

FERNANDO DIAS FLEURY CURADO

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS – ESTUDO DE CASOS

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário
pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

São Paulo
2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE**

FERNANDO DIAS FLEURY CURADO

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS – ESTUDO DE CASOS

Área de concentração: Direito Tributário

*Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE,
da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para
obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.*

São Paulo
2013

DEDICATÓRIA

*O amor é uma companhia.
Já não sei andar só pelos caminhos,
Porque já não posso andar só.
Um pensamento visível faz-me andar mais depressa
E ver menos, e ao mesmo tempo gostar bem de ir vendo tudo.
Mesmo a ausência dela é uma coisa que está comigo.
Fernando Pessoa*

*Para minha esposa, namorada e amiga Adriana. Já
não sei andar só pelos caminhos.*

RESUMO

Pretendemos com a presente monografia traçar breve estudo sobre o conhecido conflito tributário de competências entre o ICMS e o ISS, buscando, ao final, a solução de dois casos concretos, atinentes aos serviços gráficos e aos serviços dos provedores de internet.

Para tanto, partimos de três premissas principais, quais sejam: i) a de que a Constituição Federal, no Brasil, reparte, de modo rígido e minudente, as competências entre os entes tributários da Federação; ii) mas que à lei complementar, por força constitucional, cabe papel de extrema relevância na solução dos conflitos de competência entre ICMS e ISS, mormente pelo fato de que compete a tal lei nacional, processada por quórum qualificado, definir o que são os serviços de *qualquer natureza*; e iii) a expressão *serviços de qualquer natureza* tem conteúdo semântico constitucional, diverso dos conceitos equívocos conferidos no âmbito do direito privado.

O resultado é um trabalho singelo, compatível com o tamanho e a profundidade de uma monografia de conclusão de curso no âmbito de uma Especialização. Portanto, não tivemos qualquer pretensão de esgotar a matéria, atendo-se aos objetivos propostos.

Palavras Chave: tributário, conflito de competência, ICMS, ISS, competência constitucional, lei complementar, serviços gráficos, provedores de internet.

ABSTRACT

We intend to present a monographic brief study of the conflict of tax jurisdiction between the ICMS and ISS, seeking, in the end, the solution of two specific cases, relating to graphic services and the services of Internet providers.

On this purpose, we set three main premiss which are: i) the Federal Constitution in Brazil splits the powers between unities of Federation in a rigid and detailed way; ii) but the supplementary law, by constitutional force, has extremely important role in solution of conflicts of competence between ICMS and ISS, especially due to fact that the national law, sued by qualified quorum , defines what are the services of any nature; and iii) the expression "services of any nature" has a constitutional semantic content, diverse from misconceptions concepts conferred by private law .

The result is a simple, compatible with the size and depth of a work of specialization. Therefore, we had no intention of exhausting the subject, attaining to the proposed objectives.

Keywords: tax, jurisdictional conflict, icms, iss, constitutional authority, a supplementary law, graphic services, internet service providers

SUMÁRIO

1. Introdução.....	6
2. Capítulo I – Breve histórico da tributação sobre mercadorias e serviços no Direito Brasileiro.....	7
3. Capítulo II – Repartição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988.....	11
4. Capítulo III - Regra-Matriz de Incidência.....	21
5. Capítulo IV – Critério Material do ICMS.....	23
6. Capítulo V – Critério Material do ISS.....	32
7. Capítulo VI – Papel da Lei Complementar para a resolução dos conflitos de competência entre o ICMS e o ISS.....	39
8. Capítulo VII – Resolução de Conflitos de Competência entre o ICMS e o ISS - Estudo de Casos:	
A) Tributação dos Serviços Gráficos.....	44
B) Tributação dos Provedores de Acesso a Internet.....	46
9. Conclusões.....	49
10. Bibliografia.....	51

INTRODUÇÃO

O atual Sistema Tributário Nacional, que tem origem na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ao prever a tributação sobre o consumo, concebeu dois impostos, um de competência dos Estados e outro na esfera de competência dos Municípios, que são as duas faces de uma mesma moeda, a tributação da circulação das mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Ao invés de criar um imposto único, de âmbito nacional, sobre o valor adicionado, a incidir sobre a circulação de bens corpóreos e incorpóreos, o legislador constitucional de 1965 e, depois, o de 1988, acabou por bipartir tal fato econômico, atribuindo aos Estados a competência para instituir imposto sobre a circulação de mercadorias e aos municípios sobre a circulação econômica de bens imateriais.

O presente trabalho parte de um breve histórico sobre a tributação de mercadorias e serviços no direito brasileiro, por meio do qual buscaremos apresentar o cenário que ensejou a criação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, inspirado no modelo francês e europeu de IVA, mas com as particularidades inerentes à Federação Brasileira, na qual os Municípios gozavam de autonomia administrativa e financeira e, após 1988, foram alçados à condição de pessoas políticas integrantes da Federação.

Em seguida, buscaremos explicar a repartição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988, com sua compleição rígida e detalhada, na qual estão inseridos ICMS e ISS.

No Capítulo III, explicaremos a natureza e as funções da regra-matriz de incidência tributária, assim como de seus critérios, na hipótese e no consequente, para em seguida, nos Capítulos IV e V, analisarmos os respectivos critérios materiais de ICMS e ISS.

O papel da lei complementar para a resolução dos conflitos de competência entre o ICMS e o ISS será por nós analisado no Capítulo VI, para que, finalmente, analisemos os dois casos escolhidos para solução: serviços gráficos e os serviços prestados pelos provedores de internet.

Por fim, são apresentadas as conclusões de nosso trabalho.

Capítulo I – Breve histórico da tributação sobre mercadorias e serviços no Direito Brasileiro

Embora a interpretação histórica seja vista com reserva pela maior parte da doutrina, pensamos que, no esforço da exegese das normas, o enquadramento histórico é de fundamental importância para que obtenhamos o contexto social, político e econômico em que se deu a produção normativa e, com isso, tenhamos, pelo menos em parte, elementos cognitivos para a real compreensão do alcance em que foi produzida a norma sob estudo.

Consoante nos manifestamos anteriormente¹, ao escrevermos, em coautoria, um Manual do ISS, *apesar de privilegiarmos a interpretação teleológica e sistemática da legislação atual, a interpretação histórica pode oferecer interessantes subsídios para nossa compreensão*.

Nesse aspecto, estamos com Carlos Maximiliano, para quem *relativamente ao elemento histórico propriamente dito, há dois extremos perigosos: o excessivo apreço e o completo repúdio*².

Portanto, se é verdade que a interpretação histórica não pode ser a única a lançar luzes sobre o caminho do exegeta, não é menos verdade que ela é, a nosso ver, elemento de significativa importância na compreensão do direito.

Partindo dessa premissa, podemos dizer que o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS e o imposto sobre mercadorias - ICM (sem o “S” dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que viriam a ser incorporados ao imposto estadual com a Constituição de 1988) nasceram com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que, reformando a Constituição de 1946, reorganizou o Sistema Tributário Nacional, dando a este organicidade e sistematização.

Antes da EC 18/1965, a CF/46 atribuía competência aos Estados para o imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais (art. 19, IV) e aos Municípios para o imposto de indústrias e profissões e sobre diversões públicas (art. 29, III e IV).

¹ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**, São Paulo, Método, 2011, p. 23.

² MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 20ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2011, p. 114.

Além disso, os Estados, no exercício de competência residual (art. 21), instituíram o denominado “imposto sobre transações”, incidente sobre certas prestações de serviços, tais como hospedagem, locação de bens móveis, conserto, pintura, construção civil etc³.

O imposto sobre vendas e consignações (IVC), de competência estadual, gravava, basicamente, as vendas (ou consignações) de bens materiais. O imposto de indústria e profissões, de competência municipal, incidia sobre o efetivo exercício da atividade lucrativa, inclusive de prestação de serviços.

Todos esses impostos incidentes, pode-se dizer, sobre o consumo de bens e serviços, inclusive o de competência da União sobre o consumo de mercadorias (art. 15, II, CF/46), não tinham qualquer sistematização, incidindo, muitas vezes, sobre bases sobrepostas e, todos, de forma cumulativa.

Foi nesse cenário que o Ministério da Fazenda, em 1965, constituiu uma Comissão Especial para elaborar um projeto de emenda constitucional que organizasse o sistema tributário nacional, buscando dar a esse uma configuração moderna, que imprimisse as técnicas mais avançadas de tributação.

Em 1954, a França instituiu um imposto sobre valor agregado, incidente sobre as vendas em geral, que até então se dava de modo cumulativo. A técnica, depois elevada, para muitos, a princípio, influenciou a comunidade econômica europeia e também a Comissão Especial da Reforma Tributária no Brasil.

Assim, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que daria as bases para a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, dividiu os impostos em 4 (quatro) seções: i) impostos sobre o comércio exterior; ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; iii) impostos sobre a produção e a circulação; e iv) impostos especiais.

Na seção que trata dos impostos sobre a produção e a circulação, que é a que nos interessa no presente estudo, foram previstos:

1. De competência da União: a) o imposto sobre produtos industrializados (IPI), não-cumulativo; b) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), cumulativo; e c) sobre

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, RT, 1975, p. 45.

- serviços de transportes e de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (ITC), cumulativo;
2. De competência dos Estados: o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores (ICM), não-cumulativo;
 3. De competência dos Municípios: imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (ISS).

