

## PARECER

---

### TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE BENEFICIAMENTO, FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS E INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

VALTERLEI DA COSTA

Doutor e Mestre em Direito do Estado. Bacharel em Direito pela UFPR.

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Realizou intercâmbio doutoral na *Universidad Autónoma de Madrid*, por meio da CAPES, e período de Investigação na *Universidad de Sevilla*. Foi Técnico de Finanças e Controle, lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Atualmente é membro-relator da Comissão de Direito Tributário e professor de cursos de

pós-graduação *lato sensu* em direito. Advogado em Curitiba/PR.

valterlei@costaecostaadvocacia.com.br

**Sumário:** 1. Fatos: 1.1. Contrato entre a Empresa B e a Empresa A; 1.2. Contrato entre a Empresa A e a Empresa C; 1.3. Ocorrências - 2. Direito: 2.1. Questões propedêuticas: 2.1.1. *Nomen juris*; 2.1.2. ISS x IPI; 2.1.3. ISS x ICMS; 2.1.4. Preponderância do fazer: 2.2. Tributação da relação jurídica da Empresa A com a Empresa B; 2.3. Tributação da relação jurídica da Empresa A com a Empresa C; 2.4. Obrigações acessórias - 3. Solução à consulta - 4. Referências.

**CONSULTA:** Formula a Consulente, Empresa A, questão sobre qual é a forma adequada de tributar-se as operações econômicas decorrentes de dois contratos por ela firmados, um com a Empresa B, para o “Fornecimento de Equipamentos e a Prestação de Serviços”, e outro com a Empresa C, para o “Beneficiamento/Industrialização de Materiais e/ou Equipamentos por Encomenda”. Para uma correta resposta à consulta apresentada, inicialmente se faz necessária uma descrição não só dos contratos celebrados, mas também das operações já realizadas. Ato contínuo, deve-se explicitar a forma como vem sendo o tema do conflito de competência entre o ISS, ICMS e IPI tratado pela doutrina e decidido pelos tribunais superiores. Só então é que se dissertará, a título de solução de consulta, acerca da tributação nos casos de prestação de serviço de beneficiamento, de fornecimento de equipamentos e de industrialização por encomenda.

#### 1. FATOS

##### 1.1. Contrato entre a Empresa B e a Empresa A

A Empresa A, com domicílio fiscal em São Paulo/SP, firmou um contrato com a empresa B, com domicílio fiscal em Salvador/BA, para o fornecimento de equipamentos e prestação de serviços.

Quanto aos *Equipamentos*, consistentes de “módulos” e “fora módulos”, serão *fabricados*, palavras do contrato, pela empresa A, a partir de materiais fornecidos pela empresa B.

Quanto aos *Serviços*, serão eles os de Montagem, Comissionamento e Partida dos Equipamentos e, também, o de beneficiamento de materiais fornecidos pela Empresa B.

### 1.2. Contrato entre a Empresa A e a Empresa C"

A Empresa A firmou, junto à Empresa C, contrato de “Beneficiamento/Industrialização de Materiais e Equipamentos por Encomenda”. Em específico, o objeto do contrato é a elaboração, o fornecimento, a fabricação e a montagem de equipamentos, a partir de materiais fornecidos pela empresa A e, adicionalmente, de outros materiais que devem ser adquiridos pela própria empresa C e remetidos à Empresa A.

### 1.3. Ocorrências

*1.3.1.* A Empresa B destinou, juridicamente, uma série de materiais para a Empresa A, mas com o endereçamento físico final sendo a empresa C. Tais remessas foram acompanhadas de notas fiscais, cuja natureza da operação foi descrita como “REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”, contendo, no campo informações complementares, a explicação de haver, no caso, “SUSPENSÃO DO ICMS CONVÊNIO AE 15/74. SUSPENSÃO DO IPI CONFORME ARTIGO 43, VI, DO RIPI/10 [...].”

*1.3.2.* A Empresa B adquiriu mercadorias de terceiro, que foram entregues, por conta e ordem, à Empresa A com a emissão de nota fiscal cuja natureza da operação foi apresentada como “REMESSA DE MERC. POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS, EM VENDA A ORDEM”, sem o destaque de qualquer tributo. A Empresa A remeteu tais mercadorias à Empresa C.

*1.3.3.* Além de tais mercadorias, a Empresa A também remeteu à Empresa C, por conta e ordem, mercadorias para a fabricação dos equipamentos.

*1.3.4.* A Empresa A emitiu notas fiscais eletrônicas tendo a Empresa C como destinatária, como contrapartida às notas dos produtos adquiridos de terceiros, apontando como natureza da operação “Remessa para industrialização por encomenda” ou “Remessa para industrialização por conta e ordem”, sem destaque de qualquer tributo, e apontando, nos dados adicionais, a “SUSPENSÃO DO ICMS CONFORME ART. 402 DO RICMS/SP”, mas não a do IPI.

*1.3.5.* A Empresa C emitiu, em face da Empresa A, notas fiscais de serviço discriminadas como “Fabricação de estrutura metálica”, havendo ainda carta de correção, pela qual complementa que os materiais que recebeu estavam também sendo devolvidos, e notas cuja natureza da operação é apontada como “INDUSTRIALIZAÇÃO P/ ENCOMENDA”, sendo a descrição dos produtos/serviços a seguinte: “fabricação de produto” e “materiais aplicados”.

