo, do cumprimento das exigências constantes em normativos e o resultado financeiro obtido no exercício da atividade são circunstâncias irrelevantes para incidência do imposto.

A Lei Municipal repete os casos em que não incide ISS, tais como serviços de exportação para o exterior; repete também os casos de responsabilidade tributária do imposto e o local de prestação de serviço.

Há alguma inovação quanto à isenção do imposto, disposto no artigo 107: são isentos os profissionais autônomos cujo exercício de atividade tenha como pré-requisito a educação profissional técnica de nível médio e os profissionais cujo exercício de atividade não tenha como pré-requisito quanto à educação escolar. São isentos também as representações teatrais, os concertos de música clássica, as exposições de balé e os espetáculos folclóricos e circenses; as atividades desportivas desenvolvidas sob a responsabilidade das federações, associações e clubes sócio-esportivos devidamente legalizados, conforme definidos pelo Poder Executivo; os

---

<sup>31</sup> CAMILOTTI, José Renato. Imposto sobre Serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*, São Paulo: Malheiros, n° 01, jan./abr. 2018. P. 575-617

<sup>32</sup> RECIFE. **Lei n° 15.563, de 27 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Recife: Prefeitura do Recife, 1991. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-recife-pe>>. Acesso em: 8 jun. 2020.

bancos de sangue, leite, pele, olhos, sêmen, quando os serviços forem prestados sem fins lucrativos.

Ainda, as alíquotas são mais delimitadas na lei municipal: 2% para serviços de saúde em geral, com exceção dos serviços de quimioterapia e radioterapia, que terão alíquota de 4%. Também será 4% a alíquota de serviços prestados por sociedades cooperativas, enquanto que para o restante dos serviços a alíquota é de 5%.

Visto tudo isso sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos Municípios e Distrito Federal, cabe agora a análise do Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados.

## **2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)**

### **2.1. Conceituação e regramento constitucional**

O ICMS, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior, é um imposto que incide em mais de uma atividade, possuindo mais de um critério material e por isso, sendo um imposto complexo.

Como também incide em alguns serviços, tais como o de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, se mostra atual o debate quanto à incidência, em algumas situações limítrofes, deste imposto ou do ISS, o Imposto sobre Serviços.

O ICMS tem origem no antigo Imposto de Vendas Mercantis, de competência da União Federal e instituído no ano de 1922. A Constituição de 1934 trouxe o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, que se transformou em ICM em 1965, atribuindo aos Estados e Distrito Federal a competência para instituí-lo. Na Constituição Cidadã, em 1988, o ICM se modificou e passou a abranger mais fatos geradores, tais quais os transportes e a comunicação que lhe ensejam. Somente em 1996 foi editada a Lei Complementar reguladora das matérias que a

Constituição lhe designou, e ao longo dos anos muitas Emendas Constitucionais aperfeiçoaram esse tributo, tais quais a EC 33/2001 e EC 166/2003.<sup>33</sup>

Hoje, o imposto estadual tem função eminentemente fiscal, mas pode ser seletivo, opção essa dada pela própria Constituição Federal, no seu artigo 155, §2º, inciso III, quando diz que o imposto pode ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Se assim for utilizado, pode levar em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes, direcionando a um caráter extrafiscal.<sup>34</sup>

Ainda, a Constituição determina que será um imposto não-cumulativo, segundo o inciso I do §2º do artigo 155:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
I - **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Isso quer dizer que, a cada nova aquisição de mercadoria tributada, o adquirente (contribuinte) tem um crédito em benefício próprio. A cada alienação, o contribuinte tem um débito, uma obrigação (ICMS a recolher). Periodicamente há uma análise desses valores, para recolhimento ou compensação do valor pago em impostos.<sup>35</sup>

O caráter não-cumulativo do imposto também tem reflexos quando há algum contribuinte da cadeia mercantil beneficiário de isenção do imposto, qualquer que seja o motivo. Isso porque, segundo o inciso II do mencionado §2º do artigo 155 da Constituição Federal, esse benefício não implica no crédito para compensação nas operações ou prestações seguintes, bem como anula o crédito de operações anteriores. Isso quer dizer que um contribuinte não isento e no fim da cadeia produtiva, terá que arcar com o valor total do imposto se os anteriores tiverem sido beneficiados; bem como, se tiver no final da cadeia e for beneficiário, não terá direito ao crédito deixado pelos contribuintes anteriores.<sup>36</sup>

Já o inciso X do artigo constitucional traz as hipóteses de imunidades do imposto. Imunidades são regras constitucionais que proíbem tributação em determinados casos, ou seja, é a negativa da competência tributária. Por se tratar de normas de competência, ainda que

<sup>33</sup> ZANELATO FILHO, P. J. A regra-matriz de incidência do ICMS importação. *ÂNIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades*, Curitiba: OPET, Ano VIII, nº 15, jul/dez. 2016.

<sup>34</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 343.

<sup>35</sup> Idem.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 278.

negativas, estão presentes na própria Constituição, não em normais infraconstitucionais, e são *numerus clausus*.<sup>37</sup>

As imunidades relativas ao ICMS são algumas, tais como em operações e serviços prestados ao exterior, para estimular a exportação; também não incide em “comercialização” de energia elétrica entre estados, para que não haja o agravamento de desigualdades regionais entre estados produtores e os consumidores de energia; também não incide sobre o ouro, reafirmando o dispositivo do art. 153, §5º da Constituição; não incide sobre os serviços de comunicação de radiodifusão; assim como não incide sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, por força do artigo 150, inciso VI, alínea “d”.

Sendo o primeiro dispositivo regrador do ICMS, o artigo 155, no seu inciso II, já apresenta três formas de incidência do imposto, enquanto há uma última regra-matriz de incidência na alínea “a” do inciso IX do §2º do mencionado artigo.<sup>38</sup>

O fato gerador de cada uma das hipóteses será analisado no próximo tópico.

## 2.2. Regra Matriz de Incidência

Percebe-se, pelo dispositivo constitucional, que a norma instituidora do ICMS apresenta materialidades de naturezas distintas,<sup>39</sup> alguns sobre circulação de mercadorias, outros sobre prestação de alguns serviços. Isso faz com que o estudo sobre a regra matriz de incidência seja específica para cada um desses casos. Para a análise das regras matrizes de incidência, cabe destrinchar a Lei Kandir (LC 87/1996)<sup>40</sup>.

### 2.2.1. Critério Material

#### 2.2.1.1. Operações relativas à circulação de mercadorias

O critério material do ICMS-mercadorias, como é chamado, se traduz na realização de operações mercantis, no desempenho de atos de comércio com bens destinados à venda e à

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. *Op Cit.* P. 83.

<sup>38</sup> OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. P. 55.

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro. *Op Cit.* P. 273

<sup>40</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto Sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 8 out. 2020.

revenda, onde ocorra transferência de titularidade da mercadoria, entre o comprador e o vendedor.<sup>41</sup>

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Operações”, “circulação” e “mercadorias” são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de um pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal “de mercadorias” indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.<sup>42</sup>

Para os padrões tributários, entende-se mercadoria como:

Mercadoria, em sentido amplo, é tudo quanto possa ser objeto de comércio. Até os imóveis cabem neste conceito. Em sentido estrito, acepção em que empregada na Constituição Federal, para fins tributários, “mercadorias são coisas móveis e destinadas ao comércio”.<sup>43</sup>

Dessa forma, compreende-se o critério material dessa espécie de ICMS como a hipótese de incidência sobre as operações que envolvam circulação de mercadorias. Não é incidência nas mercadorias, bem como não se trata de incidência em qualquer modo de circulação de bens. O teor mercantil, a destinação comercial, tem que estar presente.

Há, na jurisprudência, diversas discussões acerca do que se caracteriza ou não como mercadoria. E, em diferentes situações, o mesmo “produto” pode ser entendido como mercadoria ou não, e conseqüentemente, ser taxado ou não. Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o fornecimento de água encanada seria um serviço público essencial, por isso, não seria possível sua tributação. Em paralelo, a água mineral embalada em garrafa, para comercialização, nitidamente tem caráter mercantil e deve ser taxada, apesar das duas situações trazerem a água como “produto”.<sup>44</sup>

#### 2.2.1.2. *Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal*

O ICMS-Transportes, como é chamado, tem como critério material a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal por qualquer via, de pessoas, bens,

<sup>41</sup> OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Op Cit.** P. 61.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2008. P. 648.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS.** 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 1999. P. 29.

<sup>44</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Op cit.** P. 707.

mercadorias ou valores, segundo os artigos 155, inciso II da Constituição Federal e o artigo 2º, inciso II, da LC 87/1996.

Como o tributado não é o transporte em si, mas sim o serviço de transporte, é exigido que haja uma contratação onerosa para ensejar a incidência tributária.<sup>45</sup> Somente há relevância jurídica, para fins de ICMS, quando o serviço de transporte decorre de um contrato oneroso de prestação de serviços.<sup>46</sup>

Há também a exigência de que seja transporte interestadual ou intermunicipal, uma vez que o transporte de natureza municipal é acobertado pelo Imposto Sobre Serviços (ISS). O transporte que abrange mais de um município ou mais de um estado dificultaria a arrecadação de ISS, de competência municipal, o que fez com que fosse incluído no rol tributável pelo ICMS.

Quanto ao transporte internacional, hoje no Brasil temos o seguinte caso: é constitucional a cobrança de ICMS-Transportes sobre a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual e intermunicipal de cargas e o transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e cargas.

Ao contrário, é inconstitucional a cobrança de ICMS-Transportes sobre a prestação de serviço de transporte aéreo internacional de cargas e transporte aéreo de passageiros em qualquer de suas modalidades, intermunicipal, interestadual ou internacional.<sup>47</sup>

Demonstra-se, então, que o serviço de transporte internacional não poderá ser, de forma alguma, tributado. O Superior Tribunal de Justiça destacou que um dos motivos seria tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. **Op Cit.** P. 275.