No que se refere ao ICM e ao ISS, há uma nítida inspiração, por parte do legislador nacional de 1965, no sistema tributário francês, estruturado em 1954.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes⁴, na concepção do primeiro imposto sobre o valor agregado, em 1954, na França, a venda em geral passou a ser onerada por meio de dois impostos distintos, *ficando os serviços sujeitos a um imposto independente*:

“a) *Taxe sur la valeur ajoutée*, (TVA), com seu campo de incidência abrangendo a venda de produtos ou mercadorias, realizada por produtores ou comerciantes por atacado, inclusive as operações relativas a construção civil e a importação;

b) *Taxe sur les prestations de services*, (TPS), com seu campo de incidência abrangendo *todas as outras operações*, ou melhor: as operações relativas ao comércio a varejo, locação de serviços, e as atividades incluídas na expressão *serviços de qualquer natureza (prestations de service de toute espèce)*, onde estavam situadas as operações de locações de bens móveis, de reparação, de instalação, de publicidade, de bancos, etc.”

De acordo, ainda, com Bernardo Ribeiro de Moraes⁵, “a TPS, no quadro geral dos impostos sobre as vendas, era *um complemento da taxa sobre o valor agregado*, segundo Louis Trotabas⁶; a TPS gravava os serviços pelo preço total, enquanto que a TVA, tributava a respectiva operação pelo valor acrescido”.

Assim, fica bastante clara a opção legislativa do constituinte derivado de 1965, inspirada no modelo francês, de criar um imposto sobre a circulação de mercadorias

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, RT, 1975, p. 18/19.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, RT, 1975, p. 19.

⁶ TROTABAS, Louis, **Finances Publiques**, Paris, Dalloz, 1964, p. 454, in Bernardo Ribeiro de Moraes, **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, RT, 1975, p. 19.

(bem móvel corpóreo – bem material – que se submete à mercancia⁷) e um imposto sobre serviços de qualquer natureza, a gravar a circulação dos bens imateriais (incorpóreos), passando aquele à competência dos Estados da Federação e a este à competência dos Municípios.

Em verdade, pode-se dizer que a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, quanto ao que denominou impostos sobre a produção e a circulação, assim dividiu as competências tributárias:

- 1) Imposto federal sobre produtos industrializados (IPI): a gravar a produção industrial de bens;
- 2) Imposto federal sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), a gravar as operações do mercado financeiro e mobiliário;
- 3) Imposto federal sobre serviços de transportes e de comunicações (ITC), exceto os serviços de natureza estritamente municipal;
- 4) Imposto estadual sobre a circulação de mercadorias (ICM), a gravar a circulação de bens materiais - corpóreos;
- 5) Imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISS), a gravar a circulação de bens imateriais – incorpóreos.

Com isso, buscou-se, como já visto, dar racionalidade ao sistema tributário, dividindo a tributação dos vários setores da economia entre tais impostos, federais, estadual e municipal, de modo a evitar sobreposições de competências e incidências.

Na Constituição Federal de 1988, como veremos no próximo capítulo, foi mantido o imposto sobre produtos industrializados - IPI na esfera da União, assim como o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários - IOF. Os serviços de transporte e de comunicação, exceto transporte intramunicipal, passaram ao âmbito de competência dos Estados, incorporando-se ao ICM, que foi transformado em ICMS. E o ISS foi mantido na esfera dos Municípios.

É isso o que veremos mais detalhadamente no próximo capítulo.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., Malheiros, São Paulo, 2011, p. 44.

Capítulo II – Repartição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988

Competência tributária é o poder conferido a cada uma das pessoas políticas de direito público interno para a criação de tributos. Quem atribui competência, no ordenamento pátrio, é a Constituição Federal.

É norma jurídica de estrutura⁸, visto que se endereça ao legislador ordinário, cominando a este aptidão para, mediante lei, criar tributos, observados os princípios limitativos ao poder de tributar e o devido processo legislativo.

Nas palavras sempre precisas de Roque Carrazza:

“competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.”⁹

Quem confere competência às pessoas políticas – e somente a estas – é a Constituição Federal. Quem exercita, por meio de lei, são exatamente tais pessoas políticas – e somente estas.

Para Paulo de Barros Carvalho:

“a competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”¹⁰

Em verdade, a Carta da República de 1988 procede à divisão de competências entre a União, Estados e Municípios de modo minudente, rígido e exaustivo, listando, a cada um, as normas hipotéticas a serem utilizadas em lei para a criação, em

⁸ Vide Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 154.

⁹ Carrazza, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 567/568.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 236.

abstrato, de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou empréstimos compulsórios¹¹.

Portanto, em nossa Federação, é a Constituição Federal quem reparte as competências entre a União, Estados e Municípios.

Bem de se dizer que a Carta Maior não cria tributo, apenas autoriza a criação. Quem faz nascer o imposto, em abstrato, é a lei ordinária do ente tributante a quem a Constituição conferiu competência.

Características da competência tributária:

Segundo o Professor Roque Carrazza, a competência tributária caracteriza-se pela: I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade de exercício¹².

Paulo de Barros de Carvalho, todavia, entende que apenas 3 (três) de tais características podem de fato resistir a uma crítica mais severa, sendo elas, a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade¹³.

Estamos, nesse quesito, com Roque Carrazza, com exceção da “facultatividade de exercício”. Vejamos.

A competência tributária é privativa

A competência é privativa porque somente pode ser exercida por determinada pessoa jurídica de direito público interno. Talvez seja melhor dizermos exclusiva, já que a competência de um exclui a do outro.

Segundo Roque Carrazza:

¹¹ Para nós, são 5 (cinco) as espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Reconhecemos, todavia, que a divisão das espécies tributárias é tema controverso na doutrina. O próprio CTN, no art. 5º, cita apenas 3 (três) espécies, isto é, impostos, taxas e contribuições de melhoria. O art. 145 da CF/88 faz o mesmo.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 582.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 239.

“no Direito Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no tocante à instituição de tributos, gozam de *privatividade* ou, se preferirmos, de *exclusividade*. A bem dizer, todos eles têm *faixas tributárias privativas*. (...) Em consequência, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política contemplada a virtualidade de criar certo e determinado tributo. Ao fazê-lo, recusa, concomitantemente, esta possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas”¹⁴.

A Constituição Federal de 1988, *no que se refere aos tributos*, traçou rol de competências privativas ou exclusivas a cada pessoa política da federação, elegendo, fatos ou situações, a figurarem na hipótese de incidência da norma legal.

Assim é que a competência conferida, no art. 153, à União, para a instituição de impostos sobre a importação, a exportação, ou a renda, somente por esta pode ser exercida e por ninguém mais.

Do mesmo modo, a competência conferida aos Estados da Federação, no art. 155, II, da Carta Republicana de 1988, para criar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a estes pertence – e somente a estes.

Registramos, quanto à característica da privatividade, o posicionamento contrário do Professor Paulo de Barros Carvalho. Embora não o acompanhemos, nessa lição, seu raciocínio é, como sempre, original e intrigante:

“Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão para a emissão de proposições descritivas do direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos *extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União.”¹⁵

Com o devido respeito, essa é mesmo uma exceção (a da competência extraordinária da União) que confirma a regra. Podemos dizer, portanto, que, à exceção de situação absolutamente extraordinária (guerra externa ou sua iminência), a instituição de imposto sobre determinado fato ou situação, previsto pela Constituição Federal, pertence exclusivamente à pessoa política rigidamente determinada pelo mesmo texto constitucional.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 584.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 240.

Diga-se, ademais, que a privatividade de competência dos tributos é pressuposto fundamental para a resolução dos conflitos de competência entre os entes da federação, como veremos adiante. A partir de tal premissa, traçamos com maior rigor os traços limítrofes entre a competência de uma pessoa e as das demais.

Veja-se que mesmo no caso das taxas e contribuições de melhoria, há que se falar em privatividade de competência. É que há doutrinadores que classificam como comum a competência relativa às taxas e contribuições de melhoria, já que o texto constitucional traça fato jurídico genérico, a ser eleito como hipótese de incidência do tributo, ao contrário do que ocorre com os impostos.

Assim, para as taxas, a instituição demanda a prestação de serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia. Todavia, mesmo nesse caso, a competência é privativa, já que determinada pessoa política somente poderá instituir taxa, por exemplo, pela prestação de serviço que ela mesma prestou; jamais pela prestação de serviço de outro ente político. Com a contribuição de melhoria se dá o mesmo. Caberá a instituição por obra pública que ela mesma realizou e da qual tenha decorrido valorização imobiliária.

A competência tributária é indelegável

Além de privativa, a competência tributária é indelegável, vale dizer, não pode um ente político delegar a outro o exercício de tal poder.

O que se pode delegar é a capacidade tributária ativa, ou seja, a competência para arrecadar e fiscalizar o tributo, jamais para instituí-lo.

De modo que um município que não institua o imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência lhe foi outorgada pelo art. 156, III, da Constituição, não poderá delegar tal atribuição a um município vizinho, por exemplo, ou ao estado da Federação em cujo território esteja situado.

A competência tributária é incaducável

Não se aplica a regra de decadência à competência tributária de uma pessoa política. Ainda que esta fique 10, 20 ou 30 anos sem instituir o tributo de sua competência, poderá fazê-lo a qualquer momento.