*1.3.6.* A Empresa C também emitiu notas tendo a Empresa A como destinatária, sem destaque de qualquer tributo, apresentando como natureza da operação “RETORNO

---

INDUSTR.” e nos dados adicionais a “SUSPENSÃO DO ICMS NOS TERMOS DO ARTIGO 402 DO [...] RICMS/SP [...] SUSPENSÃO DO IPI NOS TERMOS DO ARTIGO 42, VIII, [...] RIPI”.

## 2. DIREITO

### 2.1. Questões propedêuticas

#### 2.1.1. *Nomen juris*

Que o *nomen juris*, nome jurídico, não interfere na definição da natureza jurídica do objeto de estudo é lição mais do que conhecida.<sup>1</sup> Aliás, no direito tributário, do mesmo modo, é uma constante a afirmação de que saber se algo é ou não tributo, e de que espécie é, independe de seu nome.<sup>2</sup> Nessa linha, no presente caso, não nos podemos deixar levar pelas denominações dadas nos contratos, pois especificar quais são os tributos que incidem sobre os fatos econômicos a serem realizados em razão de acordos depende, sobremodo, da materialidade e não de qualquer titulação dada nos contratos. Tudo, aliás, nos termos da própria Lei do Imposto sobre Serviço (ISS), Lei Complementar Nº 116, 31.07.2003 (LC 123/03).<sup>3</sup> Assim, devemos ter em conta que “[o] mero título conferido a determinado instrumento contratual é irrelevante para subtrair-se à incidência do ISS; ou, ao contrário, sujeitar-se ao ISS, excluindo o ICMS e o IPI, que seriam efetivamente devidos”.<sup>4</sup>

Por isso, não nos devemos deixar impressionar pela expressão “industrialização por encomenda”, que aparece tanto no contrato entre a Empresa A e a Empresa C, bem como nas notas de remessa da Empresa B, que apenas firmou contrato com a Empresa A de “Fornecimento de Equipamentos” e de “Prestação de Serviços”, mas não de “Industrialização”.

Ademais, nos contratos de industrialização por encomenda, em linha de uma análise sobre a preponderância das obrigações, muitas vezes o que se destaca é a de fazer, com o dar assumindo um aspecto secundário. Desse modo,

[a] industrialização por encomenda é contrato no qual um determinado sujeito encomenda a produção de um bem a um industrial. Esse produto poderá até ser semelhante àqueles advindos da linha de produção normal, mas possuirá, ainda que de forma tênue, características que o individualizam.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Quanto à natureza jurídica dos tributos, veja-se: COSTA, Valterlei da. *Teoria Trilógica do Tributo*, p. 139-192.

<sup>2</sup> “[...] as espécies tributárias serão aquelas, segundo a consistência do aspecto material da hipótese, independentemente do *nomen juris* [...].” ATALIBA, Geraldo, Art. 4º, in SOUSA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Parte Geral*, p. 55.

<sup>3</sup> LC 123/03: “Art. 1º. Omissis. § 4º. A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”.

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS. Teoria e prática*, p. 63.

<sup>5</sup> VALLE, Maurício Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, p. 577.

Não há, portanto, nenhum sentido em, de forma açodada, imaginar-se que estamos diante de uma obrigação tributária de IPI apenas porque nos deparamos com a expressão industrialização por encomenda. Ademais, em muitas vezes, “[...] conquanto denominada industrialização por encomenda, não se verifica uma verdadeira industrialização quando se tem prestação de serviço. Industrialização e prestação não se confundem”.<sup>6</sup>

Assim, para que possamos determinar, precisamente, a natureza tributária das operações pactuadas por meios dos contratos acima descritos, devemos deixar de lado preconcepções que os nomes contidos nos contratos, e mesmos nas notas fiscais, possam trazer e investigar a materialidade dos fatos econômicos, os quais eles sim nos darão a correta concepção jurídica do caso.

### 2.1.2. ISS x IPI

Não há dúvidas de que o critério material do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), deixando aqui de lado os casos de importação e arrematação, é – para usarmos a famosa fórmula carvalhiana: verbo e complemento<sup>7</sup> – “realizar operações com produtos industrializados”.<sup>8</sup> Nesse ponto, a obrigação preponderante é o dar, sem com isso negarmos que haja antes um fazer, que é a industrialização.

Por sua vez, quanto ao ISS, não há como olvidar que tem ele por critério material um “prestar serviço”,<sup>9</sup> mesmo que esse fazer seja, como muitas vezes o é, acompanhado de um dar, sem, contudo, sobrepujar-se àquele.<sup>10</sup> Isso porque, na clássica divisão dos tipos de serviços, podem eles ser

[...] classificados segundo os meios, condições e modos de sua prestação, na seguinte conformidade: a) serviços puros; b) serviços com emprego de instrumentos; c) serviços com aplicação de materiais; e d) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais.<sup>11</sup>

Não há, portanto, de imaginar-se que sempre que houver a entrega de algo, estaremos diante de uma obrigação de dar, pois pode muito bem esse dar ser mero acessório à obrigação maior, a de fazer, a qual, em razão de sua complexidade, pode ter o envolvimento de equipamentos e, ainda, a aplicação de materiais, resultando, ao

<sup>6</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conflitos entre ISS e ICMS nas operações de industrialização por encomenda, in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *O Direito Tributário. Entre a forma e o conteúdo*, p. 1153.

<sup>7</sup> “O critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo [...]. Esse núcleo [...] será formulado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*, p. 125-126.

<sup>8</sup> VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz do IPI. Texto e contexto*, p. 75.

<sup>9</sup> CUNHA, Carlos Renato. O imposto sobre serviços – ISS, a definição de “serviços” em lista e o local da prestação. Uma visão doutrinária e jurisprudencial, in \_\_\_\_\_ e Geórgia Teixeira Jezler Campello (coord.), *Tributos municipais em debate*, p. 65.