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 185

<sup>47</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Op cit.** P. 711.

<sup>48</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 249.937/PA.** [...] Tributário. ICMS. Transporte de mercadoria destinada ao exterior. Isenção. Precedentes. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 11 dez. 2012. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201202290531&dt\\_publicacao=17/12/2012](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201202290531&dt_publicacao=17/12/2012)>. Acesso em: 10 out. 2020.

Não cabe, também, incidência de ICMS sobre o transporte de energia pelas linhas de transmissão, segundo entendimento do STJ, entendendo que a tributação sobre a energia elétrica seria decorrente da circulação de mercadoria e não do serviço de transporte.<sup>49</sup>

### 2.2.1.3. Prestações de serviços de comunicação

Conhecida como ICMS-Comunicação, essa espécie do imposto foi definido no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal e descrito na Lei Complementar do ICMS, a Lei Kandir, como incidente em prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio.<sup>50</sup>

O parágrafo 1º desse artigo ainda acrescenta que essa espécie de imposto incide no serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior.<sup>51</sup>

A partir da análise dos dispositivos legais, é correto afirmar que o critério material do ICMS-Comunicação se traduz pela prestação de serviço de comunicação oneroso, no Brasil, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior e se encerrado no Brasil, por qualquer meio, dentre os quais os indicados na letra da lei.<sup>52</sup>

O conceito de comunicação, para Paulo de Barros Carvalho, tem como elementos:

- (1) emissor: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas;
- (2) canal: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.);
- (3) mensagem: é a informação transmitida;
- (4) código ou repertório: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) de signos;

<sup>49</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.278.024/MG**. [...] Utilização de linha de transmissão e de distribuição de energia elétrica. ICMS sobre tarifa de uso dos sistema de distribuição (TUSD). Impossibilidade. Ausência de operação mercantil. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 14 fev. 2013. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201101406337&dt\\_publicacao=14/02/2013](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101406337&dt_publicacao=14/02/2013)>. Acesso em: 10. Out. 2020.

<sup>50</sup> Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

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;

<sup>51</sup> §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;

<sup>52</sup> FILHO, Paulo César da Silva. **ICMS-Comunicação: regra matriz de incidência tributária, especificidades e aspectos controvertidos**. 2019. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), São Paulo, 2019. P. 20.

(5) receptor: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.<sup>53</sup>

Por óbvio, não são todos os componentes da comunicação que são tributáveis, somente o canal. Esse canal, ainda, tem que oneroso, por determinação da LC 87/1996.

A incidência dessa espécie de ICMS não alcança a comunicação propriamente dita, mas a prestação onerosa de serviços de comunicação, somente se torna relevante quando há um contrato oneroso de prestação de serviços, tal qual o ICMS-Transportes.<sup>54</sup>

Por sua vez, o conceito de “prestação de serviços” está ligado à noção de negócio jurídico, quando um terceiro disponibiliza de forma onerosa um canal para comunicação a um receptor.

A onerosidade desse serviço nem sempre é dada de forma monetária, se caracteriza por qualquer tipo de vantagem econômica. Exclui-se, dessa forma, formas de disponibilizar o canal de comunicação de forma gratuita, filantrópica ou altruísta.<sup>55</sup>

#### 2.2.1.4. ICMS-Importação

A última espécie do imposto estadual está descrita no inciso IX, alínea “a” do artigo 155 da Constituição Federal:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de **bem ou mercadoria importados do exterior** por **pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o **serviço prestado no exterior**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

A redação foi dada pela Emenda Constitucional 33/2001, que blindou o dispositivo de qualquer má interpretação quando abrangeu bem, mercadorias e serviços, bem como incluiu como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas, independentemente da habitualidade e da finalidade da comercialização. Essa última característica fez com que o ICMS-Importação fosse uma “exceção” quando da análise do critério pessoal do ICMS, uma vez que, para as outras espécies, deve haver habitualidade e o intuito comercial.

Marcelo Viana Salomão entende que o verbo “entrar” disposto no artigo não é o verdadeiro definidor do critério material do ICMS-Importação, mas sim seu critério temporal,

53 CARVALHO, Paulo de Barros. **Não incidência de ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 73, p. 100, 2001.

54 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 185

55 FILHO JUSTEN. Marçal. **O imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. P. 177.

o momento da entrada do bem ou mercadoria seria o caracterizador do marco temporal. O autor entende que o núcleo da hipótese de incidência seria o verbo “importar”, que seria introduzir o produto estrangeiro no Brasil com o objetivo de fazê-lo ingressar no território nacional, e não somente adquirir algo do exterior.<sup>56</sup>

O autor também entende que não há necessariamente uma operação mercantil para que o ICMS-Importação incida, isso porque o dispositivo legal tratou não só de mercadorias, que conceitualmente podem ser definidas como produto destinado ao comércio; mas também de bens, que seriam tributados independentemente de sua finalidade.<sup>57</sup>

### 2.2.2. Critério Temporal

O critério temporal, segundo Paulo de Barros Carvalho, é o conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato, limitando-o no tempo.<sup>58</sup>

O critério temporal do ICMS se encontra no artigo 12 da Lei Complementar 87/1996, que considera ocorrido o fato gerador no momento de saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; do momento do fornecimento de mercadorias por qualquer estabelecimento; do início da prestação do serviço de transporte; do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados, dentre outros.

Em geral, não há maiores dificuldades de interpretação quanto ao momento em que se deve passar a exigir o imposto, quando é entendido como acontecido o fato jurídico tributário.

A caracterização do critério temporal do ICMS-Importação, porém, foi até mesmo sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, na Súmula Vinculante 48, que confirma o disposto no inciso IX do artigo supramencionado: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.

### 2.2.3 Critério Pessoal

Esse é um importante critério para se determinar se há hipótese de incidência ou não. Isso porque, uma vez entendido que um contribuinte tem intuito comercial ou não, isso pode sequenciar na incidência ou não do tributo.

---

<sup>56</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001. P. 57

<sup>57</sup> ZANELATO FILHO, P. J. **Op cit.** P. 162.

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. *Op cit.* P. 268.

Segundo o artigo 4º da Lei Complementar 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. **É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:**

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, em regra, se a comercialização ou prestação de serviços se der de forma esporádica, sem habitualidade ou volume, por pessoa comum, o ICMS não deve incidir.

Seria o caso de uma pessoa física que vendeu um computador antigo para comprar um novo, ou uma empresa que tem como atividade-fim outra qualquer e para se atualizar, vende seus aparelhos eletrônicos para adquirir novos. Essas alienações não serão hipótese de incidência do ICMS por faltar-lhes os requisitos exigidos, tais quais habitualidade e volume que caracterize intuito comercial.<sup>59</sup>

Por outro lado, ainda analisando o artigo 4º da LC 87/1996<sup>60</sup>, observa-se que o parágrafo único redige hipóteses em que o imposto incide mesmo quando não há habitualidade ou volume.

Vale ressaltar que a maioria dessas exceções foi acrescida pela Lei Complementar 114/2002, logo após a Emenda Constitucional 33/2001, que modificou o dispositivo que trata do ICMS-Importação e incluiu como hipótese de incidência a comercialização da mercadoria, bem ou serviço, qualquer que seja a finalidade, por contribuintes pessoa física e jurídica, ainda que não fosse contribuinte habitual do imposto.

#### 2.2.4. Critério Espacial

<sup>59</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Op cit.** P. 707.

<sup>60</sup> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

A Constituição Federal, no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “d”, diz que cabe à lei complementar fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias.

A Lei Complementar 87/1996 dispôs que, regra geral, em se tratando de mercadoria ou bem, o local é o estabelecimento onde se encontre quando há ocorrência do fato gerador; se tratando de serviço de transporte, onde tenha início a prestação; em se tratando de comunicação, o da prestação do serviço ou o estabelecimento da concessionária; em se tratando de serviços prestados ou iniciados no exterior, o local é o estabelecimento ou domicílio do destinatário.

Por estabelecimento, a doutrina entende “o próprio local ou edifício que a profissão vai ser exercida ou o negócio vai ser instalado, de modo que passa a compreender todo um conjunto de instalações e aparelhos necessários ao desempenho da profissão ou negócio”.<sup>61</sup>

Juntamente com o conceito descrito no §3º do artigo supramencionado<sup>62</sup>, entende-se estabelecimento, então, como o local “de trabalho” de pessoas físicas ou jurídicas, que eventualmente venham a ser consideradas contribuintes do imposto pelas atividades que exercem, uma vez que comercializam mercadorias, bens ou produtos que serão tributados.

Ao conceito de prestação de serviço está ligada a noção de negócio jurídico, onde um sujeito denominado prestador se obriga a realizar uma atividade, uma utilidade (serviço) em favor de outro indivíduo, o tomador.<sup>63</sup> Sendo assim, tanto o ICMS-Comunicação quanto o ICMS-Transportes tem por início o local onde se iniciar a prestação de serviço, ou seja, o negócio jurídico pelo qual será tributado o imposto.

#### 2.2.5. Critério Quantitativo

O critério quantitativo, especificado pela base de cálculo e pelas alíquotas, foi tratado na Constituição Federal, no artigo 155, §2º. Inicialmente, sobre alíquotas:

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

<sup>61</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008. P. 23.

<sup>62</sup> §3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

<sup>63</sup> FILHO, Paulo César da Silva. **Op cit**. P. 23.