É o que se dá, por exemplo, com a União Federal, que até a presente data não instituiu o imposto cuja competência a ela foi outorgada pelo art. 153, VII (imposto sobre grandes fortunas). A qualquer momento poderá fazê-lo, respeitadas a forma e os limites constitucionais.

A competência tributária é inalterável

A inalterabilidade da competência tributária quer dizer que não é dado à pessoa política ampliar a competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal. Isso porque, como vimos, a competência advém diretamente da Carta Maior, podendo o ente federado exercitá-la nos estritos contornos traçados pelo texto constitucional.

Paulo de Barros Carvalho, neste ponto, também critica essa característica. Segundo o mestre, “a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza”¹⁶.

É verdade, mas o que a característica acima proposta quer demonstrar é a inalterabilidade pela própria pessoa política que institui o tributo, sendo nosso dever reconhecer que o legislador constitucional derivado poderá fazê-lo, desde que respeitados os cânones pétreos da Constituição Federal, como o pacto federativo, a resguardar autonomia a cada pessoa política.

A competência tributária é irrenunciável

Não poderá também o ente político renunciar à competência tributária a ele conferida pela Constituição Federal. Caso o legislador de determinada pessoa política

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 240.

aprovasse lei renunciando a determinado tributo, tal norma seria absolutamente inconstitucional.

A competência tributária é facultativa?

A maior parte da doutrina vem defendendo esta característica da competência tributária. Roque Carrazza diz que:

“na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelos seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre, é claro, por meio de lei”¹⁷.

Paulo de Barros Carvalho aponta a característica como regra geral, trazendo o ICMS como exceção, o que veremos adiante. Para ele:

“a União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma do que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame. E o mesmo se dá com os municípios, que, em sua maioria, não produziram a legislação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, conquanto não lhes falte, para isso, aptidão legislativa. Todavia, a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame”¹⁸.

Não concordamos com os Mestres. Na verdade, para nós, a competência tributária não é, de modo absoluto, facultativa para qualquer tributo, muito menos para o ICMS e para o ISS, como veremos a seguir, de modo mais detalhado.

É que a edição da Lei Complementar nº 101/2000, denominada “Lei da Responsabilidade Fiscal – LRF”, acabou por extrair da Constituição Federal significação nova para a gestão fiscal. Não queremos dizer com isso que a lei complementar alterou princípios constitucionais ou as normas do texto maior. Nem tampouco que a LC sirva de baliza ao texto constitucional e não o contrário. É claro que a LC 101 deve ser antes de tudo amparada pelo texto constitucional. Apenas dizemos que, ao interpretar as normas e

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 758.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 240/241.

configurações constitucionais das finanças públicas, a LC 101 estabeleceu a responsabilidade fiscal como preceito basilar para a gestão da receita e da despesa dos órgãos públicos e, com isso, obteve exegese que atende ao clamor público por responsabilidade.

Nesse contexto, o art. 14 da citada LRF exige uma série de medidas para a renúncia fiscal, como estimativa orçamentária e medidas compensatórias, de modo que a facultatividade não pode ser entendida como característica da competência tributária, pelo menos não nos moldes em que trazida pela maior parte da doutrina.

Como disse o Ministro Menezes Direito, ao proferir seu voto na ADI 3.790/AgR/PR, “com efeito, a LRF, ao tratar de normas e princípios de finanças públicas, buscando estabelecer um equilíbrio definitivo entre as receitas e despesas, prevê limitações e condições a serem obedecidas pelos entes políticos na concessão de benefícios e incentivos fiscais”.

De modo que não se pode entender mais que seja a facultatividade uma característica absoluta da competência tributária. Sob a razão da responsabilidade na gestão fiscal, o ente público deve atender aos requisitos do art. 14 da LRF para deixar de exercitar sua competência.

A questão da facultatividade ganha relevos especiais no caso do ICMS e no do ISS, o que veremos a seguir.

A competência tributária no ICMS

Se para nós a facultatividade no exercício está longe de ser característica absoluta da competência tributária, no ICMS a questão ganha contornos mais fortes.

O ICMS é imposto de competência estadual, mas sua instituição é de cunho obrigatório, sob pena de abalo ao equilíbrio federativo, no que tange aos aspectos tributário e econômico.

Isso ocorre pelas características nacionais do tributo, em especial pela não-cumulatividade do imposto.

Segundo o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o ICMS “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”.

Deste modo, para que possa haver o sistema de não-cumulatividade, pela qual o imposto devido em cada operação é compensado com o cobrado nas operações anteriores, é preciso que as regras atinentes a esse sistema sejam nacionais e que o imposto, portanto, tenha sido instituído em cada um dos estados da Federação.

Ainda, de acordo com a alínea “g” do inciso XII do referido § 2º do art. 155 da CF, cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Assim, para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, bem como para sua revogação, há necessidade de decisão deliberativa comum, o que se dá pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão deliberativo colegiado, onde tomam assento os Secretários de Fazenda de cada um dos estados da Federação e do Distrito Federal.

Deste modo, como se vê, não há facultatividade no exercício da competência tributária no ICMS, o que será visto com maior detalhamento no capítulo atinente ao critério material do imposto.

A competência tributária no ISS

O ICMS, como vimos acima, é exceção, segundo a maior parte da doutrina, à característica da “facultatividade da competência tributária”¹⁹.

Como defendemos ao tratar da questão da facultatividade da competência tributária, para nós, a competência tributária não é, de modo absoluto, facultativa. No caso do ICMS, a facultatividade inexistente e nesse ponto, a doutrina é assente.

A nosso ver, com o ISS dá-se o mesmo, pelo menos a partir da edição da Emenda Constitucional nº 37, de 2002.

¹⁹ Vide Paulo de Barros Carvalho. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed., Noeses, São Paulo, 2009, p. 249/252. Ver também Roque Antonio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., Malheiros, São Paulo, 2012, p. 763 e ss.

Referida EC introduziu dois incisos ao § 3º do art. 156 da Constituição Federal, que acabam com a facultatividade da competência tributária do ISS.

É que, embora o imposto esteja sob a competência dos entes federados locais, ao lado do ICMS, o ISS também tem aptidão nacional e deve seguir padrões mínimos para que não haja desequilíbrio na tributação e distorções na alocação econômica de bens e serviços, comprometendo a Federação.

Assim, os incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição determinam:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

No intuito de regular tais dispositivos, enquanto a lei complementar não o fizer, o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias, também introduzido pela aludida EC 37/2002, determinou:

Art. 88. 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.”

De modo que o traçado constitucional do ISS impede que o imposto seja gravado a alíquota inferior a 2% (dois por cento), com exceção para os serviços de construção civil (itens 32, 33 e 34 da lista da LC 56/87, atualmente subitens, 7.02, 7.04 e 7.05 da lista anexa à LC 116/2003).

Assim, se alíquota menor que 2% é vedada constitucionalmente, facultatividade de competência tributária não há. Veja-se que o inciso II do art. 88 do ADCT acima destacado veda, inclusive, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2% (dois por cento).

Em recente acórdão, exarado nos autos da ADI nº 0268693-38.2012.8.26.0000, ajuizada pelo Prefeito do Município de São Paulo, o Órgão Especial do

Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de lei municipal de Poá, que concediam benefícios fiscais, diretos e indiretos, relativos ao ISS, de modo a violar a alíquota fixada pelo art. 88 do ADCT.

De modo que, a nosso ver, resta clara que a competência para instituir o ISS e cobrar tal imposto nos moldes definidos pela Constituição Federal e Lei Complementar regulamentadora é imperativa, não havendo qualquer facultatividade em referido exercício.

Capítulo III - Regra-Matriz de Incidência Tributária

Com origem nas lições do filósofo e pensador do Direito Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária - RMIT é norma tributária em sentido estrito, aquela que cuida, de fato, da incidência do tributo. Como norma, representa um juízo hipotético condicional, isto é, dada a ocorrência de um fato no mundo fenomênico (hipótese), deve ser a consequência (relação jurídica a ligar sujeito ativo e passivo).

A RMIT é uma norma de comportamento, de cunho geral e abstrato, composta por um pressuposto – uma hipótese – e um consequente - a instauração de uma relação jurídica, caso aquela hipótese seja concretizada. Traz ela em seu conteúdo hipótese tributária, com abstração e generalidade, que representa uma ação ou um fato de uma pessoa ou, ainda, um “agir” do Estado e, como consequente, uma relação, que obrigará essa pessoa, física ou jurídica, a cumprir uma prestação pecuniária, devida ao Estado, por si ou por sujeito delegado.

De importância indiscutível para o direito tributário, a RMIT, construída a partir dos enunciados dispersos no texto legal, será capaz de demonstrar, em primeiro lugar, a compatibilidade ou não, da norma tributária em sentido estrito com o texto constitucional e, ainda, o fenômeno da incidência tributária.

Consoante assevera a Professora Aurora Tomazini de Carvalho, basicamente, *duas são as funções da regra-matriz: (i) delimitar o âmbito de incidência normativa; e (ii) controlar a constitucionalidade e legalidade normativa*²⁰.

Como vimos, portanto, sendo a regra-matriz de incidência tributária norma tributária em sentido estrito, apresenta ela hipótese e consequente, com cada um de seus critérios. Vejamos quais são eles, já que nos capítulos III e IV estudaremos os critérios materiais do ICMS e do ISS.