<sup>10</sup> Quanto ao ISS, cabe lembrar, ainda, que “[a] prestação de serviço, até ser finalizada, pode abranger diversas atividades-meios, quando até poderia ser o caso de investigar se seriam elas autônomas para fins de tributação do ISSQN ou se estariam compreendidas na atividade fim, com uma resposta à tal indagação, a depender do caso concreto”. Costa, Valterlei da. Retenção na fonte do ISSQN pelo tomador de serviço na execução da obra de construção civil, *Revista de Estudos Tributários*, n. 150, p. 54.

<sup>11</sup> BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*, p. 59.

final, em uma entrega de algo corpóreo. Nada disso, contudo, afastou a preponderância da obrigação de fazer.

Agora, de tudo isso, pode ser que nos deparemos com uma zona cinzenta, em que não se saiba bem qual é a preponderância presente no caso. Nesse ponto é que a lista anexa à LC 123/03 tem seu lugar, pois busca afastar, nos termos do Art. 146 da CF, eventuais conflitos de competência. Logo, uma forma de bem compreender o tema é a conferência da lista para verificar qual o tratamento dado pelo legislador ao caso em estudo. E se lá constar o fato econômico examinado, então é caso de ISS, pois

[...] os serviços descritos na lista anexa à Lei Complementar N° 116, de 2003, quando houver conflito de competência, sujeitam-se tão somente à incidência do ISS, cabendo à União Federal quaisquer outras ‘obrigações de fazer’ (quando for o caso, que não estejam lá previstas e desde que possam ser enquadradas dentro do conceito de operação (processo) de industrialização, e que resultem um produto industrializado.<sup>12</sup>

Nessa linha, aliás, já foi dito por nosso querido Professor José Roberto VIEIRA que, mesmo a lista estando expressamente a tratar do ISS, acaba também por delimitar, de forma negativa, o IPI, uma vez que “[...] pode-se mesmo dizer que *a lei complementar específica do ISS não deixa também de ser uma lei complementar específica do IPI*, à medida dos conflitos que acometem reciprocamente”.<sup>13</sup>

Por fim, é caso de frisar-se que nosso sistema tributário não aceita a bitributação,<sup>14</sup> ou seja, que sobre o mesmo fato econômico incida mais de um tributo de entes da federação diferentes, a não ser quando houver expressa disposição constitucional nesse sentido. Com isso em mente, podemos concluir que “[o] serviço que seja tributável através do IPI, não o será através do ISS. E a recíproca é verdadeira”.<sup>15</sup>

### 2.1.3. ISS x ICMS

Deixando de lado os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual e intermunicipal, o “S” que se junta ao acrônimo “ICM”, podemos dizer que o critério material do Imposto sobre Circulação de Mercadoria é o “promover operações

<sup>12</sup> TOLEDO, José Eduardo Tellini. *Incidência tributária e princípios constitucionais*, p. 89.

<sup>13</sup> VIEIRA, José Roberto. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI x ISS. Óculos para macaco, in CARVALHO, Paulo de Barros. (presid.), *Sistema tributário brasileiro e relações internacionais*, p. 599.

<sup>14</sup> Lembrando que a doutrina faz uma clara separação entre bitributação e *bis in idem*. Este “[...] indica existência de dois impostos sobre a mesma coisa ou sobre o mesmo ato, mas decretados pela mesma autoridade [...]”. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*, verbete “BIS IN IDEM”, p. 130. Aquela “[...] ocorrendo quando um imposto da mesma natureza (mesmo fato gerador da respectiva obrigação tributária) é exigido simultaneamente por duas entidades tributantes diferentes [...]”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, v. I, p. 285.

<sup>15</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 112.

relativas à circulação de mercadorias”,<sup>16</sup> sendo que “[...] só é mercadoria o bem objeto de mercancia. Não aquele cujo fim é o de viabilizar uma prestação de serviço”.<sup>17-18</sup>

A partir disso, não pode haver dúvidas de que o posto em relevo é uma obrigação dar, afastando-se, portanto, qualquer campo de incidência do ISS, o qual, como dito acima, é uma obrigação de fazer, mesmo que, em algumas oportunidades, resulte, sem preponderância, na entrega de materiais. E, aqui, podemos estender como solução de um eventual conflito de competência entre o ICMS e o ISS o mesmo que dissemos do IPI e ISS. Assim,

[s]e o contrato prever a entrega de um produto que será colocado à venda, estar-se-á diante de uma mercadoria, operação sujeita, portanto, ao ICMS; se o contrato prever a entrega de um produto, resultante de uma obrigação de fazer, em conformidade com os termos e condições previamente pactuados, ter-se-á uma prestação de serviços, sujeita, portanto, ao ISS.<sup>19</sup>

Deriva-se disso que tendo a lista de serviços apontado determinado fato econômico como sendo de subsunção ao ISS, então não é caso de cogitar-se do ICMS em razão da proibição de bitributação. Tudo conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça:

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

11. Destarte, a “industrialização por encomenda”, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria — obrigação de dar — e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal). [...].<sup>20</sup>

Logo, sendo caso de prestação de serviço (exceto dos de telecomunicação e de transporte interestadual e intermunicipal), mesmo que haja, ao final, a entrega de algo corpóreo, não há de questionar-se sobre a incidência do ICM, uma vez que a obrigação é, ao menos preponderantemente, a de fazer.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do ICM*, p. 325.

<sup>17</sup> BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*, p. 397.