V - é facultado ao **Senado Federal**:

- a) estabelecer **alíquotas mínimas nas operações internas**, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar **alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados**, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", **as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;**

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e **caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;**

- a) (revogada);
- b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Os dispositivos sobre a alíquota do ICMS foram, quase todos, modificados pela Emenda Constitucional 87/2015, que teve um importante papel no que diz respeito à proteção de estados consumidores, diminuindo a desigualdades, modificando a Constituição Federal e incluindo o artigo 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).<sup>64</sup>

Isso porque, no cenário anterior à Emenda mencionada, a Carta Magna determinava que, nas operações entre contribuintes, o ICMS era devido ao estado de origem, e que caberia ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a interestadual (DIFAL). Nas operações em que o destinatário não era contribuinte do imposto, havia a aplicação da alíquota interna do estado de origem sobre o valor da operação e o recolhimento do imposto para esse estado. O estado de destino, então, não recebia nenhum valor.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

<sup>65</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Op cit.** P. 723.

Ocorria, então, um desequilíbrio na arrecadação dos estados, uma afronta ao pacto federativo, uma vez que só os estados produtores faturavam. Com a Emenda Constitucional 87/2015, instituiu-se o ICMS-DIFAL (diferença entre alíquotas), para quando as operações forem interestaduais.

Como visto pelo dispositivo acima transcrito, a Emenda uniu numa única operação as duas situações, tanto quando as duas partes são contribuintes quanto quando somente uma das partes é.<sup>66</sup>

Uma vez que o objetivo é equilibrar a arrecadação dos estados, a inclusão do artigo 99 no ADCT teve como objetivo dispor sobre a arrecadação gradativa do estado de destino. Do ano de 2015 ao ano de 2019, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual foi partilhado entre os estados de origem e destino, aumentando a cada ano 20% da porcentagem para o estado de destino, até o ano de 2019, quando houve a implementação de 100% do arrecadado dessa diferença ao estado de origem.

Além disso tudo, a Emenda determinou que as alíquotas internas dos Estados não podem ser menores que as alíquotas interestaduais, para não haver a tendência de deslocamento das empresas para um estado que cobrasse alíquotas muito pequenas.

Ainda, é facultado ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas máximas nas operações internas e fixação de alíquotas mínimas para resolver conflitos que envolvam interesses de estados. Isso também é um reflexo da tentativa de mitigar as desigualdades estatais quanto à arrecadação de impostos, uma vez que a resolução do Senado cumpre função de legalidade substantiva, cuja competência condiciona o poder, circunscrevendo seu campo de ação material, no caso, às alíquotas do ICMS. Uma vez aprovada a resolução, sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de garantia de uniformidade das alíquotas do imposto.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> REIS, Filipe. **Emenda Constitucional nº 87/2015: Retrospectiva e Expectativas para 2019**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/71034/emenda-constitucional-n-87-2015-retrospectiva-e-expectativas-para-2019>>. Acesso em: 03 out. 2020.

<sup>67</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms#:~:text=A%20Resolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20Senado%20cumpr,caso%2C%20%C3%A0s%20al%C3%ADquotas%20do%20ICMS.>> Acesso em: 03 out. 2020.

A Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal<sup>68</sup>, estabeleceu que nas operações e prestações interestaduais do ICMS, a alíquota seria de 12% (doze por cento), enquanto as operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, consideradas mais desenvolvidas, quando destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, teriam como alíquotas em 1989, 8% (oito por cento) e a partir de 1990, 7% (sete por cento). As operações de exportação para o exterior teriam como alíquota a taxa de 13% (treze por cento).

As alíquotas internas são fixadas livremente pelos estados, e em geral, variam entre 17% (dezesete por cento) e 18% (dezoito por cento).<sup>69</sup>

Já em se tratando da fixação da base de cálculo do ICMS, a Constituição Federal delegou competência à lei complementar, no artigo 155, §2º, inciso XII, de modo que o montante do imposto integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Como designado constitucionalmente, a Lei Complementar 87/1996 tratou da base de cálculo em seu artigo 13, preconizando que seria o valor da operação, quando da saída de mercadoria e o preço do serviço, quando da prestação de serviço de transporte, dentre outras normas específicas.<sup>70</sup>

A base de cálculo do ICMS compreende o próprio montante do tributo, assim, a alíquota efetiva do ICMS acaba sendo maior que a nominal, uma vez que o tributo incide sobre o seu próprio valor. O imposto incide sobre a soma do valor pertencente ao comerciante, o valor que seria vendido, com o montante do próprio tributo. O imposto já é embutido no preço de venda. A alíquota nominal acaba sendo maior que o percentual efetivo de tributação.<sup>71</sup>

Ainda, a Constituição Federal foi criteriosa em reafirmar o caráter não-cumulativo do ICMS quando, no art. 155, §2º, inciso XI, determinou que, em operações que incidam IPI e

---

<sup>68</sup> BRASIL. Senado Federal. Vice-Presidente. **Resolução nº 22, de 1989**. Estabelece alíquotas do ICMS. Brasília: Senado Federal, 19 mai. 1989. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm#:~:text=rsf%2022&text=Estabelece%20a%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20sobre,nas%20opera%C3%A7%C3%B5es%20e%20presta%C3%A7%C3%B5es%20interestaduais](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm#:~:text=rsf%2022&text=Estabelece%20a%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20sobre,nas%20opera%C3%A7%C3%B5es%20e%20presta%C3%A7%C3%B5es%20interestaduais)>. Acesso em: 03 out. 2020.

<sup>69</sup> FREITAS, Cynthia Maria Bastos de. **O que mudou na arrecadação do ICMS pelos Estados com a Emenda Constitucional 87/2015**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/57757/o-que-mudou-na-arrecadacao-dos-icms-pelos-estados-com-a-emenda-constitucional-87-2015>>. Acesso em: 03 out. 2020.

<sup>70</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o **valor da operação**;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o **preço do serviço**;

[...]

<sup>71</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Op cit.** P. 534.

ICMS, ou seja, em operações entre contribuintes sobre produtos destinados à industrialização e comercialização, a base de cálculo do ICMS não compreende o montante do IPI.

### 2.3. Regramentos sobre o ICMS: Lei Complementar 87/1996 e Lei 15.730/2016 do Estado de Pernambuco<sup>72</sup>

A Lei Complementar 87/1996, já exaustivamente analisada no presente capítulo e mais conhecida como Lei Kandir, foi um grande marco para o sistema tributário estadual, uma vez que serviu para estimular as exportações, isentando algumas hipóteses de taxaço, fazendo com que as arrecadações dos Estados diminuíssem consideravelmente. Isso fez com que, para compensar a perda orçamentária, houvesse a previsão, no art. 31 da Lei Complementar<sup>73</sup>, de entrega de recursos da União aos estados e conseqüentemente um repasse aos municípios. Em anexo à lei, uma tabela delimitava a parcela pertencente a cada Estado. O repasse, porém, nunca foi feito de forma completa como a LC 87/1996 previu.<sup>74</sup>

A Lei Complementar também foi o grande sustentáculo para que se construíssem as normas estaduais tratando do ICMS, essas mais detalhadas, reunindo determinações constitucionais e infraconstitucionais.

No estado de Pernambuco, o regramento do ICMS se dá pela Lei 15.730/2016, que, no seu artigo 46<sup>75</sup>, expressamente revogou as antigas Leis 10.259/1989, que instituiu o ICMS; e a Lei 11.408/1996, que estabeleceu novas normas referentes ao imposto, com base na LC 87/1996.

<sup>72</sup> PERNAMBUCO. **Lei Estadual nº 15.730 de 17 de março de 2016**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS [...]. Recife: Palácio do Campo das Princesas, 2016. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/2016/Lei15730\\_2016orig.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016orig.htm)>. Acesso em: 10 out. 2020.

<sup>73</sup> Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar. [...]

<sup>74</sup> PERES, Gildo Humberto. **A Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e seus reflexos na arrecadação de tributos para os municípios**. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/lei-complementar-87-1996-lei-kandir-e-seus-reflexos-na-arrecadacao-de-tributos-para-os-municipios/>>. Acesso em: 12 out. 2020.

<sup>75</sup> Art. 46. Ficam revogadas, a partir de 1º de outubro de 2016:

I - a Lei nº 10.259, de 27 de janeiro de 1989, que institui o ICMS, e dá outras providências; e

II - a Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, normas referentes ao ICMS, e dá outras providências, exceto o art. 19, inciso II, observado o disposto no parágrafo único.

Parágrafo único. A exceção de que trata o inciso II do caput, somente produz efeitos até o julgamento definitivo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2675.

A lei estadual explicita, no artigo 1º, os critérios materiais do imposto e também os conceitos de mercadoria, bem e industrialização, amarrando melhor essas definições que a Lei Complementar 87/1996.

“Mercadoria” seria qualquer bem móvel, corpóreo ou incorpóreo suscetível de avaliação econômica, não incluídos direito reais e suas ações correspondentes e nem direitos pessoas de caráter patrimonial e suas respectivas ações. “Bem” seria a mercadoria destinada a ativo permanente ou ao próprio uso ou consumo do adquirente. “Industrialização” seria qualquer operação que resulte em alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento, apresentação ou aperfeiçoamento do produto.

Os demais critérios, tais quais o espacial, temporal, pessoal e quantitativo são reproduções do que há na lei federal.

O artigo 8º resume algumas possibilidades de não-incidência do imposto estadual, dentre elas as que estão na Lei Complementar 87/1996 e outras acrescentadas por decisões do Supremo, como as prestações de serviço aéreo; e outras acrescentadas por Emendas Constitucionais, como a 75/2013, que impediu a incidência de ICMS em operações com fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil.

Também é importante a descrição das alíquotas do estado de Pernambuco no artigo 15 e 16: atualmente, 30% (trinta por cento) na prestação de serviço de comunicação, 25% (vinte e cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica, 23% (vinte e três por cento) na operação de álcool não-combustível, 12% (doze por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo. Nas operações e prestações interestaduais, 12% (doze por cento); 4% (quatro por cento) em serviço de transporte aéreo e na hipótese de bem ou mercadoria importado do exterior.