Os critérios da hipótese da RMIT tributária são:

- a) **Critério Material:** é o núcleo da hipótese, caracterizado por uma ação (verbo + complemento) ou até mesmo um “ser” ou um “estar”. No caso de uma ação, podemos exemplificar com “auferir renda” e no que tange a um estado da pessoa, “ser proprietário de um veículo automotor”.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito, 2ª Ed., São Paulo, Noeses, 2010, p.412.

- b) **Critério Espacial:** é o espaço geográfico em que o fato tributário deve ocorrer. É o local de concretização da hipótese de incidência, podendo se dar, até mesmo, fora dos limites territoriais de validade da lei.
- c) **Critério Temporal:** é o momento de ocorrência do fato previsto na hipótese e que gerará o liame, de natureza obrigacional, entre sujeitos ativo e passivo, para a prestação pecuniária devida ao Estado.

No conseqüente da RMIT estão:

- d) **Critério pessoal:** permite identificar os sujeitos da relação jurídica, surgida com o fato jurídico-tributário. São os sujeitos ativo e passivo, ou seja, quem ocupará o pólo ativo da obrigação tributária (credor) e o pólo ativo (devedor)
- e) **Critério quantitativo:** é o que define o quanto deverá ser pago de tributo, o que é apontado pela base de cálculo e alíquota que sobre a base incidirá.

Cabe-nos dizer que não é a Constituição quem estabelece a regra-matriz de incidência do tributo, porque, como vimos, não é a Carta Maior quem cria o tributo, e sim a lei ordinária do ente tributante.

Mas a Constituição explicita o critério material do tributo, o núcleo da hipótese da RMIT, constituído, como vimos, por um verbo + complemento, a ensejar a incidência da norma tributária.

É o núcleo da hipótese – o critério material – em conjunto com a base de cálculo que definem, para nós, diante de que tributo estamos. Essa conclusão decorre do estabelecido no art. 154, I, da Constituição Federal²¹.

Nos próximos capítulos exporemos o critério material do ICMS e do ISS.

²¹ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
(...)

Capítulo IV – Critério Material do ICMS

Como foi visto no Capítulo III, é a lei de criação do tributo que traça os critérios da Norma-Matriz de Incidência.

Entretanto, também como asseverado acima, a Constituição Federal é quem explicita o núcleo da hipótese de incidência, o critério material.

É por essa razão que partiremos da Constituição da República de 1988 para compor o critério material do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Como já tivemos oportunidade de asseverar neste trabalho, a Carta da República de 1988 procede à divisão de competências entre a União, Estados e Municípios de modo minudente, rígido e exaustivo, listando, a cada um, as normas hipotéticas a serem utilizadas em lei para a criação, em abstrato, de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou empréstimos compulsórios.

Portanto, o conhecimento do critério material do ICMS e do ISS é de essencial importância para a resolução dos conflitos de competência entre tais impostos.

Para nós, da Constituição Federal extrai-se o núcleo da hipótese de incidência, critério último para apartar onde começa e onde termina a competência de um ente federado para instituir determinado tributo.

À lei complementar, como veremos no Capítulo VI, restará a resolução de áreas nebulosas, casos em que não é mesmo possível extrair do texto constitucional a solução para o conflito.

Segundo Geraldo Ataliba:

“o aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que mais importante e decisivo há na sua configuração.”²²

Vamos, portanto, ao critério material do ICMS.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2013, p.106.

Há quem sustente que o ICMS não é um imposto, mas sim mais de um imposto, haja vista que o tributo não é composto por um único critério material (verbo + complemento), mas por pelo menos 5 (cinco) ou seis (seis) critérios.

Nesse sentido, as lições de Roque Carrazza:

“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.”²³

Com a devida vênia, para nós, o imposto é um só mesmo, ainda que gestado com a composição de vários e diferentes critérios. A fundamentar nossa assertiva está o fato de que o regime jurídico do referido tributo é um só, ainda que, repita-se, os critérios materiais sejam vários. Neste sentido, a Constituição Federal determina que o imposto – ICMS – seja *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* (art. 155, § 2º, I, CF), independentemente de qual o critério esteja-se a tratar.

De qualquer modo, assentimos que, de fato, os critérios materiais sejam vários. Vamos a eles. repisando que o critério material é sempre formado por um verbo + complemento:

a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias

Este núcleo da hipótese de incidência do imposto está colocado no art. 155, II, da CF²⁴. Consiste no *realizar operações relativas à circulação de mercadorias*.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 37/38.

²⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

Veja-se que o fato jurígeno a originar a incidência do imposto, se previsto na lei de criação, é a realização de *operações* de circulação de mercadorias e não simplesmente a circulação delas.

O termo *Mercadoria*, segundo De Plácido e Silva, “é especialmente empregado para designar as *coisas móveis*, postas em mercado”²⁵. É bem destinado à mercancia. O destino, portanto, do bem, é de fundamental importância para que ele possa ser considerado uma mercadoria.

Segundo Paulo de Barros Carvalho: “o étimo do termo mercadoria está no latim *mercatura*, significando tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda, isto é, o que se comprou para pôr à venda”.²⁶

Para Roque Carrazza:

“não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia.(...) Daí que a existência de uma mercadoria não está na natureza do bem móvel, mas na sua destinação. Se o bem móvel for objeto de comércio – vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou ao consumidor final -, então, sim, ele é juridicamente uma mercadoria.”²⁷

Mercadoria, portanto, é o bem móvel corpóreo destinado ao comércio, à mercancia.

E operação? *Operação* dá-nos a ideia de negócio jurídico, destinado a produzir a circulação da mercadoria. O ICMS tributa a circulação jurídica da mercadoria e não a mera circulação física. É aquela circulação que pretende gravar a cadeia de produção e de consumo.

Assim, a mera circulação física da mercadoria não constitui fato jurídico suficiente à incidência do imposto. É preciso que a mercadoria destine-se ao comércio ou ao consumo final, transferindo a propriedade do bem.

(...)

²⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 27ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 912.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 730.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 44.

Como nos ensina Paulo de Barros Carvalho, “*Circulação*, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa a outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio”.²⁸

Portanto, nesse que é o núcleo jurídico mais antigo e característico da hipótese de incidência do ICMS, podemos concluir que há incidência do ICMS *quando se realiza um negócio jurídico, capaz de transmitir a propriedade de um bem móvel corpóreo a outrem, seja para que este o comercie ou o consuma*.

Dáí auferirmos que a mera saída de um estabelecimento a outro do mesmo comerciante não constitui fato jurígeno, capaz de gerar a incidência do ICMS. Também a venda de um bem do ativo fixo do comerciante não caracteriza a incidência do imposto, visto que tal bem não pode ser considerado uma mercadoria, bem móvel corpóreo destinado à mercancia.

Somente o negócio jurídico capaz de transmitir a propriedade de um bem móvel corpóreo a outrem, para fins de comércio ou consumo final dá ensejo à incidência do imposto.

Não há incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, conforme definição da alínea “a” do inciso X, do § 2º do art. 155, da CF, adotando-se a máxima de desonerar as exportações de bens e serviços.

O art. 2º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, lei nacional que dispõe sobre o ICMS, prescreve que o imposto incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

No caso do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, a lei complementar em questão acabou por consolidar antiga jurisprudência do STF²⁹ e do STJ³⁰.

Embora esse conflito de competência, entre ICMS e ISS, não seja objeto de nosso trabalho, pensamos que a natureza dessa atividade econômica (fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares) é de autêntica prestação de serviços.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 730.

²⁹ RE 144.795-8

³⁰ Súmula 163: O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Quem vai a um restaurante, não vai comprar arroz, feijão ou carne, mas sim um serviço de elaboração da refeição, no qual são utilizados insumos materiais. De modo que o restaurante compra mercadorias (arroz, feijão e carne), mas vende serviços.

b) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que a prestação se inicie no exterior

A prestação de serviços, em regra, é tributada pelo ISS, como veremos no próximo capítulo, que trata na Regra-Matriz de incidência desse imposto municipal.

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, todavia, por determinação constitucional, é de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, a teor do já referido art. 155, II, CF³¹.

Transporte, segundo De Plácido e Silva, vem de :

“transportar, do latim *transportare* (levar além, conduzir para outro lugar), gramaticalmente exprime a *ação de conduzir*, ou de levar coisas e pessoas, em aparatos apropriados, de um a outro lugar. Assim, *transporte* é a própria *condução*, ou a *deslocação* de coisas, ou pessoas, em veículos ou meios apropriados a esse mister”³².

O que se tributa, em verdade, pelo ICMS, não é o transporte interestadual ou intermunicipal, mas sim a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, o que pressupõe a existência de um prestador do serviço e de um tomador e, ainda, de um preço.

Excluída da incidência do imposto estadual está a prestação de serviço de transporte de natureza municipal, vale dizer, aquele serviço de transporte que não ultrapassa as divisas do território do município.

Deve ser dito, ainda, que a prestação dos serviços de transporte pode ter por objeto pessoas ou coisas e, ainda, valer-se de qualquer veículo, seja terrestre, aquático ou aéreo.

³¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

³² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 27ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 1426.

Neste passo, cabem mais uma vez as preciosas lições do Professor Roque Carrazza, para quem “este serviço pode ser prestado por qualquer tipo de veículo: automóvel, caminhonete, caminhão, barco, avião, trem, e assim avante”³³.