<sup>18</sup> Sobre o ICMS, veja-se: “Nesse ponto, podemos asseverar que o cerne do ICM é “realizar operações”, só que não quaisquer operações, mas somente aquelas “relativas à circulação de mercadorias”. E se quisermos uma forma mais sintética, podemos valer-nos de um “comercializar mercadoria”, o que poderia até ser tido por pleonástico nos casos de se pactuar que apenas mercadorias podem ser comercializadas. De toda sorte, por um lado, a ideia é evitar verbos como “vender”, que são muito restritivos para o caso; por outro, visa-se a afastar perspectivas muito amplas, pois a referência à comercialização não nos deixa perder de vista o sentido constitucional que é de transmissão”. COSTA, Valterlei da. Diferencial de alíquota no imposto sobre circulação de mercadoria? ICM-DIFAL: A LC 190/2022 e o tema da anterioridade, *Revista Tributária e de Finanças Públícas*, v. 157, p. 266.

<sup>19</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conflitos entre ISS e ICMS nas operações de industrialização por encomenda, *in* CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *O Direito Tributário. Entre a forma e o conteúdo*, p. 1150.

<sup>20</sup> STJ, *REsp 888.852/ES*, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008.

### 2.1.4. Preponderância do fazer

Do exposto até agora, possível constatar que nossa posição foi pela adoção da clássica divisão do direito civil entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Assim, diante de obrigação de fazer, é caso de ISS; por sua vez, sendo obrigação de dar, o tributo em questão é o ICMS e, a depender da situação, o IPI.

Todavia, pelo fato de haver obrigações de fazer com entregas concomitantes de materiais, nem sempre será de fácil manejo a separação das obrigações em dar e fazer, podendo emergir áreas de conflito, pois, sobre um mesmo fato econômico, pode haver dúvidas sobre quais tributos devem incidir. Nesse ponto é que se deve evocar a teoria da preponderância.

Por essa concepção, o fazer, quando acompanhado de um dar com caráter subsidiário, não implica dever de pagar ICMS, uma vez que se destaca, no caso, a preponderância da obrigação que atraia sobre si o ISS. Consequentemente, deve-se ter bem claro que, mesmo diante da entrega de algo corpóreo,

[...] a entrega de produtos que resultam de uma prestação de serviços e a sua entrega ao contratante do serviço não se configura em uma típica obrigação de dar, na medida que a atividade de prevalência contratada não foi a entrega do bem, mas sim a técnica aplicada pelo prestador de serviço que resultou na elaboração do bem entregue.<sup>21</sup>

O dar, se não é preponderante, não atrai a incidência do ICM nem do IPI, mas sim a do ISS, o qual se subsume ao fazer que, por sua vez, para ser realizado, pode envolver tanto a utilização de equipamentos como a aplicação de materiais, sem, com isso, desnaturar sua materialidade.

### 2.2. Tributação da relação jurídica da Empresa A com a Empresa B

Uma vez demarcado que o nome atribuído ao objeto de estudo não é determinante para a tributação, então é caso de questionarmos quais tributos incidem sobre a relação jurídica decorrente do Contrato existente entre a Empresa B e a Empresa A.

Iniciemos a exposição pelo *serviço de beneficiamento*, lembrando que o objeto a ser beneficiado é fornecido pela própria Empresa B à Empresa A. Nesse caso, dúvidas não podemos ter de estar diante de uma obrigação de fazer, pois mesmo os materiais, sem os quais o serviço não poderia ser prestado, nunca deixam a titularidade da Empresa B devendo ser a ela devolvidos pela Empresa A, só que já beneficiados. Ponto que nos remete ao item 14.05 da lista anexa à LC 123/03.<sup>22</sup> Ademais, conforme

<sup>21</sup> STUCKY, Thales Michael. O IPI e o ISS nos contratos de industrialização por encomenda, in BRASIL JR., Vicente (coord). *IPI. Questões atuais*, p. 68-69.

<sup>22</sup> LC 123/03: “14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer”. Sobre esse item específico da lista anexa, para saber se incide ISS ou os tributos da industrialização por encomenda (ICMS e IPI), firmou o Supremo Tribunal Federal a seguinte tese de repercussão geral: “RECURSO

já apontado acima, a complexidade da atividade não muda a natureza jurídica de um dar para um fazer. Assim, podemos dizer que

[e]m se tratando de beneficiamento de produto destinado ao consumo próprio, estamos diante do Imposto sobre Serviços – ISS. Por outro lado, se o beneficiamento ocorrer em produto destinado à comercialização, o mesmo estará sujeito ao IPI.<sup>23</sup>

Por fim, é de se expor que, por não estar compreendido em nenhuma das exceções, o serviço considera-se prestado no domicílio do prestador.<sup>24</sup> Assim, *in casu*, o sujeito passivo é o município de São Paulo.

