

CONCURSO FISCO MUNICIPAL – 2015

INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA: INCIDÊNCIA DO ISS, ICMS  
OU IPI?

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS, ISS, ICMS E IPI. ...</b>	<b>3</b>
2.1	OBRIGAÇÃO DE DAR E OBRIGAÇÃO DE FAZER.....	3
2.2	MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. ....	6
2.3	MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. ....	6
2.4	MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.....	7
2.5	DISTINÇÃO ENTRE SERVIÇOS (ISS) E INDUSTRIALIZAÇÃO (IPI).....	9
<b>3</b>	<b>INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....</b>	<b>11</b>
3.1	DEFINIÇÕES.....	11
3.2	CONTRATO DE EMPREITADA .....	14
3.2.1	Abandono do critério destinação pela Lei Complementar nº 116/2003 na industrialização por encomenda.....	16
3.2.2	Critérios para definição da incidência tributária na modalidade de industrialização por encomenda.....	17
3.3	A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E DE IPI NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.....	18
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>18</b>
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>19</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Conforme a doutrina, a Constituição Federal em matéria de competência tributária é exaustiva, não deixa margens a dúvida, razão pela qual, afirma-se que tais conflitos, ora existentes, não passam de conflitos de leis ou equívocos interpretativos.

Este trabalho busca entender-se com base nos critérios constitucionais de repartição de competências aplicáveis ao direito tributário, bem como, a correta interpretação e aplicação da Lei Complementar nº 116/2003 que dispõe sobre conflitos em matéria tributária, qual é o ente público competente para exigir o imposto na modalidade de industrialização sob encomenda.

## **2 MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS, ISS, ICMS E IPI.**

### **2.1 OBRIGAÇÃO DE DAR E OBRIGAÇÃO DE FAZER**

A confusão do legislador a respeito da dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer, resulta nos conflitos existentes entre IPI, ICMS e o ISS, pois nos dois primeiros impostos de competência da União e do Estado respectivamente, a obrigação objeto da tributação só pode ser de dar, no ISS, de competência municipal, será sempre uma obrigação de fazer (CARVALHO, 2003).

De acordo com (BARRETO, 2005) não são poucas às vezes em que os fatos subsumíveis a tributação do imposto sobre serviços e de circulação de mercadorias se entrelaçam e tornam-se complexos, ocorrendo hipóteses em que há transferência da titularidade de mercadoria com concomitante prestação de serviços, é nesses casos que se exige a cautela do legislador, do intérprete e do aplicador da lei, a fim de que não se afronte a Constituição.

Para (BARRETO, 2005) esse emaranhado de fatos exige o discernimento à luz dos critérios constitucionais, dos fatos subsumíveis ao ICMS e os oneráveis pelo ISS.

Para o autor em face dos fatos complexos que envolvem a venda de mercadorias com a concomitante prestação de serviços, ainda que, relacionados a um único contrato, pode ser discernido juridicamente, embora o interesse das partes seja global e único. (BARRETO, 2005).

Afirma (BARRETO, 2005) que o melhor caminho a ser trilhado é de que para a separação de tais fatos em consonância com o nosso sistema constitucional, faz-se necessário avaliar o critério constitucional de materialidade que consiste na análise

das obrigações de dar e de fazer, categorias gerais do direito, muito conhecida dos civilistas.

Clóvis Beviláqua (1957, p.54) conceitua obrigação de dar como:

Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono. (*apud* BARRETO, 2005, p. 43).

Ponto crucial na diferenciação entre as obrigações de dar e fazer conforme ensinamentos de Washington de Barros Monteiro (1983, v.4, p.87) *apud* Silvio de Salvo Venosa (2005, p.105) está em verificar:

Se o dar ou entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, tendo de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Para Orlando Gomes a diferenciação consiste

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado. (*apud* BARRETO, 2005, p. 43).

Em se tratando de obrigação de fazer é assim conceituada por José Eduardo Soares de Melo:

A obrigação de *fazer* concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade de terceiro, de modo personalizado e incindível configurando-se de modo oposto à obrigação de dar (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros). (2008, p. 44).

Para Marçal Justen Filho a obrigação de fazer: “É aquela que envolve uma prestação onde o fundamental é uma atividade do devedor não consistente na entrega de um bem (nem em uma omissão, é claro)”. (1985, p. 91).