Assim, prestar serviços de transporte significa levar ou conduzir pessoas ou coisas, de um ponto a outro, por meio de qualquer veículo. Caso o serviço ultrapasse as divisas territoriais do Município, então a incidência será do ICMS, inclusive para fora dos limites do Estado da Federação.

Entretanto, se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal forem prestados a destinatário no exterior, não haverá incidência do ICMS, em clara hipótese de imunidade conferida pela alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155 da CF.

c) prestar serviços de comunicação, ainda que a prestação se inicie no exterior

Este núcleo da hipótese de incidência do imposto também está colocado no art. 155, II, da CF³⁴.

A comunicação implica a transmissão de uma mensagem por parte de um emissor a um receptor. De modo que havendo um emissor, um receptor e uma mensagem, dirigida do primeiro ao segundo, haverá, por certo, comunicação.

Todavia, não é esse o fato econômico previsto no texto constitucional e que pode configurar o critério material da hipótese de incidência do ICMS.

Vejam que em uma sala de aula, o professor (emissor) transmite sua aula (mensagem) aos alunos (receptores), configurando-se, segundo a definição conceitual que passamos acima, uma espécie de comunicação. Entretanto, não é esse fato econômico, ainda que oneroso, objeto do núcleo da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de comunicação.

Na verdade, o que o ICMS atinge é a prestação onerosa do serviço de comunicação, que consiste na disponibilização de meios, para que o emissor transmita uma mensagem ao receptor.

Além do mais, para que o fato econômico seja, do ponto de vista jurídico, apto a ensejar a incidência do imposto estadual, é preciso haver a bilateralidade, isto

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 193.

³⁴ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

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

(...)

é, que o receptor também possa ser emissor, de modo que as mensagens transitem de um para outro.

A conclusão acima advém do próprio texto constitucional, que separa os conceitos de comunicação e de radiodifusão sonora, de imagens e sons, consoante art. 21, XI e XII, “a”, da Constituição Federal³⁵.

Conforme leciona Roque Carrazza:

“a só leitura destes dispositivos constitucionais deixa patenteada a ideia de que os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens não são considerados, por nossa Lei Maior, serviços de telecomunicação. Assim é porque no serviço de radiodifusão não há troca de mensagens entre o emissor e o receptor dos sinais (e esta bilateralidade, como vimos, é fundamental para que ocorra o *fato impositivo* do ICMS-Comunicação)”³⁶.

Deste modo, o critério material do ICMS-Comunicação, é prestar serviço oneroso de comunicação, o que pode ser definido como o fornecimento oneroso de meio apto a possibilitar a transmissão de mensagens, sonoras, de sons e imagens, de um transmissor a um receptor e deste àquele.

Não se confundem com a prestação de serviços de comunicação todos os serviços agregados ou adicionados que auxiliem ou complementem a prestação dos serviços de comunicação.

d) promover a entrada de bem ou mercadoria provenientes do exterior do país

A materialidade acima apontada está prevista na alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal³⁷.

³⁵ Art. 21. *Compete à União:*

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;

(...)

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 213.

³⁷ Art. 155(...)

§ 2º(...)

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;

O ICMS-Importação incide 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 sua finalidade.

Veja-se que, neste caso, o imposto estadual não incide somente sobre as mercadorias importadas, mas também sobre qualquer bem, ainda que o importador não seja contribuinte habitual do imposto e qualquer que seja sua finalidade.

Segundo o Professor José Eduardo Soares de Melo:

“o imposto deverá ser exigido sem considerar a destinação da coisa importada (mercancia, industrialização, prestação de serviços, integração no ativo fixo, consumo, uso particular, etc.). Em consequência, também poderá haver ônus tributário mesmo nos casos de admissão temporária concernente a bens que devam permanecer no país durante prazos determinados em razão de diversificadas situações, tais como feiras, exposições, congressos, pesquisas científicas, espetáculos artísticos, competições esportivas, promoções, reposição e conserto em virtude de garantia”³⁸.

De se registrar que a materialidade do ICMS-Importação foi substancialmente ampliada pela edição da Emenda Constitucional 33/2001. Antes dela, ficou pacificado pela jurisprudência do STF que a importação por não-contribuinte não se sujeitava à incidência do ICMS³⁹.

e) realizar operações de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica

O critério material em questão decorre do que determina a Constituição Federal, no § 2º, X, “b” e § 3º, ambos do art. 155⁴⁰.

Segundo as lições do Professor Roque Carrazza, “este tributo [para nós, critério material] encontra sua origem no antigo imposto único sobre operações relativas

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**, 7ª ed., São Paulo, Dialética, 2004, p. 46.

³⁹ Vide RE 331444 AgR/RJ

⁴⁰ Art. 155(...)

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

(...)

X – não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, que era de competência da União, nos termos do art. 21, VIII, da Carta de 1967/1969”⁴¹.

f) prestar serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, quando houver fornecimento de mercadoria

Para nós, esse é mais um fato jurídico a fazer parte do núcleo da hipótese de incidência do ICMS, conforme previsto pela alínea “b” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal⁴².

Consoante já asseveramos acima, em regra, a competência para gravar a prestação de serviços de qualquer natureza é dos Municípios. Mas como veremos no Capítulo V, é a lei complementar quem define quais os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo imposto municipal.

Caso esteja a se cuidar da prestação de serviço não previsto na lei complementar de que cuida o art. 156, III, da Constituição Federal e tal serviço envolva o fornecimento de mercadoria, o fato jurídico em questão será alcançado pelo ICMS. É o que diz textualmente a alínea b do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF.

Com isso, pensamos, dentro do reduzido escopo de que cuida o presente estudo, termos cuidado dos principais aspectos do critério material do ICMS.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 290.

⁴² Art. 155(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

(...)

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

Capítulo V – Critério Material do ISS

Conforme afirmamos no Capítulo III, ao cuidarmos da Regra-Matriz de Incidência Tributária e de seus critérios, da hipótese da norma e de seu consequente, o critério material é caracterizado por uma ação (verbo+complemento) ou até mesmo um “ser” ou “estar”.

No caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o critério material é “prestar serviços de qualquer natureza”. Tal conclusão decorre da dicção do art. 156, III, da Constituição Federal, segundo o qual compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Deste modo, a análise do critério material desse imposto municipal passa, necessariamente, pelo conceito de “serviços de qualquer natureza” e, ainda, pelo papel da lei complementar referida no supracitado comando constitucional.

a) Conceito de “Serviço de Qualquer Natureza”

Em primeiro lugar, o art. 156, III, da Constituição, excluiu da materialidade do ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, já que esses, como vimos, encontram-se inseridos na hipótese de incidência do ICMS.

Assim, em que pese tais serviços estejam insertos no conceito de “serviços de qualquer natureza”, por expressa determinação constitucional, fazem parte da materialidade do ICMS e não do ISS.

Pois bem.

Consoante vimos no Capítulo I, quando traçamos um ligeiro panorama histórico acerca da tributação sobre mercadorias e serviços no Direito Brasileiro, o ISS foi concebido para gravar a circulação dos bens imateriais (incorpóreos), assim como o ICM foi gestado para incidir sobre a circulação de bens materiais ou corpóreos (mercadorias).

Esse o conceito que extraía a doutrina tradicional e a jurisprudência pátria - esta última até a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 116.121/SP - da locução “serviços de qualquer natureza”, jurisprudência essa que vem evoluindo, a nosso ver, diante dos acórdãos exarados nos RE 547.245 e 592.905, que acabaram por reconhecer a

incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, exceto na modalidade “leasing operacional”.

Segundo o entendimento traçado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 116.121/SP, o conceito de serviço é definido pelo direito civil, o qual se circunscreve às “obrigações de fazer”, em contraposição às “obrigações de dar”.

De modo que de acordo com esse posicionamento, somente podem constituir materialidades do ISS aquelas obrigações que constituem um fazer, uma atividade decorrente de esforço humano.

É isso o que conclui o Professor Aires Barreto, para quem “consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra)”⁴³.

Essa doutrina, hoje majoritária e que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal desde o julgamento da RE 116.121, toma por fundamento o fato de que o direito tributário vale-se dos conceitos do direito privado, à luz da determinação contida no art. 110 do CTN⁴⁴.

Segundo José Eduardo Soares de Melo:

“considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontando com os âmbitos do IPI e do ICMS”⁴⁵.

Com o devido respeito aos posicionamentos acima expressados, não é o que pensamos em relação ao conceito de “serviço de qualquer natureza”.

O legislador constituinte de 1988, seguindo os preceitos anteriormente criados, como vimos no Capítulo I, pela Emenda Constitucional nº 18/65, à Carta Federal de 1946, cuidou de conferir competência aos Municípios não para instituir um imposto sobre serviços, mas sobre serviços *de qualquer natureza*.

Quis a Constituição Federal, com isso, segundo entendemos, desatrelar o conteúdo da norma do texto maior àquele vigente no direito privado, optando,

⁴³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 45.

⁴⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 36.

uma vez mais, por dotar os entes locais da competência para instituir imposto sobre a circulação econômica de bens imateriais.

Nesse sentido já nos manifestamos em momento anterior, em nossa obra⁴⁶:

“De fato, parece-nos que, se o constituinte tivesse a intenção de restringir a competência municipal às obrigações de fazer, não teria se referido a serviços de *qualquer natureza*.