Quanto aos serviços de “montagem, comissionamento e partida dos equipamentos”, não vemos como não os localizar todos sob a rubrica “instalação e montagem”, presente no item 14.06 da lista anexa à LC 123/03.<sup>25</sup> Agora, deve-se ter por presente, por um lado, que “[m]ontagem vem a ser a reunião de coisas em separado, como peças ou partes, resultando num produto ou unidade autônoma”;<sup>26</sup> e, por outro, que “[a] instalação compreende atividade posterior à elaboração de um produto, consistente na colocação ou fixação dos bens necessários para uma certa obra, demandando projeto técnico específico”.<sup>27</sup> Isso não pode, todavia, levar-nos a perder de vista que aquilo que se monta e se instala não integra o próprio serviço, razão do porquê não deve fazer parte da base de cálculo do ISS, sendo objeto de operação à parte, mesmo que seja ela concomitante.<sup>28</sup>

Neste ponto é que entra a questão do “Fornecimento de Equipamentos”, que se faz acompanhada de um “Pedido de Compra”, tendo o Contrato adotado de forma explícita que seria tal operação apartada da prestação de serviços de instalação e montagem, o que a põe sob a incidência do ICMS, uma vez que, em razão disso,

EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA N° 816. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC N° 116/03. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MATERIAIS FORNECIDOS PELO CONTRATANTE. ETAPA INTERMEDIÁRIA DE CICLO PRODUTIVO DE MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE. FIXAÇÃO DO LIMITE DE 20% DO VALOR DO DÉBITO TRIBUTÁRIO COMO TETO DA MULTA MORATÓRIA. [...] 3. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema N° 816: 1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da lista anexa à LC N° 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário”. (RE 882461 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 26/02/2025).

<sup>23</sup> XAVIER, Manoela Floret Silva. *IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*, p. 17. Nesse mesmo sentido: “[...] incidência de ISS nos beneficiamentos de objetos destinados aos consumidores finais e incidência de IPI nos beneficiamentos de produtos destinados [para] futuras comercializações ou industrializações”. FENSTERSEIFER, Pedro e BRASIL JR, Vicente (coord.). Fronteira entre o IPI e o ISS – proposta de estudo de um caso concreto, *in* Vicente Brasil Jr., *IPI. Questões atuais*, p. 24.

<sup>24</sup> LC 123/03: “Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...]”.

<sup>25</sup> LC 123/03: “14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido”.

<sup>26</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*, p. 254.

<sup>27</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS. Teoria e prática*, p. 142.

<sup>28</sup> “A exclusão de materiais da base de cálculo do ISS não é ‘vantagem’, mas é ditame constitucional”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, *in* SOUZA, Priscila de (org). *O Direito Tributário. Entre a forma e o conteúdo*, p. 109.

trata-se de uma obrigação de dar mercadoria, ou seja, de dar algo que é objeto de mercancia. Não se nega que poderia ter sido outra a posição assumida, com um único contrato de prestação de serviço, o qual contemplaria um dar, mas que somente teriam lugar dentro da obrigação de fazer. Todavia, não foi esse o caminho escolhido pelos contratantes, o que conduz a que tenhamos, no caso, a incidência do ICMS.

Como síntese, podemos expor que, em um único documento, há três contratos distintos, sendo que dois deles são de prestação de serviço (1. beneficiamento e 2. montagem e instalação) e um de venda de mercadorias (3. fornecimento de módulos e escopo fora módulo), o que implica, então, o pagamento de tributos distintos, com a ressalva de que o computado em um caso, valor do serviço, não deve ser considerado em outro, valor das mercadorias, e vice-versa.

### 2.3. Tributação da relação jurídica da Empresa A com a Empresa C

Do contrato firmado pela Empresa A com a Empresa C, é possível depreender três relações jurídicas distintas. Há, primeiramente, uma subcontratação, quando o material remetido para beneficiamento pela Empresa B é reencaminhado pela Empresa A à Empresa C para que esta última realize o beneficiamento. Depois, há uma operação de remessa de materiais próprios, adquiridos de Terceiros, pela Empresa A para que sejam processados pela Empresa C. E, por fim, há uma operação de dar, quando a Empresa C é quem compra, diretamente, a matéria-prima e os insumos, processa-os e, só então, envia-os à Empresa A.

Do primeiro tópico, da subcontratação, não há maiores dificuldades, pois o contrato acessório segue a sorte do principal, sendo, portanto, um contrato de prestação de serviço, com o fornecimento de material feito pela contratante, remetendo-se, assim, ao item 14.05 da lista anexa à LC 123/03, já citado acima. Agora, não se nega, por óbvio, que o contratado em uma ponta se torna o contratante em outra,<sup>29</sup> mas a questão principal para a determinação da tributação não muda: um material remetido diretamente pelo usuário final estará sendo beneficiado, pouco importando para o caso a subcontratação, uma vez que “[...] o serviço é o mesmo — permanece sendo aquele contratado diretamente com o tomador —, apenas a sua execução é que é fracionada entre vários prestadores [...]”.<sup>30</sup>

Assim, nessa específica operação, quando a Empresa A remete à Empresa C os materiais recebidos da Empresa B, então, na devolução de tais materiais, agora beneficiados, deve ocorrer simplesmente a tributação do ISS apenas sobre o preço do serviço. Todavia, deve-se ter em conta que — por ser o ISS um tributo cumulativo, bem como o fato de não estar-se diante de obra de construção civil — não é possível

<sup>29</sup> Válidas, aqui, as lições do direito civil: “[...] a empreitada e a subempreitada não se fundem em um único contrato. A particularidade é que o empreiteiro é parte contratante em ambos: como empreiteiro, no contrato com o dono da obra, e como comitente, nas subempreitadas que conclui com terceiros”. VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil. Contratos em espécies*, v. III, p. 261.

<sup>30</sup> FERREIRA, Flávia Carrazzone. Base de cálculo do ISS nas prestações de serviços realizadas em regime de subcontratação, in CARVALHO, Paulo de Barros (presid.). *Sistema tributário brasileiro e crise atual*, p. 348.

à Empresa A o abatimento (quando do cálculo do seu ISS em razão da operação com a Empresa B), do que já foi tributado em razão da subempreitada.