Visto tudo isso sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados e Distrito Federal, cabe agora a análise de como os tribunais brasileiros analisaram e solucionaram os problemas relativos às situações limítrofes, de possibilidade de incidência dupla do ISS e do ICMS, visto a proximidade de suas definições, detalhadamente tratadas acima.

### **3. A JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA NOS CASOS DE CONFLITOS NA INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS**

### 3.1. Regra Geral de solução em conflitos de competência do ISS e ICMS

Como visto nos capítulos supra, o ISS, Imposto sobre Serviços, de competência municipal, e o ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior; são impostos que incidem em relações comerciais.

Por isso, muitas vezes contratos ou relações comerciais podem se pautar em fatos geradores que, à primeira impressão, podem gerar dúvidas sobre qual seria o imposto a incidir. O consumo de mercadorias e a oferta de serviços muitas vezes andam juntos quando se trata de comércio.

Ao contrato que envolva serviços e circulação de mercadorias, se dá o nome de contratos mistos. Esses contratos são exatamente os que geram dúvidas quanto à aplicação de um ou outro imposto.

A Constituição Federal proíbe a bitributação entre impostos, que é o fenômeno que ocorre quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.<sup>76</sup>

*In casu*, a incidência de ICMS e ISS no mesmo fato gerador seria um conflito aparente de competência, sendo ilegítima sua cobrança, uma vez que a Constituição Federal estipula rígida repartição das competências tributárias.

A negativa da possibilidade de bitributação entre esses dois impostos também é inferida quando da leitura do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “b”, da Constituição, que preconiza que o ICMS incidirá também no valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Entende-se, então, que só deve ser cobrado o imposto estadual em contratos mistos que já não estiverem absorvidos pela competência municipal do ISS, que, vale lembrar, se dá pela lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

A questão dos contratos mistos foi pormenorizado pelo ministro Teori Zavascki (RE 1.092.206/SP)<sup>77</sup>:

---

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro. **Op Cit.** P. 78.

<sup>77</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206/SP**. Constitucional. Tributário. Delimitação da Competência Tributária entre Estados e Municípios. ICMS e ISSQN. Critérios. Serviços de

Nas operações mistas, a definição do tributo cabível depende da natureza do serviço agregado à mercadoria: **incidirá ICMS sobre o "total da operação" sempre que o serviço agregado não estiver compreendido na competência tributária municipal; nos demais casos, ou seja, quando o serviço agregado estiver no rol dos tributáveis pelos Municípios, não incidirá ICMS mas sim ISSQN.**

De tudo se colhe, em suma, o seguinte: (a) sobre operações "puras" de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações "puras" de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISSQN; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Assim, analisando o artigo de lei e o voto do ministro, infere-se que, em situações exclusivamente de serviços ou de circulação de mercadorias, aplica-se respectivamente ISS ou ICMS. Quando se trata de uma situação mista, deve-se analisar o rol da LC 116/03: se estiver presente a situação, incidirá o ISS; caso não, incidirá ICMS.

O autor Ricardo Alexandre faz uma breve análise sobre o tema, concluindo que, no que concerne à tributação de serviços fornecidos conjuntamente com mercadorias, o ICMS é imposto residual em relação ao ISS, pois o ICMS só pode tributar outros serviços que não os que lhe foram conferidos pela CF/88 quando estiverem presentes os dois requisitos, sejam eles: a prestação conjunta do serviço e do fornecimento de mercadorias e também a ausência do serviço na competência municipal.<sup>78</sup>

A regra geral para definição de qual imposto incidir sobre tais situações limítrofes ainda é confirmada por meio do artigo 1º, §2º da Lei Complementar 116/2003<sup>79</sup>, que diz que, ressalvas as exceções expressas na lista anexa à lei, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Uma vez que o serviço está presente na lista anexa à LC 116/2003, nele incide somente ISS e não ICMS, salvo as situações ressalvadas no próprio texto legal, que seriam os constantes

---

Composição Gráfica. Súmula 156 do STJ. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, 23 mar. 2009. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200802205119&dt\\_publicacao=23/03/2009](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802205119&dt_publicacao=23/03/2009)>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>78</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Op cit.** P. 735.

<sup>79</sup> 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.

[...]

§ 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.

nos itens 7.02<sup>80</sup>, 7.05<sup>81</sup>, 14.01<sup>82</sup>, 14.03<sup>83</sup> e 17.11<sup>84</sup>, em que incidem ambos os impostos não sobre o mesmo fato, uma vez impedida a bitributação, mas sobre momentos diferentes na mesma prestação.

Nesses casos, são emitidas duas notas fiscais, uma com o valor do serviço, tributado por ISS; outro com o valor da mercadoria, tributada pelo ICMS.<sup>85</sup> O contribuinte é tributado pelos dois entes, em etapas diferentes.

Por fim, tratando de entendimento jurisprudencial que corrobore com a visão do ministro Teori Zavascki acima transcrito, tem-se o RE 144.795/SP<sup>86</sup>:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR.2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO PERMANENTE DA CARTA DE 1988.** Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par.2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidira sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, **o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.** Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e

<sup>80</sup> 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).

<sup>81</sup> 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

<sup>82</sup> 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

<sup>83</sup> 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

<sup>84</sup> 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

<sup>85</sup> PAULSEN, Leandro. **Op Cit.** P. 284.

<sup>86</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 144.795/SP.** Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte [...]. Relator: Min. Ilmar Galvão, 19 out. 1993. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209576>. Acesso em: 20 out. 2020.

2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, par.8., do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido.

Percebe-se, assim, o trabalho jurisprudencial desenvolvido pelos tribunais superiores do país no esforço de dirimir as dúvidas concernentes a incidência do ICMS e ISS quando há situações de fornecimento de mercadorias e serviços.

Em alguns casos, porém, a solução não parece ser possível somente analisando a regra geral, pela sua atipicidade ou pelo fato de serem novidades no mundo tributário, necessitando, assim, de análise caso a caso. A seguir, serão considerados alguns desses casos em que o Judiciário Brasileiro teve que analisar particularmente.

### **3.2. Casos Polêmicos envolvendo a incidência de ICMS e ISS e a solução dos tribunais**

#### *3.2.1. Bares e Restaurantes*

Um caso clássico da existência simultânea de serviços e mercadorias, uma vez que bares e restaurantes fornecem não somente alimentos e bebidas a serem consumidos como também o serviço de garçons e cozinheiros.

Desde o Decreto-Lei 406/68, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) tinha como fato gerador o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Tal entendimento legal foi reproduzido na Lei Complementar 87/1996, que dispõe sobre o ICMS. O artigo 2º da lei diz que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos semelhantes.<sup>87</sup>

Apesar disso, muito se questionou na doutrina a constitucionalidade dessa tributação, uma vez que é nítida a obrigação de fazer nos serviços em restaurantes e bares.

---

<sup>87</sup> 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;

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

"[...] o fornecimento de alimentação, bebidas etc. em bares, cafés e estabelecimentos similares é apenas o meio, ou um dos meios, de implementar-se o serviço em apreço, o serviço em questão. O restaurante, penso eu, não pratica operações mercantis; o restaurante presta serviços, serviços que exigem, para implementar-se, o fornecimento de matérias primas – comida e bebida; mas exige também para implementar-se a utilização de ferramentas, de equipamentos, de todo um trem de cozinha; exige ainda para implementar-se a presença do maitre, do garçom, do manobrista, do cozinheiro, de pessoas especializadas. Em alguns casos (eu me refiro a restaurantes mais sofisticados) exige até o fornecimento de diversão, de música ambiente, de pista de danças, de show, e assim por diante."<sup>88</sup>

Apesar das críticas doutrinárias, foi selado em lei, como acima visto, o entendimento legal, e também pacificado pelos tribunais superiores durante a década de 90:

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM RESTAURANTES E SIMILARES. LEI PAULISTA N.6.374/89. LEGITIMIDADE.**

I - PREVENDO A LEI, DE FORMA ESPECÍFICA, FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO, NÃO SE PODE TER COMO ILEGÍTIMA A COBRANÇA DE TRIBUTO POR AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. II - A INCLUSÃO DO VALOR DOS SERVIÇOS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS ENCONTRA RESPALDO NO ARTIGO 8., PAR.2., DO DECRETO-LEI N. 406/68, COM REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI N. 834/69, CONSTITUCIONALIZADO NO ARTIGO 155, PAR.2., IX, B, E NO PRÓPRIO NOME DO IMPOSTO QUE ALBERGA EM SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO SO A CIRCULAÇÃO, MAS, TAMBÉM, AS OPERAÇÕES A ELA CONCERNENTES.

III - ENTENDIMENTO QUE SE HARMONIZA COM A RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. IV - EMBARGOS ACOLHIDOS.<sup>89</sup>

**TRIBUTÁRIO. ICM. BARES E RESTAURANTES. LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. PREVISÃO DO FATO GERADOR E RESPECTIVA BASE DE CÁLCULO. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA. DIVERGÊNCIA SUPERADA. EMBARGOS RECEBIDOS.<sup>90</sup>**

Com toda essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça entendeu necessário pacificar o entendimento em súmula:

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário*. v. 48, São Paulo, p. 201/220, abr.-jun./1989. Pág. 212.

<sup>89</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 24.193/SP**. Embargos de Divergência. Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e similares. Lei Paulista nº 6.374/89. Legitimidade. Relator: Min. César Asfor Rocha, 13 dez. 1994. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199400345577&dt\\_publicacao=20/02/1995](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199400345577&dt_publicacao=20/02/1995)>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>90</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 38.315/SP**. Tributário. ICM. Bares e Restaurantes. [...] Relator: Min. Américo Luz, 13 dez. 1994. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199400123884&dt\\_publicacao=13/02/1995](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199400123884&dt_publicacao=13/02/1995)>. Acesso em: 20 out. 2020.