Ademais, o próprio Código Civil brasileiro dispõe que o empresário dedica-se à produção ou *circulação* de bens ou de *serviços* (art. 966), reconhecendo a característica de *circulação econômica* em relação aos serviços.”

Quanto a este último aspecto, é preciso destacar que no próprio direito privado, a dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar vem perdendo força, não sendo possível extrair do Código Civil Brasileiro o conceito de serviço de qualquer natureza, muito menos de que se cuida de obrigação de dar.

Neste sentido, são preciosas as lições do Ministro Cezar Peluso no julgamento do RE 547.245/SC (ISS incidente sobre *leasing*):

“Senhor Presidente, eu também peço vênica para acompanhar o eminente Relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer.

O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam. O contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar, razões pelas quais eu acompanho o inteiramente o Relator.”

Veja-se, neste diapasão, que nem mesmo no Direito Privado o conceito de *serviço* é uníssono.

O Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90) define *serviço* como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração,

⁴⁶ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**, São Paulo, Método, 2011, p. 41/42.

inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (Art. 3º, § 1º, CDC).

E a própria Constituição Federal, ao definir os serviços de comunicação como *serviços*, acabou por não adotar o conceito de *obrigação de fazer*.

Consoante nos manifestamos em nossa obra, já referida⁴⁷:

“É interessante lembrar que a própria Constituição Federal, ao se referir à competência tributária dos Estados (art. 155, II), consigna que os serviços de comunicação são exatamente isso: serviços, muito embora não possam ser reduzidos a obrigação de fazer.

Basta visualizar a atividade das empresas telefônicas em relação às chamadas convencionais. A comunicação não é feita pelas concessionárias de telefonia, mas sim pelas pessoas que transmitem signos linguísticos sonoros um ao outro (quem faz alguma coisa, com o equipamento disponibilizado pela empresa telefônica, são os usuários do serviço, e não a prestadora).

O papel da empresa telefônica é fornecer os meios para que esses sons emitidos por um usuário cheguem aos ouvidos do outro, que se encontra distante.”

Assim, atribuir ao conceito de serviço *de qualquer natureza* aquele advindo do direito privado, relativo à *obrigação de fazer*, é fazer tábula rasa da expressão “de qualquer natureza” constante do inciso III do 156 da Constituição Federal, a gravar de modo indelével a competência dos Municípios para instituir impostos sobre serviços *de qualquer natureza*.

De modo que, para nós, a definição de serviço de qualquer natureza prescreve a circulação de bens imateriais, na forma definida por lei complementar.

Deve ser ressaltado, todavia, que não basta a mera circulação do bem imaterial para que esteja presente o fato jurídico a ensejar a imposição do ISS. Há que estar presente o conteúdo econômico.

Vale dizer, somente a circulação econômica do bem imaterial poderá dar ensejo à imposição do ISS.

Concluindo, o critério material do ISS deve ser tido como “prestar serviços de qualquer natureza”, considerados os serviços de qualquer natureza como a “circulação econômica de bens imateriais”.

b) Papel da Lei Complementar a que se refere o art. 156, III, da CF

⁴⁷ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**, São Paulo, Método, 2011, p. 41/42.

O art. 156, III, da Constituição da República, remete expressamente à lei complementar a competência para definir o que sejam *serviços de qualquer natureza*.

Essa, aliás, é mais uma indicação de que o legislador constitucional originário não imputou ao direito privado a atribuição de definir o que são os tais *serviços de qualquer natureza*.

Veja-se que em nenhum outro imposto a Constituição remete a definição de um dos elementos do critério material para lei complementar.

No caso do ISS, essa decisão legislativa tem consequências de extrema relevância.

A primeira, como já adiantado, diz ao fato de que a Carta Maior não atribuiu competência aos Municípios para gravar os *serviços*, mas sim os *serviços de qualquer natureza*.

Portanto, o primeiro papel a que se presta a lei complementar em referência é o de, exatamente, definir o que sejam tais serviços.

Em essência, a lei complementar deve atentar-se ao conceito de serviços de qualquer natureza como o de circulação econômica de bens imateriais, impondo as balizas necessárias ao legislador ordinário, que de fato, exercerá a competência atribuída pela Constituição.

Não se cuida, é claro, de outorga do legislador constitucional originário ao legislador ordinário para que trace a competência dos Municípios. Ao definir o que sejam *serviços de qualquer natureza*, a lei complementar não pode esvaziar a competência dos entes locais, tampouco invadir competência alheia, pertencente a outros sujeitos da Federação. Extraíndo o conceito advindo de *serviços de qualquer natureza*, compete à lei complementar listar os serviços tributáveis pelos Municípios, impedindo que sejam destacados fatos jurídico-econômicos que estejam no rol de competência de outros entes federados.

Nesse passo, entra o segundo papel da lei complementar a que se refere o art. 156, III da CF. É ele exatamente o de resolver os conflitos de competência entre o ISS e os demais impostos, em especial entre o ISS e o ICMS.

Como vimos, a incidência sobre a circulação de bens e serviços foi partilhada entre Estados e Municípios, cabendo àqueles tributar a circulação de bens materiais (mercadorias) e a estes a de bens imateriais (serviços).

A lei complementar tem, portanto, como segunda função, especialmente resolver os conflitos de competência entre o imposto municipal e o estadual,

visto que, muitas vezes, em uma mesma operação, temos a circulação conjunta de bens materiais e imateriais.

Roque Carrazza apenas concebe essa última atribuição à lei complementar de que cuida o art. 156, III, CF, uma vez que, se coubesse de fato à LC definir o que sejam *serviços de qualquer natureza*, estaria quebrada a autonomia federativa dos Municípios. Vejamos⁴⁸:

“Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.

Diante do exposto, somos de parecer que a lei complementar a que alude o art. 156, III, *in fine*, da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via de imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza. Sua atuação deve concentrar-se exclusivamente naquela *região fugidia* que se situa entre os serviços tributáveis pelo Município e outros fatos tributáveis pelas demais pessoas políticas.”

Ousamos discordar do ilustre Professor Carrazza. Para nós, cabe sim à lei complementar definir o que sejam *serviços de qualquer natureza*, atenta ao conceito extraído do texto constitucional de que o imposto municipal grava a circulação econômica de bens materiais.

Nesse sentido vem decidindo a jurisprudência pátria, para quem somente são tributáveis pelo ISS os serviços descritos na lista anexa à lei complementar. É a reconhecida taxatividade da lista de serviços. Embora admita interpretação extensiva quanto às espécies, a lista é taxativa quanto aos gêneros, Assim vem julgando o Supremo Tribunal Federal⁴⁹ e o Superior Tribunal de Justiça⁵⁰.

De se registrar que nosso pensamento vai no sentido de que os gêneros são taxativos pela lei complementar, cabendo ao Congresso Nacional ampliá-los mediante nova lei complementar.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 1102/1103.

⁴⁹ Vide AI 823414 AgR/RS; RE 361829 ED/RJ; RE 464844 AgR/SP

⁵⁰ Vide AgRg nos EDcl no AREsp 102327/SP; AgRg no Ag 1371010/MG; AgRg no REsp 1286193/PR

Todavia, a interpretação das espécies é extensiva, não se podendo admitir que o *nomen juris* de cada espécie de serviço dada pelo prestador dos serviços determine a incidência ou não do imposto.

Concluindo, para nós, a lei complementar referida no art. 156, III, da CR, tem duas funções:

1. Dar completude ao critério material do ISS, definindo o que sejam *serviços de qualquer natureza*.
2. Resolver conflitos de competência entre o ISS e os demais impostos, especialmente entre o imposto municipal e o ICMS.

Portanto, o critério material do ISS é “prestar serviços de qualquer natureza, listados em lei complementar, considerando-se serviços de qualquer natureza a circulação econômica de bens imateriais”.

Veja-se que, atualmente, a lei complementar a que se refere o art. 156, III é a LC nº 116/2003, onde se encontra o rol, a lista de serviços tributáveis.

Capítulo VI – Papel da Lei Complementar para a resolução dos conflitos de competência entre o ICMS e o ISS

Segundo dispõe o art. 146 da Constituição da República, cabe à lei complementar: **i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;** ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e iii) estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária.

A doutrina, no tange ao papel descrito no art. 146 para a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, divide-se em teoria tricotômica e dicotômica.

Para os primeiros, os adeptos da teoria tricotômica, a Constituição Federal, de fato, atribuiu à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mesmo que não atinentes aos conflitos de competência e à limitações ao poder de tributar. Neste passo, a lei complementar tem papel fundamental na composição da regra-matriz de incidência, definindo os impostos, dispondo sobre o fato gerador, sua base de cálculo e sobre os contribuintes.

Já para os que seguem a corrente dicotômica, se fosse assim, pouco restaria para o legislador ordinário, ao criar o tributo. Para estes, quanto a Constituição se refere às normas gerais em matéria de legislação tributária, restringe-se exatamente aos conflitos de competência entre os entes da Federação e à regulação das limitações ao poder de tributar.

Para as finalidades de nosso trabalho, não há impacto em relação à filiação a uma ou a outra corrente, embora, possamos dizer, estamos com a tricotômica, atualmente, minoritária da doutrina pátria.

Como já vimos, a Constituição Federal, em nosso sistema, distribui as competências tributárias de modo analítico e minudente, reservando a cada um dos sujeitos da Federação a atribuição de criar determinados tributos, de modo a que cada um deles não invada seara do outro.