Já para os casos em que a Empresa A envia à Empresa C materiais próprios, que ela mesma adquiriu no mercado, não temos mais, então, mera operação de beneficiamento, tributado pela ISS. Isso porque o produto devolvido pela Empresa C não tem a Empresa A como destinatário, e será objeto de nova comercialização, agora com a Empresa B.

Nesse caso, portanto, conforme entendimento do STF, não incide ISS:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONFLITO DE INCIDÊNCIA ENTRE O ISSQN E O IPI E ICMS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PREQUESTIONAMENTO. EXISTÊNCIA. EFETIVO DEBATE DOS TEMAS CONSTITUCIONAIS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA Nº 279/STF. NÃO APLICAÇÃO. [...].

3. Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos. Nesse sentido: AI Nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI Nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11. [...].<sup>31</sup>

Ademais, o fato de que a matéria trabalhada não é destinada a um usuário final, mas vem com fins de integrar o conjunto de bens sujeitos à mercancia faz com que não estejamos mais diante de mera prestação de serviço, mas sim de uma autêntica industrialização, o que atrai para si não o tributo decorrente da obrigação de fazer, mas aqueles referentes à obrigação de dar:

[...] a condição determinante para a incidência do ISS é a prestação de serviço (seja designado montagem ou instalação), ao usuário final (encomendante do produto), exclusivamente com material (se for o caso) por ele mesmo fornecido. A contrário senso, se a própria empresa industrializa o bem, e realiza os referidos atos (sejam designados montagem ou instalação), com aplicação de materiais seus, estará se cogitando de uma etapa final de industrialização (incidiria o IPI, excluindo-se o ISS).<sup>32</sup>

Logo, em razão do contrato, quando a Empresa A remete à Empresa C materiais para serem modificados, os quais serão futuramente objetos de comércio com a Empresa B, tem-se uma operação, em razão da preponderância do dar, sujeita ao ICMS e também ao IPI, o que nos põe diante de uma industrialização por encomenda.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> STF, RE 606960 AgR-AgR, Relator: DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 12-05-2014 PUBLIC 13-05-2014.

<sup>32</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS. Teoria e prática*, p. 143.

<sup>33</sup> Deve-se ter em conta que, para a Receita Federal, somente em casos bem determinados é possível a devolução com a suspensão do IPI, podendo, pois, ser questionada a nota fiscal emitida pela Empresa C em face da Empresa A que apresenta

Por fim, temos caso em que não há qualquer remessa de materiais para a Empresa C, seja da própria Empresa A, seja da Empresa B. Situação que não causa maiores dificuldades de compreensão, pois se estará diante de uma simples operação de venda, sujeita exclusivamente ao ICMS, quando for revendido novamente pela Empresa A à Empresa B.

Como síntese, podemos apontar que, quando a Empresa A desdobra sua operação de beneficiamento, reencaminhando os materiais que recebeu à Empresa C, há exclusivamente uma subcontratação, devendo essa operação, na volta do produto, ser tributada exclusivamente pelo ISS. Por sua vez, quando há o envio à Empresa C de materiais de propriedade da Empresa A, então é caso de tributação pelo ICMS, bem como pelo IPI, em razão de estar-se diante de uma autêntica industrialização por encomenda. Por fim, quando não há o envio de qualquer material, com o que se recebe sendo posto à venda, em ato de mercancia, sem, todavia, vir a sofrer qualquer modificação posterior, então é caso de considerar-se essa operação como de simples venda, com a tributação exclusiva do ICMS.

#### 2.4. Obrigações acessórias

Por obrigação acessória ou, como quer parte da doutrina, dever instrumental,<sup>34</sup> deve-se compreender aquelas obrigações tributárias que não as de pagamento. Uma vez que, além de pagar tributo, deve aquele que se encontra sujeito às regras do fisco, também prestar as devidas informações, com sua obrigação de assim agir se apresentando nas mais variadas formas. E uma das maneiras mais importantes de registrar-se as operações tributárias é quando do preenchimento da nota fiscal eletrônica.

Com isso em conta, a Empresa A deve emitir, a depender da situação, nota de serviço (para a montagem e instalação de equipamentos ou para o beneficiamento materiais) ou nota de produtos e mercadorias; situação a ser determinada conforme exposto anteriormente. Em relação à prestação do serviço de montagem e instalação, deve atentar para não incluir no valor da nota as mercadorias e produtos vendidos, o que faria aumentar indevidamente a base de cálculo do ISS. De igual modo, deve observar, agora no caso de prestação de serviço de beneficiamento do material remetido pela Empresa B, sua obrigação de emitir a correta nota fiscal de remessa desses materiais. Com mais detalhes, vejamos como isso deve ser feito.

em sua descrição “materiais aplicados”, sem maiores especificações. Tudo porque a Solução de Consulta COSIT Nº 145, de 21.02.2017, veda que sejam usados no processo de industrialização por encomenda produtos industrializados pelo executor da encomenda: “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SAÍDA DE PRODUTOS DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL EXECUTOR. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. Os produtos industrializados sob encomenda, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, poderão sair do estabelecimento industrial executor da encomenda com suspensão do IPI, desde que cumpridas as seguintes condições: a) que tais insumos tenham sido remetidos pelo encomendante com suspensão do IPI; b) que o executor da encomenda não utilize, em seu processo produtivo, produtos de sua industrialização ou importação; c) que os produtos assim industrializados retornem ao estabelecimento do encomendante; e d) que o encomendante destine esses produtos a comércio ou os utilize em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado”.

<sup>34</sup> “Nossa preferência recai [...] na expressão deveres instrumentais ou formais. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigatorial, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 304.