Afim de distinguir as duas categorias de obrigações de fazer, assim se posiciona Marçal Justen Filho:

Assim, distinguem-se duas grandes categorias de obrigações de fazer, dentro do grupo das obrigações de fazer que tem prestação qualificável como prestação de serviço. Ter-se-iam obrigações cuja prestação consistisse em uma atuação positiva do devedor que não produz um bem material até então inexistente, que deva ser entregue ao credor. Ao lado dela, há obrigações cuja prestação que envolve criação de bens jurídicos novos, os quais deverão ser entregues ao credor. Nessa última categoria também seriam enquadráveis as prestações que envolvessem bem já existente, mas que passa à posse ou mera detenção do devedor que, após desenvolver uma atividade que afeta dito bem, deverá devolvê-lo ao credor. O critério de distinção está, então, na entrega, após realizado um esforço pelo devedor, de um um objeto ao credor. As obrigações de fazer que culminam com essa entrega de um bem não são obrigações de dar, porquanto a finalidade das

partes está no fazer em que se consubstancia a atividade do devedor. A entrega final é o momento do cumprimento da prestação. Mas isso não significa que a finalidade das partes seja tal entrega. Não basta a entrega de um bem qualquer, eis que o fundamental é a entrega de um bem trabalhado pelo devedor. (1985, p. 93).

Para Aires F. Barreto a distinção entre a obrigação de dar e de fazer, consiste:

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente, por outro lado, as obrigações de fazer impõe a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial). (2005, p. 42).

Para Hugo de Brito Machado a distinção entre obrigação de dar e fazer, passa pela distinção entre produto e serviço:

A legislação do IPI, vista em todo o seu conjunto, leva-nos à idéia de que esse imposto incide sobre o produto da atividade de industrialização, que há de ser como tal considerado em razão do mercado, da atividade econômica, da oferta de bens a destinatários incertos com os quais o produtor ou industrial não mantém nenhum tipo de relação. Os produtos são colocados no mercado. São ofertados às pessoas em geral, tidas como consumidores em potencial. E a elas são vendidos. Ocorre sempre a entrega de uma coisa. Um bem corpóreo destinado a atender às necessidades ou aos desejos do consumidor. Há, no contrato de compra e venda, obrigação de *dar* e não obrigação de *fazer*, porque ao ser celebrado o contrato a coisa geralmente já existe, e mesmo quando ainda não existia não importa ao comprador a atividade de fazer, mas a coisa que lhe será dada em cumprimento do contrato. Já a legislação do ISS, vista no seu conjunto, leva-nos à idéia de que ele incide sobre uma atividade. Atividade de *servir*, que pode ser ofertada no mercado, mas nunca significará a oferta de *coisa*, e sim, sempre, a oferta de um *fazer*. A obrigação de quem contrata um serviço não é obrigação de *dar*, mas obrigação de *fazer*. A prestação de serviço, como atividade profissional, é precisamente o núcleo da hipótese de incidência do ISS. (2006, p. 35).

Para (BAPTISTA, 2005) a complexidade dos fatos jurídicos torna difícil a tarefa de determinar os limites de diferenciação das obrigações de “dar” e “fazer”, o que faz surgir dúvidas razoáveis acerca da incidência de determinados tributos, o que leva o autor se valer da figura do contrato como instrumento adequado a definição da incidência do ISS.

Desta forma assevera Marcelo Caron Batista:

A presença do contrato é mais do que o primeiro divisor de águas para limitar o conjunto de comportamentos passíveis de tributação pelo ISS. É dele que aflora a natureza jurídica tributária da prestação. Centra-se a investigação, por isso, no acordo de vontades. Todo contrato visa a um fim específico, É um dos meios pelos quais o homem busca a satisfação de suas necessidades, relacionando-se com terceiros. Exatamente da finalidade do contrato é que se extrai a natureza da prestação. Imprescindível estabelecer, pois, um critério jurídico pelo qual seja possível identificar o comportamento-

fim pactuado, aquele que, ocorrido, faz extinguir o dever jurídico. (2005, p. 283).

## 2.2 MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS.

Marçal Justen Filho define a materialidade da hipótese de incidência do ISS como: “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”.

Para José Eduardo Soares de Melo “o cerne da materialidade do ISS não se restringe ao *serviço*, mas uma *prestação de serviço*, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma *obrigação de fazer*, de conformidade com as diretrizes de direito privado”. (Grifo do autor)(2008, p. 44).

Para Marcelo Caron Baptista “A hipótese de incidência do Imposto sobre serviços refere-se a prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor” (2005, p. 281).