É o que diz com propriedade Hugo de Brito Machado⁵¹:

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, Malheiros, 2010, p. 171.

“Em nosso Sistema Tributário a atribuição de competência tributária é feita em caráter privativo – quer dizer, o tributo atribuído a uma unidade federativa não pode ser instituído por outra. Em outras palavras, a parcela do poder de tributar entregue a uma entidade política pertence a ela com exclusividade, não podendo ser utilizada por outra.”

Entretanto, há situações em que, mesmo com análise detida do texto constitucional, não é possível extrair, de modo adequado, qual o sujeito competente para a tributação.

A solução de tais conflitos federativos de tributação ficou a cargo da lei complementar.

Mesmo para Roque Carrazza, para quem à lei complementar, nessas hipóteses, resta natureza meramente declaratória, há de se reconhecer situações em que de fato, não é possível, da Carta Maior, extrair-se solução satisfatória para o conflito de competências.

Vejamos suas palavras⁵²:

“ Se a Constituição da República outorgou à União, por exemplo, a competência exclusiva para tributar a propriedade territorial rural, não podem fazê-lo nem os Estados, nem os Municípios, nem o Distrito Federal. Do mesmo modo, se a Constituição conferiu aos Estados (e, em seu território, ao Distrito Federal) a competência, também exclusiva, para tributar as operações mercantis, não podem fazê-lo nem a União, nem os Municípios. Ainda se, sempre a Constituição, concedeu aos Municípios (e, em seu território, ao Distrito Federal) a competência exclusiva para tributar as prestações de serviços, não podem fazê-lo nem a União, nem os Estados. Em face disto, resulta claro que, no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Na prática, porém, como já vimos, podem surgir certas situações que, afinal, irão traduzir-se em conflitos de competência tributária.”

Segundo Sacha Calmon, com a originalidade que lhe é peculiar, não se cuida propriamente de conflitos de competência, mas do insuficiente entendimento do texto constitucional⁵³:

“Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos,

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 1078/1079

⁵³ Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 89/90.

notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência.”

Para nós, no mais das vezes, de fato, à lei complementar caberá tão somente declarar aquilo que a Constituição Federal gravou, não havendo espaço para que do texto maior outro significado se extraia. Entretanto, em muitos casos, à lei complementar caberá papel constitutivo, dizendo a quem pertence determinada competência.

É que não é possível esperar do texto constitucional que consiga, sem margem para dúvidas, em um sistema tão complexo quanto o nosso, delinear de modo universal o plexo de competências tributárias a cada uma das pessoas políticas da Federação. Nesses casos, em que não é possível extrair com segurança os limites divisórios entre as diversas competências, caberá sim à lei complementar dizer, aclarar, determinar a quem competirá o tributo devido.

Parece-nos que agiu bem a Constituição da República ao entregar ao Congresso Nacional, no exercício das funções de legislador nacional, e com quórum qualificado, esse papel. Para conferir segurança ao sistema tributário, incumbiu o Congresso Nacional de traçar as fronteiras da competência tributária, nos casos em que as dúvidas certamente acabariam em litígios a serem solucionados pelo Poder Judiciário.

No caso do ICMS e do ISS, esse papel conferido à lei complementar tem ainda maior relevância.

É que, como vimos, os dois impostos, ICMS e ISS, surgem, na reforma constitucional de 1965, para tributar, respectivamente, a circulação de bens materiais e imateriais, de mercadorias e serviços, de bens corpóreos e incorpóreos, como se fossem os dois lados de uma mesma moeda.

Natural, que dessa dicotomia, nasçam inúmeras dúvidas acerca da competência tributária de Estados e Municípios, em especial, nas chamadas operações mistas, quando em verdade, a operação envolve tanto os bens corpóreos quanto incorpóreos, tanto mercadorias quanto serviços.

É por essa razão, inclusive, que muitos veem na lista de serviços função tão somente aclaradora da solução de conflitos de competência entre os dois impostos (ICMS e ISS) ou, em menor grau, entre o imposto municipal e os demais impostos.

Como já nos manifestamos ao cuidar do critério material do ISS, a lei complementar referida no inciso III do art. 156 tem uma função maior que a de resolver os

conflitos de competência, já que possui caráter mesmo definidor do que sejam serviços *de qualquer* natureza, mas sem sombra de dúvidas, papel essencial está em delimitar os conflitos entre o ICMS e o ISS e entre este e os demais impostos.

Veja-se, neste sentido, que o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 determina que, *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.*

Vale dizer, se um serviço da lista anexa à LC 116/2003 envolver também o fornecimento de mercadoria, não haverá tributação pelo ICMS, incidindo o ISS sobre a totalidade da operação (prestação do serviço), a não ser que a própria lista diga o contrário.

Observe-se, por exemplo, os serviços descritos no subitem 14.03 da lista anexa à LC 116/2003, referentes a *recondicionamento de motores*.

Pela regra aposta no supracitado § 2º do art. 1º da LC 116/2003, ainda que os serviços envolvam o fornecimento de mercadorias (peças do motor), a tributação seria pelo ISS. Entretanto, a lista de serviços cuidou expressamente de determinar que *as peças e partes empregadas ficam sujeitas ao ICMS*.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/1996, que cuida do ICMS, no art. 2º, inciso IV, determina que *incide o imposto sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios* (alínea b do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF) e o inciso V do mesmo comando legal que *o imposto incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual*.

Ou seja, para nós, embora seja a Constituição Federal quem delimite, de modo bastante preciso, o critério material dos impostos nacionais e, portanto, do ICMS e do ISS, a permitir, no mais das vezes, que o conflito de competência seja resolvido pelo conteúdo mesmo do próprio Texto Maior, cabe à lei complementar importante papel revelador, em muitas situações, da divisa entre o imposto estadual e o imposto municipal.

É que existem situações nebulosas, nas quais o direito permite interpretação passível de ensejar conflito de competência, sem que se vislumbre a solução da hipótese arrolada na Carta. Nesses casos, caberá à lei complementar definir quem é o detentor da competência tributária.

Não se quer dizer com isso que ao legislador complementar são conferidos amplos poderes, para estabelecer competências que a ele não foram outorgadas. O que defendemos é que há situações em que simplesmente a Constituição Federal não será capaz de resolver, quando então, por expressa previsão dessa mesma Carta Maior, caberá à lei complementar solucionar.

Capítulo VII – Resolução de Conflitos de Competência entre o ICMS e o ISS – Estudo de Casos

A) Tributação dos Serviços Gráficos

Os serviços gráficos estão previstos no subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003.

São tributáveis pelo ISS, segundo esse subitem, os serviços de *composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*. A previsão, na forma como consta da atual LC 116/2003, tem a mesma dicção desde a edição da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

O Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência pacificada e sumulada (Súmula 156⁵⁴), no sentido de que a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS, sendo irrelevante a destinação dada à embalagem para a caracterização do fato gerador no serviço gráfico. Segundo o STJ, a prestação de serviço personalizado e sob encomenda não fica desconfigurada quando a embalagem é adquirida para condicionar produtos vendidos a terceiros. É o que restou assentado no AgRg no Ag 1377427/RS.

Já a execução de serviços gráficos dos quais resultem mercadorias colocadas à venda indistintamente no comércio, com qualidades uniformes, haveriam de sofrer a incidência do ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, ao julgar a Medida Cautelar na ADI 4389/DF, traçou entendimento diferente do acima expresso, relativamente a esse conflito de competência. Vejamos a ementa:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE

⁵⁴ Súmula 156/STJ: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

No voto vencedor, o Eminentíssimo Relator Ministro Joaquim Barbosa utilizou o elemento “destinação dos serviços” para solucionar, em sede liminar, o conflito de competência entre ICMS e ISS, decidindo que “o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”.

Segundo, ainda, o voto condutor:

“Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo. Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo.

Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (“venda”), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço.

Aliás, a ênfase na encomenda da industrialização parece-me insuficiente para contrariar a tese oposta. Diante da sempre crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não é razoável esperar eu todos os tipos de invólucro sejam produzidos de antemão e postos, indistintamente, à disposição das partes interessadas para eventual aquisição. Nem é adequado pretender que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo.

Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte do complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio.”

Com a devida vênia do entendimento traçado em sede cautelar pelo Supremo Tribunal Federal, não nos parece, atendendo aos pressupostos que adotamos no presente trabalho, que a solução para tal conflito esteja no elemento “destinação” dada ao serviço de composição gráfica.

De fato, como vimos até agora, muitas vezes, o marco divisório entre a circulação de um bem corpóreo da circulação de um bem incorpóreo carrega grandes dificuldades. A dicotomia mercadoria x serviço, na forma como divididas as competências tributárias entre ICMS e ISS, acaba por acarretar, em alguns casos, questões de difícil solução. E estamos diante de uma delas.

Mas veja-se que a Constituição Federal entendeu por dotar os Municípios pela competência geral na tributação dos serviços de qualquer natureza, ainda que tais serviços envolvam uma operação de entrega de uma mercadoria.

Tal interpretação, como vimos, é extraída do art. 155, II, 156, III e alínea b do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Esse último dispositivo constitucional é expresso ao afirmar que o ICMS incide *sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios*; a *contrario sensu*, os serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS.

Tal exegese é exatamente aquela conferida pelo legislador complementar ao dispor, no § 2º do art. 1º da LC 116/2003, que *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*.