Num primeiro momento, em razão do contrato, a Empresa B remete à Empresa A, materiais que serão beneficiados. Como esse fato econômico não sofre a incidência do ICMS, então deve a natureza da operação ser descrita na nota fiscal como “NÃO TRIBUTÁVEL – REMESSA PARA SERVIÇO DE BENEFICIAMENTO”. Nesses termos, não devem ser aceitas notas fiscais emitidas com a natureza da operação constando como “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”, uma vez que isso retrata incorretamente o caso. E mesmo que se tenha uma operação triangular, isso não altera o fato de que o contrato entre a Empresa A e a Empresa B não cuida de industrialização por encomenda, mas sim, entre outras coisas, de serviço de beneficiamento. Por sua vez, em um segundo momento, quando da devolução do material já beneficiado, deve-se emitir nova nota fiscal de remessa, cuja operação será, igualmente, não tributável, haja vista que toda a carga tributária recairá sobre o valor do serviço, nos termos de nota fiscal própria.

Parecer que se encontra de acordo com a Resposta à Consulta Tributária SEFAZ/SP Nº 21401/2020, de 18.02.2020:

ICMS – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – GALVANIZAÇÃO DE AÇO DE PROPRIEDADE DE CONSUMIDOR FINAL – SERVIÇO PRESTADO POR CONTRIBUINTE DO ICMS – CFOPS. [...].

- III. O contribuinte de ICMS que preste serviço de galvanização em bem (aço) de encomendante, contribuinte do ICMS ou construtora civil obrigada a se inscrever no CADESP, deve registrar em sua escrituração fiscal, sob o CFOP 1.949, a Nota Fiscal de remessa de aço emitida pelo encomendante.
- IV. Para acobertar o retorno do aço galvanizado a seu usuário final, o contribuinte de ICMS que preste serviço de galvanização deve emitir Nota Fiscal, sem destaque do ICMS, consignando CFOP 5.949/6.949.

Há também, em razão do contrato, o dever de entregar equipamentos pela Empresa A à Empresa B, ou seja, temos aqui uma obrigação de dar, a qual deve ser corretamente documentada pela emissão de nota fiscal eletrônica com a natureza da operação sendo “VENDA”. Nesse ponto, deve-se ter a atenção para não arrolar como valor das mercadorias o serviço prestado, que terá como registro sua própria nota fiscal eletrônica. Por fim, para uma correta emissão, ainda há a necessidade de destacar-se tanto o ICMS como o IPI. Esse último pelo fato da Empresa A realizar operação de industrialização por encomenda com a Empresa C. E, sobre isso, cabem mais algumas observações.

A Empresa A adquire junto a Terceiros matéria-prima que será trabalhada pela Empresa C, nos termos do contrato. Nesse ponto, como já exposto anteriormente, há verdadeira industrialização por encomenda, uma vez que aquilo que é recebido pela Empresa A, como produto acabado, será revendido à Empresa B. Então, como primeiro ponto, deve haver a emissão de nota fiscal de remessa da Empresa A para a Empresa C, com a natureza da operação sendo a “INDUSTRIALIZAÇÃO POR

---

ENCOMENDA”, sem destaque de qualquer tributo, pois há, nos termos da legislação, tanto a suspensão do ICMS<sup>35</sup> como a do IPI.<sup>36</sup>

E, uma vez concluída a industrialização, devem ser os materiais remetidos então devolvidos, também sem destaque dos tributos, pois presente, ainda, a suspensão. E tudo isso em nota fiscal eletrônica única, nos termos da Resposta à Consulta Tributária SEFAZ/SP Nº 18915, de 17.01.2019:

ICMS – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS – AUTOR DA ENCOMENDA E INDUSTRIALIZADOR PAULISTAS – NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA INDUSTRIALIZADA AO AUTOR DA ENCOMENDA.

I. No retorno do produto industrializado para o autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá emitir uma única Nota Fiscal, na qual, além dos demais requisitos, deverão ser indicados os diferentes CFOPs relativos aos insumos recebidos e à aplicação, no processo industrial, das mercadorias de sua propriedade, inclusive energia elétrica, bem como dos serviços prestados.

Sabendo que, em relação ao contrato celebrado pela Empresa A e Empresa C, há verdadeira industrialização por encomenda, então surge a seguinte pergunta: é a Empresa A uma indústria do ponto de vista tributário? E a resposta é: não é uma indústria, mas é equiparável a uma, nos termos da legislação,<sup>37</sup> o que implica passar à condição de contribuinte do IPI, bem como ter a obrigação a confeccionar o livro Registro de Apuração do IPI.<sup>38</sup>

Nesse ponto, em razão de ser equiparada à indústria em face do contrato, deve promover, ainda, alteração em seu contrato social para constar como atividade a “INDUSTRIALIZAÇÃO E BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS”, apresentado, ato contínuo, à Receita Federal, informação de alteração do CNAE secundário para: “33.2 - INSTALAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”.

---

<sup>35</sup> RICMS/SP: *Decreto do Estado de São Paulo Nº 45.490*, de 30.11.2000: Artigo 402 - O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos Artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetuado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos.

<sup>36</sup> Lei 4.502, de 30.11.1964: Art. 5º Para os feitos do Artigo 2º: [...] II - não se considera saída do estabelecimento produtor: a) a remessa de matérias-primas ou produtos intermediários para serem industrializados em estabelecimentos do mesmo contribuinte ou de terceiros, desde que o produto resultante tenha que retornar ao estabelecimento de origem; b) o retorno do produto industrializado ao estabelecimento de origem, na forma da alínea anterior, se o remetente não tiver utilizado, na respectiva industrialização, outras matérias-primas ou produtos intermediários por ele adquiridos ou produzidos, e desde que o produto industrializado se destine a comércio, a nova industrialização ou a emprêgo no acondicionamento de outros.