Para (REIS, 2008) a materialidade da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços – ISS não está no serviço propriamente dito, mas sim se situa na **prestação de serviço**, que envolve uma relação jurídica de direito privado que envolve por um lado o prestador e do outro o tomador, e que pressupõe uma retribuição financeira, sobre a qual incidirá o tributo. (Grifo nosso).

## 2.3 MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS.

Conforme dispõe o art. 155, II da Constituição Federal o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Para (MELO, 2008) esta circulação envolve um negócio jurídico mercantil, e não somente a simples mercadoria ou quaisquer espécies de circulação.

Nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino o que interessa ao ICMS é o sentido jurídico de operações, como segue:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. (*apud* Soares de Melo, 2008, p. 11).

Nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

*Circulação* é a expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito. *Circular* significa, para o Direito, *mudar de titular*. Se um bem ou uma mercadoria mudam de

titular, *circula* para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por *titularidade de uma mercadoria*, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). (grifo do autor). (*apud* Soares de Melo, 2008, p. 14).

Elcio Fonseca Reis ao conceituar a materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços descreve:

O ICMS, imposto estadual que incide sobre e as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Todavia, para o escopo deste estudo apenas há interesse na hipótese normativa relacionada às operações de circulação de mercadorias. (2008, p. 225).

Marçal Justen Filho acerca da materialidade do ICMS assevera:

A hipótese de incidência do ICM, do seu critério material, conterà sempre a previsão da realização de operação (ato jurídico) relativa à circulação de mercadorias, praticada de modo profissional por comerciante, produtor ou industrial. Veja-se que esse ato sujeitar-se-á formalmente ao Direito Comercial apenas quando praticado por comerciante – essa a imposição do Código Comercial. Muitos atos jurídicos de circulação de mercadorias, porém, não se sujeitam ao regime mercantil: são os praticados por industriais e produtores, quando de tais atos não participem comerciantes. Mas haverá incidência do ICM ainda aí, se ditos atos inserirem-se na atividade profissional do produtor ou do industrial. (1985, p. 105).

## 2.4 MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Acerca do posicionamento da doutrina na conceituação da materialidade do IPI, disserta Marçal Justen Filho:

E a doutrina tem demonstrado a incorreção do simplismo de reduzir a materialidade da hipótese de incidência do IPI à simples atividade de industrializar produtos, pois tal não basta para configurar-se fato imponible. Esse só se concretiza quando se soma à atividade de industrialização uma operação jurídica que impulse o produto industrializado para além da titularidade do industrial.

Para Marçal Justen Filho a materialidade do IPI é determinada pela industrialização conjugada com a operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, como segue:

Então, tal como não basta a simples industrialização do produto para configuração do fato imponible, também não é suficiente tão-só operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, se não tiver por objeto “produto industrializado”. Pode-se falar, por isso, em uma hipótese de incidência cuja materialidade é complexa, diferentemente de outras (que poderiam dizer-se simples): envolve uma atividade jurídica (operação jurídica que produz a transferência da posse ou do domínio do produto industrializado). (1985, p. 111).

José Roberto Vieira define a materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI como a realização de **operações com produtos industrializados**. (grifo nosso). (2014, p. 8).

Para (VIEIRA, 2014) somente a saída física é incapaz de fazer nascer o fato jurídico tributário, para o autor a saída só tem o condão de deflagrar o nascimento da obrigação tributária relativa ao IPI, quando houver a transmissão da propriedade ou da posse desses produtos, ocorridas no bojo de uma operação jurídica com produtos industrializados.

Nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são: nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. [...] os autores que veem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese do tributo, da operação – aí posta pelo próprio texto magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema. (*apud* Reis, 2008, p.226).

Elcio Fonseca Reis ao discorrer sobre a materialidade do IPI pontua:

O IPI, imposto sobre produto industrializado, tem como sua materialidade constitucional e legal realizar operações (isto é, negócios jurídicos de transferência de titularidade) com bens submetidos a um processo de industrialização, conforme previsão do artigo 153, IV, §3º, inciso II da CF/88 e artigos 43 e 51 do CTN. (2008, p. 228).

A conclusão de Elcio Fonseca Reis acerca da incidência do IPI é: “Inferese, pois, que o IPI não incide sobre a industrialização em si mesma, mas sobre a operação que promova a circulação jurídica do produto industrializado”. (2008, p. 229).