Súmula nº 163: O fornecimento de mercadoria com a simultânea prestação de serviços em bares e restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.<sup>91</sup>

A Lei Complementar que instituiu o ISS, Imposto sobre Serviços, promulgada em 2003, também não taxou esse tipo de serviço em seu Anexo, ratificando o entendimento jurisprudencial de incidência somente do ICMS.

### 3.2.2. *Composição Gráfica*

Trata-se, esse caso, de industrialização por encomenda. A solução vislumbrada pelo tribunais superiores servirá de norte para outras situações, quando será considerado, em geral, a customização como obrigação de fazer, focado no serviço; enquanto a fabricação em massa de produtos, sem distinção, a serem expostos à venda será tratado como obrigação de dar, sendo mais valoroso o produto do que a produção.

Em 1996, o STJ editou a Súmula nº 156<sup>92</sup> sobre o tema, que preconiza que a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Dessa forma, o item 77 previsto no Decreto-Lei nº 406/68, “77. Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia”, seria tributado por ISS.

Em sede de LC 116/2003, foi confirmada a incidência de ISS nesses serviços quando foi incluído na lista anexa, no item 13.05, reproduzindo o antigo Decreto-Lei.

Em 2011, porém, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de medida cautelar na ADI 4.389<sup>93</sup> do Relator Ministro Joaquim Barbosa, firmou entendimento no sentido de que incide ICMS na operação de industrialização de embalagens submetidas à composição gráfica

---

<sup>91</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 163**. O fornecimento de mercadoria com a simultânea prestação de serviços em bares e restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula163.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula163.pdf)> Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>92</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 156**. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula156.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula156.pdf)> Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389/DF**. Constitucional. Tributário. Conflito entre imposto sobre operação de circulação e de transporte intermunicipal e interestadual. [...] Relator: Min. Joaquim Barbosa, 13 abr. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>>. Acesso em: 20 out. 2020.

personalizada, mas somente nas hipóteses em que a produção gráfica é encomendada para posterior integração ao complexo produtivo destinado a inserir bens no comércio.

Com base nisso, passou-se a distinguir a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pessoal e a produção para fazer parte de um processo de industrialização e inserção comercial.

Os tribunais superiores passaram, então, a fazer essa diferenciação:

**Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie.**

1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a **incidência de ICMS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria**.

2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: **(i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização.**

**4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar.**

5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem.

6. Agravo regimental não provido.<sup>94</sup>

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA. AGENDAS E MATERIAL DE ESCRITÓRIO PERSONALIZADO. CONTROVÉRSIA QUANTO À INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISSQN. CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE O MATERIAL NÃO É EMPREGADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE MERCADORIAS. INCIDÊNCIA DO ISSQN. AGRAVO DESPROVIDO.**<sup>95</sup>

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 803.296/DF**. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. [...] Relator: Min. Dias Toffoli, 07 jun. 2013. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/AI-803296-AgR-EDv-AgR-ED-terceiros.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.032.773/SP**. Tributário. Composição Gráfica. Agendas e material de escritório personalizado. Controvérsia quanto à incidência do ICMS ou do ISSQN. [...] Relator: Min. Luiz Fux, 09 fev. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14384840>>. Acesso em: 20 out. 2020.

O STJ, então, no julgamento do AgRg no Resp 1.310.728/SP, adequou seu pensamento ao que foi estabelecido pelo STF, entendendo pela incidência de ICMS se o impresso for destinado a posterior comercialização.<sup>96</sup>

Por fim, o legislador ainda acrescentou ao item 13.05 da lista anexa à LC 116/2003, por meio da Lei Complementar 157/2016, a ressalva de que incide ISS nos serviços de composição gráfica, “exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.”<sup>97</sup>

### 3.2.3. *Serviços de Streaming*

Os serviços de streaming é uma das espécies de caso trazidos pela modernidade, situações não esperadas pelo legislador original das leis tributárias.

Com o crescimento do consumo virtual, destacou-se produtos e serviços audiovisuais, cujo consumo e divulgação são trazidos principalmente pelo *streaming*, que se caracteriza como serviço de transmissão de dados, fluxo de mídia, utilizado para a distribuição online de conteúdo multimídia.<sup>98</sup>

Essa tecnologia é uma forma de transmissão instantânea de filmes, séries, músicas, conteúdos audiovisuais em geral, por meio da internet, sem necessidade de fazer o download, sem haver, então, transferência de posse ou propriedade dos conteúdos.<sup>99</sup> Serviços como Netflix, Telecine, HBO-GO, Spotify e Deezer são alguns dos exemplos.

O novo fato gerador precisou de novas ferramentas para ser tributado. Por isso, a Lei Complementar 157/2016 trouxe reformas na LC 116/2003, dentre elas, a inclusão da atividade de streaming no item 1.09 da lista anexa, a fim de ser tributada por ISS:

<sup>96</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Conflitos de competência ISS X ICMS**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/conflitos-de-competencia-iss-x-icms/>> Acesso em 18 out. 2020.

<sup>97</sup> 13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

<sup>98</sup> Lima, M. M. de (2015). **A permanência da grade de programação da TV aberta**. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo. P. 36.

<sup>99</sup> COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>> Acesso em: 18 out. 2020.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Com essa inserção na LC 116/2003, o serviço de streaming passou a ser de competência dos municípios.

Em paralelo a isso, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106/2017, que acabou por abrir margem aos estados para também tributar o mesmo fato gerador: “A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação”.<sup>100</sup> O termo “disponibilização” possibilitaria, no entendimento doutrinário, conceito sinônimo ao que se tem por streaming.

A situação enseja uma possível bitributação do mesmo fato gerador, uma vez que tanto municípios quanto estados se moveram para começar a tributar o serviço, resultando num desequilíbrio do pacto federativo e um conflito de competência aparente.

A dúvida paira, dessa forma, em qual dos dispositivos seria o correto para tributar o serviço em comento. A discussão diz respeito não somente à questão legal, de qual seria o correto normativo para tributar tal fato gerador, mas também sobre o entendimento do que seria o streaming, se um serviço voltado mais à obrigação de fazer ou obrigação de dar.

Os defensores da incidência de ISS no serviço de streaming entendem esse posicionamento ser o correto não só porque a Lei Complementar 157/2016 foi instituída antes do Convênio CONFAZ, mas também porque, segundo o artigo 146 da Constituição Federal, cabe somente à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. O convênio, então, não teria atribuição para conceder essa competência aos Estados.

Também há o entendimento de que não incide ICMS-Comunicação devido ao fato de que, nos contratos de streaming, não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário,

---

<sup>100</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônico de dados [...] *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acesso em: 18 out. 2020.

ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata. Também não há aquisição de qualquer bem digital, não tendo que se falar em mercadoria.<sup>101</sup>

Os que se posicionam em favor da incidência do ICMS alegam não existir “obrigação de fazer” no serviço de streaming, não incidindo o imposto sobre serviços, então. O serviço previsto no item 1.09 na LC n° 157/2016 trata-se de uma obrigação de dar, ou seja, a tecnologia de streaming trata-se de cessão de direitos do acesso a conteúdo de vídeo e música que foi negociado junto aos titulares das obras cinematográficas ou musicais.<sup>102</sup>

Em desfavor da incidência de ISS ainda há a Súmula Vinculante n° 31<sup>103</sup>, que diz inconstitucional a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis. Parte da doutrina acredita que esse entendimento se aplicaria aos serviços disponibilizados em streaming, uma vez que, à época de sua concretização, a súmula se aplicou a filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, uma versão “mais tradicional” do que se apresenta hoje em formato de Netflix, por exemplo.<sup>104</sup>

Por fim, há ainda a opinião de quem defende a instituição de um novo imposto, como Betina Treiger Grupenmacher, uma vez que a modalidade não exatamente se encaixa na incidência de ICMS nem de ISS. A atividade seria uma concessão de direitos autorais, mais do que uma prestação de serviço ou uma comunicação entre emissor e receptor. A advogada defende a posição de que a União, dentro de suas atribuições concedidas pelo artigo 156, I da Constituição Federal, pode usar de sua competência residual para instituir um novo imposto por Lei Complementar, para que não se deixe o streaming sem tributação.<sup>105</sup>

### 3.2.4. Publicidade na Internet

<sup>101</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. P. 295.

<sup>102</sup> GRILLI, Evandro; MOREIRA, Mendes André. **É legítima cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Veja opinião de tributaristas**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>103</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>104</sup> DIOMAR, Janaina. **A tributação das plataformas digitais de streaming: A (in)constitucionalidade do convênio ICMS n° 106/2017**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/84302/a-tributacao-das-plataformas-digitais-de-streaming-a-in-constitucionalidade-do-convenio-icms-n-106-2017>>. Acesso em: 19 de out. 2020.

<sup>105</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betinagrupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 18 out. 2020.

Com o avanço da internet e das redes sociais, tornou-se de grande valia para as marcas a publicidade online, promovendo a venda de produtos ou serviços a consumidores atraídos pelas mídias.

Em geral, na publicidade online, o provedor do serviço disponibiliza um espaço virtual para os contratantes exporem anúncios em sua página. Esses anúncios divulgam a marca da empresa, promovem e-commerce e prospectam clientes.<sup>106</sup>

Para cada tipo de publicidade existe uma forma de cobrança, seja ela *banner*, *pop-up*, *spam*, *hotsites*, *search marketing* ou qualquer dessa espécies. O que se assemelha entre as formas desse tipo de marketing é a problemática da tributação. Mais um caso concreto em que a modernidade se traduz como forma de conflito de competência entre os entes tributantes.