<sup>37</sup> Lei 4.502, de 30.11.1964: Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: [...] III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio. [...].

<sup>38</sup> Decreto Nº 7.212, de 15.06.2010: Art. 444. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais: [...]. VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8. [...]. § 7º O livro Registro de Apuração do IPI será utilizado pelos estabelecimentos industriais e equiparados a industrial.

### 3. SOLUÇÃO À CONSULTA

Em relação à Empresa B, foram firmados com a Empresa A, em um único documento, três contratos diferentes: a) beneficiamento de materiais fornecidos pela Empresa B; b) prestação de serviços de montagem e instalação, com os materiais sendo da Empresa A; c) venda de módulos e escopos fora módulo, nos termos de pedido de compra.

Para o caso do beneficiamento, os materiais devem ser remetidos e devolvidos com a natureza operação como “não tributável – remessa/retorno beneficiamento”, sendo incorreto o apontamento “industrialização por encomenda”. E o único tributo devido é o ISS, tendo por base de cálculo exclusivamente o preço do serviço prestado.

Para o caso da montagem e instalação, também é caso de prestação de serviço, devendo ser a tributação, exclusivamente, pelo ISS, e somente pelo preço do serviço prestado.

Para o caso do pedido de compra materiais, a operação é a de compra e venda simples, com o pagamento de ICMS, cuja base de cálculo não deve ser composta com preço dos serviços de montagem e instalação, o qual deve ser tributado pelo ISS. Há, ainda, de realizar-se o pagamento de IPI (se a alíquota do produto vendido não for zero), uma vez que as mercadorias que serão vendidas não foram compradas de forma pronta e acabada pela Empresa A, sendo compradas matérias-primas de Terceiros, as quais são remetidas para industrialização por encomenda.

Em relação à Empresa C, foi firmado com a Empresa A contrato de industrialização por encomenda, com os materiais a serem industrializados remetidos pela Empresa A, por meio de operação triangular com Terceiro.

Esse Terceiro deve emitir duas notas fiscais eletrônicas: uma para a Empresa A, com o destaque de ICMS e IPI (se forem o caso), e outra para a Empresa C, sem o destaque de qualquer tributo. Não se deve, em qualquer uma dessas operações, usar-se “industrialização por encomenda”.

A Empresa A deve emitir nota fiscal eletrônica para a Empresa C, com descrição e quantidade idênticas a da nota fiscal dos Terceiros, só que agora com a natureza da operação sendo “industrialização por encomenda”. Deve haver, ainda, nas informações adicionais, a explicação de que o ICMS e o IPI encontram-se suspensos.

Na entrega do produto industrializado pela Empresa C para a Empresa A, deve ser emitida nota fiscal contemplando, além da industrialização realizada, a “devolução simbólica” dos materiais remetidos.

Ao realizar operação de industrialização por encomenda, a Empresa A, mesmo sem ser indústria, passa a ser equiparada à indústria, tendo, portanto, as mesmas obrigações acessórias dela, tornando-se, por conseguinte, contribuinte do IPI. Com isso, deve alterar seu contrato social e informar à Receita Federal, como CNAE

---

---

secundário, a “instalação de máquinas e equipamentos”, bem como preencher o livro de Registro de Apuração do IPI.

Isso é, s.m.j., o que me parece.

#### 4. REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualização de Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conflitos entre ISS e ICMS nas operações de industrialização por encomenda. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). *O Direito Tributário. Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1149-1158. (XII Congresso Nacional de Estudos Tributários).

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1978. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3).

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Valterlei da. Diferencial de alíquota no Imposto sobre Circulação de Mercadoria? ICM-DIFAL: ALC 190/2022 e o tema da anterioridade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 157, p. 255-286, 2023.

\_\_\_\_\_. *Retenção na fonte do ISSQN pelo tomador de serviço na execução da obra de construção civil*. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre: Síntese, n. 150, p. 44-62, mar./abr. 2023.

COSTA, Valterlei da. *Teoria Trilógica do Tributo. Um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2023.

CUNHA, Carlos Renato. O imposto sobre serviços — ISS, a definição de “serviços” em lista e o local da prestação: a visão doutrinária e jurisprudencial. In: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 59-84.

FENSTERSEIFER, Pedro; BRASIL JR., Vicente. Fronteiras entre o IPI e o ISS — proposta de estudo de um caso concreto. In: BRASIL JR., Vicente. *IPI. Questões atuais*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 7-27.

FERREIRA, Flávia Carrazzone. Base de cálculo do ISS nas prestações de serviços realizadas em regime de subcontratação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (presid.).

---

SOUZA, Priscila (coord.). *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 345-353 (VI Congresso Nacional de estudos tributários).

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). *O Direito Tributário. Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 73-119 (XII Congresso Nacional de Estudos Tributários).

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na constituição*. São Paulo: RT, 1985.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS. Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, v.2. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Parte geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STUCKY, Thales Michek., O IPI e o ISS nos contratos de industrialização sob encomenda, In: BRASIL JR, Vicente (coord.). *IPI. Questões atuais*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 57-85.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. *Incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

XAVIER, Manoela Floret Silva. *IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2008.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil. Contratos em espécie*; v. III. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI. Texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras. IPI x ISS. Óculos para macacos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (presid.). SOUZA,

---

Priscila (coord.). *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 563-624. (X Congresso Nacional de Estudos Tributários).