Assim, está clara a opção constitucional pela tributação dos Municípios, quando a operação, o fato jurídico-econômico, envolver a circulação de um bem imaterial (a prestação de serviços), ainda que, em conjunto, também esteja a acontecer a circulação de um bem material (circulação de mercadorias).

Os serviços gráficos, prestados sob encomenda, de modo personalizado, constituem, claramente, serviços de qualquer natureza, previstos e definidos em lei complementar, de modo que a “destinação dada ao serviço”, ainda que de relevância econômica, não compõe a regra-matriz de incidência do tributo, como vimos ao estudar as RMIT dos dois impostos.

B) Tributação dos Provedores de Acesso à Internet

A questão inicial a ser elucidada neste caso é se os provedores de acesso à *internet* prestam serviços de comunicação.

Caso a resposta seja positiva, não nos resta dúvida de que tais serviços sofrerão a incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal.

Consoante concluímos no Capítulo IV, o critério material do ICMS-Comunicação, “é prestar serviço de comunicação, o que pode ser definido como o fornecimento oneroso de meio apto a possibilitar a transmissão de mensagens, sonoras, de sons e imagens, de um transmissor a um receptor e deste àquele”.

Nesse sentido, não se confundem com a prestação de serviços de comunicação todos os serviços agregados ou adicionados que auxiliem ou complementem a prestação dos serviços de comunicação.

Segundo o *caput* do art. 61 da Lei Federal 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), *serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

O provedor de acesso à internet utiliza-se da prestação de serviços de comunicação, para os fins de interligar o internauta à rede mundial de computadores. Portanto, os provedores de acesso à *internet* não disponibilizam serviços de comunicação, prestando, em verdade, serviços de valor adicionado, na forma do aludido art. 61 da Lei 9472/97.

Para José Eduardo Soares de Melo⁵⁵:

“O serviço de comunicação significa negócio jurídico bilateral em que pessoas (prestador e tomador) transmitem e recebem mensagens, imagens, sons etc., por intermédio de quaisquer meios, mediante uma imprescindível interação (relação comunicativa).

O provedor de acesso à internet realiza serviço de valor adicionado (por definição legal), de natureza distinta do serviço de telecomunicação. Também não presta serviço de comunicação (art. 155, II, CF) porque não é detentor das informações pertinentes à internet, mas apenas cria condições de acesso ao mundo virtual, razão pela qual suas atividades não se sujeitam ao ICMS”.

A ausência da sujeição ao ICMS dos serviços de provedor de *internet* restou sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça. É a súmula 334, a qual traz como enunciado: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Tributação na Internet**, in Pesquisas Tributárias Nova Série – 7 (Coordenador: Martins, Ives Gandra da Silva), São Paulo, RT, 2001, p. 241/242.

Pois bem. Não sendo serviço de comunicação, o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet está, em tese, sobre a esfera de incidência do ISS.

Mas resta mais uma questão a ser enfrentada.

Como vimos, cabe à lei complementar a que se refere o inciso III do art. 156 da Constituição Federal definir o que sejam serviços *de qualquer natureza*.

Para nós, a definição atribuída à lei complementar afigura rol taxativo de serviços tributáveis pelo ISS, de modo que somente haverá incidência do ISS sobre os serviços dos provedores de acesso à internet se tais constarem da lista anexa à LC 116/2003.

A dificuldade, neste caso, está em saber se os serviços de provedor de acesso à internet estão previstos, em interpretação extensiva, no item 1 da lista anexa à LC 116/2003, que cuida dos *serviços de informática e congêneres*, já que os demais itens, entendemos, longe estão da natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso à internet.

A resposta, pensamos, é negativa. Da análise de cada um dos subitens de referido item, não é possível identificar, ainda que no exercício de interpretação extensiva, a previsão dos serviços de acesso à internet.

Portanto, os serviços em questão, por não se configurarem serviço de comunicação, não estão sob a esfera de incidência do ICMS, podendo ser classificados como serviços de qualquer natureza. Entretanto, por não estarem definidos na LC 116/2003, também não sofrem incidência do ISS.

CONCLUSÕES

Do breve histórico apresentado, fica bastante clara a opção legislativa do constituinte derivado de 1965, inspirada no modelo francês, de criar um imposto sobre a circulação de mercadorias (bem móvel corpóreo – bem material – que se submete à mercancia) e um imposto sobre serviços de qualquer natureza, a gravar a circulação dos bens imateriais (incorpóreos), passando aquele à competência dos Estados da Federação e a este à competência dos Municípios.

A Carta da República de 1988 manteve tal disciplina. Em verdade, o Texto Maior procede à divisão de competências entre a União, Estados e Municípios de modo minudente, rígido e exaustivo, listando, a cada um, as normas hipotéticas a serem utilizadas em lei para a criação, em abstrato, de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou empréstimos compulsórios.

É da Constituição Federal, portanto, que se extrai o critério material da hipótese da Regra-Matriz de incidência tributária, tanto do ICMS, quanto do ISS, razão pela qual, é da exegese da Carta Federal que são resolvidos, normalmente, os conflitos de competência tributária.

Para nós, no mais das vezes, de fato, à lei complementar caberá tão somente declarar aquilo que a Constituição Federal gravou, não havendo espaço para que do texto maior outro significado se extraia. Entretanto, em muitos casos, à lei complementar caberá papel constitutivo, dizendo a quem pertence determinada competência.

É que não é possível esperar do texto constitucional que consiga, sem margem para dúvidas, em um sistema tão complexo quanto o nosso, delinear de modo universal o plexo de competências tributárias a cada uma das pessoas políticas da Federação. Nesses casos, em que não é possível extrair com segurança os limites divisórios entre as diversas competências, caberá sim à lei complementar dizer, aclarar, determinar a quem competirá o tributo devido.

No caso do ICMS e do ISS, os conflitos surgem com mais vigor, diante das inúmeras operações mistas, a envolver a circulação de mercadorias e serviços.

Da Constituição Federal é possível extrair que aos Municípios cabe tributar, em regra, os serviços de qualquer natureza, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias. Tal interpretação decorre do art. 155, II, 156, III e alínea “b” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Esse último dispositivo constitucional é expresso ao afirmar que o ICMS incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; a *contrario sensu*, os serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS.

Tal exegese é exatamente aquela conferida pelo legislador complementar ao dispor, no § 2º do art. 1º da LC 116/2003, que ressalvadas 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.

Assim, está clara a opção constitucional pela tributação dos Municípios, quando a operação, o fato jurídico-econômico, envolver a circulação de um bem imaterial (a prestação de serviços), ainda que, em conjunto, também esteja a acontecer a circulação de um bem material (circulação de mercadorias).

Por essa razão é que os serviços gráficos devem ser tributados pelo ISS, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, como é o caso das embalagens, já que são serviços de qualquer natureza previstos em lei complementar.

O ICMS, por sua vez, incide sobre as operações de circulação de mercadorias e, ainda, sobre a prestação de serviços de comunicação de transporte intermunicipal e interestadual.

No caso dos serviços prestados pelos provedores de *internet*, a questão fulcral a ser elucidada é se tais prestadores executam serviços de comunicação.

O critério material do ICMS-Comunicação é prestar serviço de comunicação, o que pode ser definido como o fornecimento oneroso de meio apto a possibilitar a transmissão de mensagens, sonoras, de sons e imagens, de um transmissor a um receptor e deste àquele.

Nesse sentido, não se confundem com a prestação de serviços de comunicação todos os serviços agregados ou adicionados que auxiliem ou complementem a prestação dos serviços de comunicação.

Tal exegese, extraída do próprio texto constitucional, foi consolidada pela Lei Geral de Telecomunicações, que considera os serviços prestados pelos provedores de *internet* como serviços adicionados aos de comunicação, que com esta não se confunde.

Portanto, os serviços prestados pelos provedores de *internet* estão sujeitos ao ISS, caso venham a ser previstos na lista anexa à LC 116/2003.

BIBLIOGRAFIA:

- 1) AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed., São Paulo, Saraiva, 2006.
- 2) ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2013.
- 3) BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 104**, São Paulo, Dialética, 2004.
- 4) BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2005.
- 5) CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012.
- 6) CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011.
- 7) CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**, 2ª Ed., São Paulo, Noeses, 2010.
- 8) CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009.
- 9) CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009.
- 10) COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2009.
- 11) COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009.

- 12) CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**, São Paulo, Método, 2011.
- 13) DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de Incidência do ISS**, São Paulo, Noeses, 2007.
- 14) FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflito de Competência Tributária – ICMS e ISSQN**, Belo Horizonte, Del Rey, 2005.
- 15) GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias – Os Impostos Sobre o Consumo no Mercosul**, Curitiba, Juruá, 2006.
- 16) MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia de Nardi. **ISS pelos Conselheiros Julgadores**, São Paulo, Quartier Latin, 2012.
- 17) MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, Malheiros, 2010.
- 18) MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Tributação na Internet**, Pesquisas Tributárias – Nova Série – 7, São Paulo, Centro de Extensão Universitária – CEU e RT, 2001.
- 19) MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 20ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2011.
- 20) MELO, José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005.
- 21) MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**, 7ª ed., São Paulo, Dialética, 2004.
- 22) MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**, 6ª ed., São Paulo, Dialética, 2005.

23) MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, São Paulo, RT, 1975.

24) SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 27ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007.

25) TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 15ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2008.