Inicialmente, a Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços, trouxe em sua lista anexa a inclusão dos seguintes fatos geradores:

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

O defensores da não-incidência do ISS sobre as propagandas online entendiam que o item 17.06 se referia tão somente ao serviço de criação de propaganda e de publicidade, não à sua inserção em meios de divulgação. Já os defensores da aplicação do ISS, entendiam que a interpretação da lista deveria ser extensiva, a despeito da lista ser taxativa.<sup>107</sup>

Houve, porém, a promulgação da Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016, que incluiu o item 17.25 à lista anexa da LC 116/2003:

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Apesar da inserção em texto legal desse normativo, a discussão não se restou por encerrada. Houve o ajuizamento da ADI nº 6.034 por parte do Governador do Estado do Rio de Janeiro, onde foi defendido que o termo “inserção” do item 17.25 se traduziria como “veiculação de publicidade”, espécie do gênero serviço de comunicação. Isso porque não há

<sup>106</sup> MATA, Juselder Cordeiro da *et al* (org.). **Tributação na Sociedade Moderna**: economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. P. 592.

<sup>107</sup> ROSA, João Henrique de Moraes Machado. **A publicidade na internet e suas formas de tributação**. 2015. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São José dos Campos, 2015. P.14.

somente a inserção da publicidade nos meios online, o verdadeiro interesse é que essa publicidade gere interação, transmita a mensagem que o anúncio possui. Iria, então, ensejar a incidência de ICMS-Comunicação, e não de ISS.<sup>108</sup>

Tem-se mais uma vez, contra o recaimento do ICMS o próprio conceito de comunicação, pois, para muitos doutrinadores, é necessário que haja a efetiva prestação do serviço, bem como a detenção dos meios próprios de transmissão de mensagens. A publicidade online, em geral, contrata um terceiro prestador de serviços, não utiliza do próprio meio.<sup>109</sup>

O termo “veicular” parece não se encaixar perfeitamente bem em nenhum dos critérios materiais dos impostos, uma vez que não é uma obrigação de fazer, de transmitir/transportar a mensagem de um ponto a outro (que seria fato gerador de ICMS-Comunicação), mas também não é uma obrigação da fazer resultante de um contrato entre agências publicitárias, é meramente a exposição desse anúncio previamente feito.<sup>110</sup>

Em 2018, o ministro Dias Toffoli aplicou à ADI 6.034 o rito abreviado, que possibilita o julgamento do processo pelo Plenário diretamente no mérito, sem prévia análise de liminar. O processo, na data de entrega do presente trabalho, se encontrava concluso ao relator.

### 3.2.5. Farmácias de Manipulação

Quanto a essa modalidade de tributação, não há dúvidas que a LC 116/2003 tributou as farmácias por meio do item 4 da lista anexa. Por outro lado, quanto às farmácias de manipulação há grande dúvidas entre os juristas brasileiros, pela possibilidade ou não dele estar incluso no item 4.07 da lista, como “serviços farmacêuticos”.

Por um lado, a incidência de ICMS é defendida pelos que entendem não haver propriamente um serviço dessas farmácias, que funcionam como uma empresa que comercializa produtos de beleza e saúde.

Por outro, os apoiadores do ISS entendem que, uma vez que são preparados de acordo com as necessidades dos clientes, de forma individualizada, com base em orientação emitida

---

<sup>108</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6034**. Direito Tributário. Item 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal 116/2003, incluído pela lei complementar federal 157/2006. [...] Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/654010804/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-mc-adi-6034-rj-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>109</sup> MATA, Juselder Cordeiro da *et al* (org.). **Op cit**. P. 598.

<sup>110</sup> ROSA, João Henrique de Moraes Machado. **Ibidem**.

por profissional qualificado, os medicamentos manipulados sofreriam incidência do imposto municipal.<sup>111</sup>

Mais uma vez se utiliza o critério de qual obrigação mais se destaca na situação, se obrigação de dar ou de fazer, para que seja decidido qual dos impostos incide.

O STJ se alinhava ao entendimento de que incidiria somente ISS nessas atividades, pois a elaboração de manipulados era mais do que mera comercialização.

O que se agrega são os produtos utilizados pelo técnico à consecução de seu ofício, e não, como pretende o agravante, a mercadoria ao serviço por ele executado. Na verdade, o negócio jurídico travado, diga-se, a manipulação de fórmulas medicamentosas sob encomenda, diz respeito à atividade do profissional. O *discrímen* está na opção daquele que busca a fórmula e privilegia o labor do técnico farmacêutico ao invés de optar pelo medicamento industrializado, dito "de prateleira".<sup>112</sup>

Apesar desse entendimento do Superior Tribunal de Justiça, outros Tribunais estaduais continuaram entendendo de forma diferente. O TJ/RS, por exemplo, argumentou no sentido de que, como a operação é mista, haveria a incidência do ICMS no valor total da operação. O fato de haver confecção e manipulação dos medicamentos, agregando outros elementos ao produto original, demonstraria a produção de um bem móvel, entendido como mercadoria, incidindo ICMS.<sup>113</sup>

A decisão do TJRS, porém, foi reformada no STJ, que aplicou as Súmulas 156, 167 e 274 de forma análoga, entendendo a aplicação de ISS quando o serviço é personalizado e quando se destaca a obrigação de fazer, como já a vinha fazendo.

O TJ/RS, então, recorreu ao Supremo Tribunal Federal, sustentando violação aos artigos 155, inciso II, §2º, inciso IX, alínea "b" e o 156, inciso III, da Constituição Federal, em Recurso Extraordinário nº 605.552, que foi reconhecido como de Repercussão Geral.<sup>114</sup>

<sup>111</sup> BRAGA, Gabriella Fernanda Nunes. **Op Cit.** P. 34.

<sup>112</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.158.069/PE.** [...] ICMS. Serviços de Manipulação de medicamentos. Não incidência. Atividade que onsta na lista anexa à Lei Complementar 116/03. Submissão ao ISSQN. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 20 abr. 2010. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200901845935&dt\\_publicacao=03/05/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901845935&dt_publicacao=03/05/2010)>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>113</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70007970825.** Direito Tributário. Ação Declaratória. ICMS. ISS. Manipulação, aviamento e venda de medicamentos. Operação mista. Incidência do ICMS sobre o valor total da operação. Relator: Túlio de Oliveira Martins, 23 fev. 2005. Disponível em: <[https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo\\_busca=ementa\\_completa](https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo_busca=ementa_completa)>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>114</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS.** Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério Objetivo. [...] Relator: Min. Dias Toffoli, 10 ago. 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015541>. Acesso em: 21 out. 2020.

O Plenário do STF julgou recentemente o RE, em agosto de 2020, e fixou tese para fins de repercussão geral (Tema 379): “No tocante às farmácias de manipulação, incide o ISS sobre as operações envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira por elas produzidos, ofertados ao público consumidor.”

**Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS.**

1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo.

3. **À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.**

4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.<sup>115</sup>

Observa-se, mais uma vez, que os Tribunais Superiores reafirmaram a incidência de ISS quando se tratar de elaborações personalizadas, a mesma tese utilizada para impressões gráficas.

### 3.2.6. Construção Civil

A atividade civil, entendida como empreitada, bem como os serviços de reforma, são dispostos na Lista Anexa da Lei Complementar que trata do ISS (LC 116/2003).

Antes da promulgação dessa lei, essas atividades já guardavam guarida no Decreto-Lei 406/68, que dispôs sobre o ICM e o ISS. No artigo 9º desse decreto, tem-se que a base de cálculo da prestação de serviços dos itens 19 e 20 será calculada sobre o preço, deduzindo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços.<sup>116</sup>

<sup>115</sup> Idem.

<sup>116</sup> Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Os itens mencionados se referem aos serviços de empreitada e de reforma, que mais tarde foram reproduzidos pela LC 116/2003 no seu artigo 7º, §2º, bem como nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa, onde o legislador original já dispôs a exceção quanto à base de cálculo:

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).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Dessa forma, tem-se que à essa base de cálculo do ISS não se inclui os valores de materiais adquiridos pelas empreiteiras nas obras de construção civil, ou seja, “fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação”.

O fornecimento de materiais destinados às obras de construção civil, quando feito por lojas, constituem fato gerador de ICMS, e não ISS. Situação diversa seria quando o fornecimento para a construção civil é feito por construtoras, que, por não exercerem atividade mercantil de circulação de mercadorias, não são contribuintes do ICMS, mas sim do ISS.<sup>117</sup>

As empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes de ICMS. Por isso, entendeu o Superior Tribunal de Justiça (RE 804.004/MG) ilegítima a cobrança de ICMS nas operações interestaduais realizadas por empresa de construção civil, quando da aquisição de bens necessários ao desempenho de sua atividade-fim.<sup>118</sup>

Por ser ligada à atividade-fim, essa aquisição não seria de mercadorias propriamente ditas, pois a empreiteira não seria consumidor final; mas sim de insumos para a construção civil, que seriam agregados em seus próprios serviços.

Sobre esse assunto, o STJ chegou até mesmo a sumular o entendimento (Súmula nº 167)<sup>119</sup> de que o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no

---

§2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;

<sup>117</sup> RODRIGUES, Ricardo Schneider. **O ISS e o ICMS na construção civil**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14463/o-iss-e-o-icms-na-construcao-civil>>. Acesso em: 23 out. 2020.

<sup>118</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Construção Civil - ISS ou ICMS?**. São Paulo: Malheiros, 2017. P. 253.

<sup>119</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula STJ nº 167**. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço,

trajeto até a obra, é prestação de serviço, se sujeitando apenas ao ISS. Isso corroborando com o entendimento de que o material produzido na obra seria tributado por meio de ISS.

O STJ passou a enfrentar diversos casos relacionados à base de cálculo do ISS que incide sobre os serviços de construção civil, e chegou ao entendimento de que, uma vez não havendo a incidência de ICMS na mercadoria passível de ser retirada da base de cálculo do ISS, não há que se falar em redução de base de cálculo.

Isso porque, como dito mais acima, as empreiteiras não são contribuintes comuns de ICMS; então, se a aquisição de insumos para a construção civil, simplesmente pelo fato de serem “insumos”, fosse retirada da base de cálculo do ISS, acabaria por resultar na ausência total de taxaçaõ dessa compra, o que não é o intuito.

Sobre isso, o STJ julgou:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. CONSTRUCÃO CIVIL. ISS. BASE DE CALCULO. PREÇO TOTAL DO SERVIÇO. ABATIMENTOS. INVIABILIDADE. CONCRETAGEM. SUMULA 167/STJ.**

1. O ISS incide sobre o preço total do serviço de construção civil. Os insumos adquiridos de terceiros pelo construtor e utilizados na obra compõem a base de cálculo do tributo municipal.
2. Entendimento sumulado no que se refere a concretagem (Sumula 167/STJ).
3. **Sujeitam-se ao ICMS e são excluídas da base de cálculo do ISS somente as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas pela contribuinte.** Precedentes do STJ.
4. Agravo Regimental não provido.<sup>120</sup>

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA.**

1. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: AI 242.276 AgR, Rel. Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 16.10.1999, DJ 17.03.2000; AI 456.722 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Primeira Turma, julgado em 30.11.2004, DJ 17.12.2004; AI 505.364 AgR, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05.04.2005, DJ 22.04.2005; RE 527.820 AgR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe-078 DIVULG 30.04.2008 PUBLIC 02.05.2008; RE 572.811 AgR, Rel. Ministro Ricardo

---

sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1996. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula167.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf)>.

Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>120</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 973.432/MG.** Processual Civil e Tributário. Construção Civil. ISS. Base de Cálculo. Preço total do serviço. Abatimentos. Inviabilidade. Concretagem. Súmula 167/STJ. Relator: Min. Herman Benjamin, 02 dez. 2008. Disponível em:

<[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200701797428&dt\\_publicacao=17/03/2009](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701797428&dt_publicacao=17/03/2009)>. Acesso em: 21 out. 2020.

Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-113 DIVULG 18.06.2009 PUBLIC 19.06.2009; e RE 579.084 AgR, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-118 DIVULG 25.06.2009 PUBLIC 26.06.2009. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: EREsp 149.946/MS, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06.12.1999, DJ 20.03.2000; AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006; REsp 909.343/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.05.2007, DJ 17.05.2007; REsp 919.769/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007; AgRg no Ag 889.766/RR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 25.09.2007, DJ 08.11.2007; AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009; AgRg no REsp 977.245/RR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28.04.2009, DJe 15.05.2009; e REsp 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07.05.2009, DJe 21.08.2009).

2. **É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Conseqüentemente, "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que "as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual"** (José Eduardo Soares de Melo, in "Construção Civil - ISS ou ICMS?", in RDT 69, pg. 253, Malheiros)." (EResp 149.946/MS).

3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.<sup>121</sup>

Esse entendimento foi questionado ao STF, no mérito do RE 603.497/MG, julgado em junho no presente ano. Reconhecida a repercussão geral sobre o tema, entendeu-se não haver violação à Constituição Federal no entendimento construído pelo STJ, uma vez que o artigo 9º, §2º, alínea "a" do DL 406/1968 foi recepcionado pela CF de 1988.<sup>122</sup>

Em conclusão, hoje entende-se que se a empreiteira produz os insumos no próprio local de execução da obra, a tributação será por meio de ISS; se a produção for feita fora do local da obra, haverá incidência de ICMS caso sejam produtos passíveis de serem tributados por meio desse imposto estadual; se não, deverão estar incluídos na base de cálculo do ISS.

<sup>121</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.135.489/AL**. [...] ICMS. Diferencial de Alíquotas. Empresas de Construção Civil. Mercadorias adquiridas para utilização nas obras contratadas. Operações interestaduais. Não incidência. Relator: Min. Luiz Fux, 01 fev. 2010. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200900695023&dt\\_publicacao=01/02/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900695023&dt_publicacao=01/02/2010)>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>122</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 603.497/MG**. Tributário. ISS. Definição da base de cálculo. Dedução dos gastos com materiais empregados na construção civil. Recepção do art. 9º, §2º, b, do Decreto-Lei 406/1968 [...]. Relatora: Min. Ellen Gracie, 04 fev. 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610723>. Acesso em: 22 out. 2020.

## CONCLUSÃO

No presente trabalho, abordamos uma das problemáticas atuais do Direito Tributário, a discussão entre a incidência de ICMS e ISS em situações limítrofes, quando há a existência simultânea de mercadorias e serviços sendo ofertados, as chamadas operações mistas.

A questão se mostra de importante análise uma vez que os impostos são cobrados por entes distintos, o ISS pelos municípios e o ICMS pelos estados, e a solução dada a esses conflitos de competência atinge diretamente a arrecadação de cada ente.

O poder de tributar, concedido pela Constituição Federal, tem como objetivo ser a primeira parcela de competência atribuída às pessoas políticas, por meio do qual elas podem, por meio de suas próprias leis, definir regras próprias para a instituição dos tributos.<sup>123</sup> Uma vez que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos específicos e determinados, que são os chamados fatos geradores, os entes tributantes tem que se ater a isso. O chamado “critério material” é o que define as situações nas quais incidirá cada imposto.

A problemática das operações mistas se traduz na definição do fato gerador do imposto, uma vez que em várias situações do dia-a-dia, mercadorias e serviços são disponibilizados conjuntamente, tornando, nesses casos, difícil, questionável ou até duvidoso saber com certeza se há aplicação de ISS ou ICMS.

Essas situações, em sua maioria trazidas pela modernidade, fazem com que as previsões do legislador original não sejam suficientes para abarcar os novos fatos geradores.

Os conflitos de competência tendem a causar bitributação, porque mais de um ente se entende competente para tributar tal fato. É expressamente vedado pela Constituição quando se trata de impostos; impensável, então, Estados e Municípios tributarem o mesmo fato gerador.

Seja pela ausência de previsão do legislador original, pela aparição de novas situações ou mesmo pela incompatibilidade de algumas soluções dadas por novas leis, que tentam encaixar situações atípicas em critérios materiais que não são compatíveis, somente para não deixar de ser tributado; essa discussão entre ICMS e ISS se alastra, desde a década de 90, com

---

<sup>123</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Op cit.** P. 89.

alguns julgamentos acontecidos até o presente ano, demonstrando o quanto a temática ainda se estende.

Há alguns casos mais clássicos, tal como o de bares e restaurantes, que já possuem entendimento sumulado há anos. Outros, como o da composição gráfica e construção civil, mesmo com súmulas do Superior Tribunal de Justiça, ainda apresentam desdobramentos em sede judicial. Os casos do streaming e da publicidade da internet se mostram como verdadeiras consequências da modernidade, notadamente não pensadas pelo legislador original, que tiveram que ser resolvidas em tribunal utilizando situações análogas.

Pode-se observar, pela breve análise dos casos apresentados, que os tribunais procuram seguir o mesmo caminho de resolução dos conflitos.

Primeiro há uma observação legal, se a modalidade está inserida na LC 116/2003, incidindo dessa forma o ISS. Se na atividade estiver envolvida a circulação de mercadorias, somente incide ICMS se não estiver contida nessa lista. Em situações mistas, deve-se separar a incidência, incide um imposto em cada etapa, dependendo do que for ofertado.

A orientação dos tribunais superiores também parece fazer um juízo lógico de qual tipo de obrigação prevalece: se obrigação de dar, incidirá o ICMS; se obrigação de fazer, incidirá ISS.

Em complemento a isso, quando há produção de algo personalizado, como no caso de composições gráficas ou dos produtos fabricados em farmácias de manipulação, há prevalência do ISS; em casos de produtos feitos “em série”, a serem colocados em prateleiras para a comercialização em massa, a prevalência é de ICMS.

Sempre é importante, também, analisar o objetivo da prestação. Uma vez voltada para a mercantilização, o ICMS é o imposto que sobressai.

Há também algumas soluções que parecem estar fora do critério material esperado para o imposto, somente para o fato gerador não deixe de ser tributado. Isso faz com que alguns doutrinadores apresentem a ideia de novos impostos, com o objetivo de macular certas situações não limítrofes, mas aparentemente fora da zona de incidência dos dois impostos.

Com toda essa exposição, demonstra-se a relevância da temática, envolvendo não só opiniões doutrinárias, como também artigos de lei e, mais importante, jurisprudência, para serem resolvidos de forma lógica e coerente.

E, mesmo ante a complexidade do tema, que os tribunais brasileiros já procuram seguir um caminho de resolução. Mesmo porque, segundo o ministro do STF, o tribunal não pode se apegar a diretrizes jurídicas antigas e se furtar de abarcar situações novas, não permitindo que haja a adaptação dos dispositivos constitucionais aos novos tempos, antes imprevisíveis.<sup>124</sup>

Apesar desse rumo, sabe-se que a modernidade continua apresentando desafios não só ao Direito, mas principalmente; fazendo com que o Poder Judiciário tenha grande importância como mediador de conflitos de competência e garantidor da segurança jurídica.

---

<sup>124</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário, ICMS. Relator: Min. Octávio Gallotti, 26 mai. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 26 out. 2020.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12ª Ed. Salvador: Juspodium, 2018.

ALVES, Francielli. **O exercício da competência tributária municipal na delimitação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços**. 2016. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

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

BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 66, p. 113-114, 1995.

BARRETO, Paulo Ayres. **Conflitos de competência ISS X ICMS**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/conflitos-de-competencia-iss-x-icms/>>

BRAGA, Gabriella Fernanda Nunes. **ISS X ICMS: Casos Polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial**. 2017. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônico de dados [...] *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto Sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>

BRASIL. Senado Federal. Vice-Presidente. **Resolução nº 22, de 1989**. Estabelece alíquotas do ICMS. Brasília: Senado Federal, 19 mai. 1989. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm#:~:text=rsf%2022&text=Estabelece%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20so](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm#:~:text=rsf%2022&text=Estabelece%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20so)>

bre,nas%20opera%C3%A7%C3%B5es%20e%20presta%C3%A7%C3%B5es%20interestaduais>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.365.195/RS**. [...] ISS. Leasing. Cobrança. Local de Prestação de Serviço. Relator: Min. César Asfor Rocha, 5 abr. 2011. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201001965087&dt\\_publicacao=29/04/2011](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001965087&dt_publicacao=29/04/2011)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 747.266/MG**. [...] ISS. Cobrança. Local de Prestação de Serviço. Relator: Min. Luiz Fux, 1 jun. 2006. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200600343929&dt\\_publicacao=19/06/2006](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600343929&dt_publicacao=19/06/2006)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 763.269/MG**. [...] ISS. Fato Gerador. Município Competente para recolhimento da exação. Local onde ocorre a prestação de serviço. Relator: Min. João Octávio de Noronha, 17 ago. 2006. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200600725332&dt\\_publicacao=12/09/2006](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600725332&dt_publicacao=12/09/2006)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 249.937/PA**. [...] Tributário. ICMS. Transporte de mercadoria destinada ao exterior. Isenção. Precedentes. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 11 dez. 2012. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201202290531&dt\\_publicacao=17/12/2012](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201202290531&dt_publicacao=17/12/2012)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.278.024/MG**. [...] Utilização de linha de transmissão e de distribuição de energia elétrica. ICMS sobre tarifa de uso dos sistema de distribuição (TUSD). Impossibilidade. Ausência de operação mercantil. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 14 fev. 2013. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201101406337&dt\\_publicacao=14/02/2013](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101406337&dt_publicacao=14/02/2013)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.158.069/PE**. [...] ICMS. Serviços de Manipulação de medicamentos. Não incidência. Atividade que onsta na lista anexa à Lei Complementar 116/03. Submissão ao ISSQN. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 20 abr. 2010. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200901845935&dt\\_publicacao=03/05/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901845935&dt_publicacao=03/05/2010)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 973.432/MG**. Processual Civil e Tributário. Construção Civil. ISS. Base de Cálculo. Preço total do serviço. Abatimentos. Inviabilidade. Concretagem. Súmula 167/STJ. Relator: Min. Herman Benjamin, 02 dez. 2008. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200701797428&dt\\_publicacao=17/03/2009](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701797428&dt_publicacao=17/03/2009)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 24.193/SP**. Embargos de Divergência. Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e similares. Lei Paulista nº 6.374/89. Legitimidade. Relator: Min. César Asfor Rocha, 13 dez. 1994. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199400345577&dt\\_publicacao=20/02/1995](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199400345577&dt_publicacao=20/02/1995)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 38.315/SP**. Tributário. ICM. Bares e Restaurantes. [...] Relator: Min. Américo Luz, 13 dez. 1994. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199400123884&dt\\_publicacao=13/02/1995](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199400123884&dt_publicacao=13/02/1995)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206/SP**. Constitucional. Tributário. Delimitação da Competência Tributária entre Estados e Municípios. ICMS e ISSQN. Critérios. Serviços de Composição Gráfica. Súmula 156 do STJ. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, 23 mar. 2009. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200802205119&dt\\_publicacao=23/03/2009](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802205119&dt_publicacao=23/03/2009)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.135.489/AL**. [...] ICMS. Diferencial de Alíquotas. Empresas de Construção Civil. Mercadorias adquiridas para utilização nas obras contratadas. Operações interestaduais. Não incidência. Relator: Min. Luiz Fux, 01 fev. 2010. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200900695023&dt\\_publicacao=01/02/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900695023&dt_publicacao=01/02/2010)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 156**. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula156.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula156.pdf)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 163**. O fornecimento de mercadoria com a simultânea prestação de serviços em bares e restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula163.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula163.pdf)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula STJ nº 167**. 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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1996. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula167.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf)>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Recurso Extraordinário nº 615.580 RJ/RG** – Rio de Janeiro. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de Serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Relatora: Min. Ellen

Gracie, 13 ago. de 2010. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral1684/false>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.032.773/SP**. Tributário. Composição Gráfica. Agendas e material de escritório personalizado. Controvérsia quanto à incidência do ICMS ou do ISSQN. [...] Relator: Min. Luiz Fux, 09 fev. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14384840>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 803.296/DF**. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. [...] Relator: Min. Dias Toffoli, 07 jun. 2013. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/AI-803296-AgR-EDv-AgR-ED-terceiros.pdf>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6034**. Direito Tributário. Item 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal 116/2003, incluído pela lei complementar federal 157/2006. [...] Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/654010804/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-mc-adi-6034-rj-rio-de-janeiro>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389/DF**. Constitucional. Tributário. Conflito entre imposto sobre operação de circulação e de transporte intermunicipal e interestadual. [...] Relator: Min. Joaquim Barbosa, 13 abr. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário, ICMS. Relator: Min. Octávio Gallotti, 26 mai. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 144.795/SP**. Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte [...]. Relator: Min. Ilmar Galvão, 19 out. 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209576>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS**. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério Objetivo. [...] Relator: Min. Dias Toffoli, 10 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015541>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 603.497/MG**. Tributário. ISS. Definição da base de cálculo. Dedução dos gastos com materiais empregados na construção civil. Recepção do art. 9º, §2º, b, do Decreto-Lei 406/1968 [...]. Relatora: Min. Ellen Gracie, 04 fev. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610723>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>.

CAMILOTTI, José Renato. Imposto sobre Serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*, São Paulo: Malheiros, nº 01, jan./abr. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. Breves Considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 6, out./dez. 1978.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. Imposto Sobre Serviços. **Revista de Direito Tributário**. v. 48, São Paulo, p. 201/220, abr.-jun./1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método**. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. **Não incidência de ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 73, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologiaque-se-popularizou-na-web.html>>.

DIOMAR, Janaina. **A tributação das plataformas digitais de streaming: A (in)constitucionalidade do convênio ICMS nº 106/2017**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/84302/a-tributacao-das-plataformas-digitais-de-streaming-a-in-constitucionalidade-do-convenio-icms-n-106-2017>>.

FARINA, Laura. **O ISS e a Lei Complementar 116/03: algumas considerações**. 2004. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

FILHO JUSTEN. Marçal. **O imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

FILHO, Paulo César da Silva. **ICMS-Comunicação: regra matriz de incidência tributária, especificidades e aspectos controvertidos**. 2019. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), São Paulo, 2019.

FREITAS, Cynthia Maria Bastos de. **O que mudou na arrecadação do ICMS pelos Estados com a Emenda Constitucional 87/2015**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/57757/o-que-mudou-na-arrecadacao-do-icms-pelos-estados-com-a-emenda-constitucional-87-2015>>.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

GONÇALVES, José Artur Lima. **A imunidade tributária do livro**. P. 123. In: GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. 116 fls. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

GRILLI, Evandro; MOREIRA, Mendes André. **É legítima cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Veja opinião de tributaristas**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>>.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betinagrupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>.

Lima, M. M. de (2015). **A permanência da grade de programação da TV aberta**. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATA, Juselder Cordeiro da *et al* (org.). **Tributação na Sociedade Moderna: economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **Construção Civil - ISS ou ICMS?**. São Paulo: Malheiros, 2017.

\_\_\_\_\_. **ICMS: teoria e prática**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PERES, Gildo Humberto. **A Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e seus reflexos na arrecadação de tributos para os municípios.** Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/a-lei-complementar-87-1996-lei-kandir-e-seus-reflexos-na-arrecadacao-de-tributos-para-os-municipios/>>.

PERNAMBUCO. **Lei Estadual nº 15.730 de 17 de março de 2016.** Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS [...]. Recife: Palácio do Campo das Princesas, 2016. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/2016/Lei15730\\_2016orig.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016orig.htm)>.

RECIFE. **Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991.** Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Recife: Prefeitura do Recife, 1991. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-recife-pe>>.

REIS, Filipe. **Emenda Constitucional nº 87/2015: Retrospectiva e Expectativas para 2019.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/71034/emenda-constitucional-n-87-2015-retrospectiva-e-expectativas-para-2019>>.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70007970825.** Direito Tributário. Ação Declaratória. ICMS. ISS. Manipulação, aviamento e venda de medicamentos. Operação mista. Incidência do ICMS sobre o valor total da operação. Relator: Túlio de Oliveira Martins, 23 fev. 2005. Disponível em: <[https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo\\_busca=ementa\\_completa](https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo_busca=ementa_completa)>.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **O ISS e o ICMS na construção civil.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14463/o-iss-e-o-icms-na-construcao-civil>>.

ROSA, João Henrique de Moraes Machado. **A publicidade na internet e suas formas de tributação.** 2015. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São José dos Campos, 2015.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Deivimar da. **O local do recolhimento do ISS.** 2011. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Vale do Rio Doce, Governador Valadares, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms#:~:text=A%20Resolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20Senado%20cumpre,case%2C%20%C3%A0s%20al%C3%ADquotas%20do%20ICMS.>>>

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação do direito.** 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

ZANELATO FILHO, P. J. A regra-matriz de incidência do ICMS importação. *ÂNIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades*, Curitiba: OPET, Ano VIII, nº 15, jul/dez. 2016.