Clélio Chiesa acerca da materialidade do IPI assim a define:

A nosso ver, a análise sistemática dos preceptivos constitucionais que versam sobre o IPI permite-nos afirmar que a materialidade constitucionalmente delineada compreende as operações (negócios jurídicos) concernentes a obrigações de “dar” um bem produzido pelo vendedor ou terceiros, desde que não tenha sido objeto de encomenda específica do adquirente, nos moldes por ele previamente determinados. Isto é, o legislador ordinário poderá eleger como hipótese de incidência do IPI toda e qualquer operação que tenha por objeto a transferência de um bem submetido a um processo de industrialização, desde que a atividade de transformação não tenha sido desenvolvida de modo personalizado visando atender as necessidades de um determinado adquirente. Nunca a própria industrialização, em si, mas a comercialização do bem submetido a um processo de transformação que implicou a modificação da natureza ou finalidade ou o aperfeiçoou para o consumo. (2005, p. 63).

Eduardo Domingos Bottallo (2002, p.35) *apud* Elcio F. Reis (2008, p. 229) acerca da materialidade do IPI, assevera:

IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados e que nos termos constitucionais tem como hipótese de incidência o fato de

alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento do produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

## 2.5 DISTINÇÃO ENTRE SERVIÇOS (ISS) E INDUSTRIALIZAÇÃO (IPI)

Para Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto com a criação do imposto sobre serviços houve significativa modificação no panorama da industrialização, seu conceito atualmente é mais restrito em face a competência municipal para tributar os serviços previsto na lei complementar, que a despeito de estarem enquadrados na legislação federal que define a industrialização, não mais deve fazer sob pena de invasão a seara tributária de outro ente. Nesse sentido os ensinamentos dos autores:

Com a criação do imposto sobre serviços e sua entrega principal e preferencialmente aos Municípios, modifica-se substancialmente o panorama. Não pode mais a lei federal ser ampliativa, nem lassa, ao conceituar industrialização. Não pode mais fazê-lo abrangendo qualquer prestação de serviços, sob pena de inconstitucionalidade. E, quando isto possa ser feito, o exegeta há de precedentemente atribuir à lei federal definidora de industrialização, interpretação restrita, que não conduza a ferir a área municipal. (1978, p. 60).

Cristiano Carvalho ao discorrer sobre a diferenciação entre produto industrializado e produto feito sob encomenda, assevera:

Os conflitos entre IPI e ISS resultam, em grande parte, do desrespeito do legislador ordinário pela dicotomia entre obrigações de dar e de fazer. Os conceitos de “produto industrializado” e “serviço” são decorrentes dessa dicotomia já tão trabalhadas pelos civilistas. (2003, p. 52).

Para prestigiada doutrina é de fundamental importância para cotejamento do IPI e ISS o completo entendimento da materialidade dos dois impostos, uma vez que, a luz do exaurimento constitucional das competências dos entes públicos para tributar, não é possível, até por inviabilidade lógica, haver conflitos.

Nesse sentido o magistério de Marçal Justen Filho:

Cotejando IPI e ISS, no tangente às respectivas materialidades, há de reconhecer-se, como não poderia deixar de ser, a existência de áreas de incidência onde não pode haver, por inviabilidade lógica, qualquer disputa, qualquer confusão mental. É indubitável que os chamados serviços puros são sujeitáveis apenas ao ISS, eis que deles não decorre qualquer “produto”: não há uma coisa objetivada no espaço físico que permitisse o raciocínio de tratar-se de decorrência de industrialização. Daí dizermos que as dúvidas só podem despertar-se em relação ao campo de incidência do ISS relativo à previsão, em abstrato, de atuações materiais sobre objetos, produzindo alterações sobre eles e permitindo, em uma primeira e não jurídica visão, a dúvida sobre configuração de fato imponible de IPI. (1985, p. 111).

Marçal Justen Filho define industrialização como: “atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente”. (1985, p. 115).

Para Marçal Justen Filho industrializar é conceito que reúne dois requisitos básicos e necessários, a saber: a) alteração da configuração de um bem material; e b) padronização e massificação. (1985, p. 115).

Marçal Justen Filho define Prestação de Serviços como “ produção de utilidade (materiais ou não) específicas, peculiares e inconfundíveis - de regra irrepetíveis (no sentido de impossibilidade de uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico) ”. (1985, p. 115).

A distinção entre prestação de serviços e industrialização está diretamente ligada a natureza intrínseca da prestação de serviços, que está vinculada à noção de atuação personificada e individualizada, de atuação artesanal, não massificada. (FILHO, 1985). A complicação que se tem é a de que a prestação de serviços atualmente se vale de processos mecanizados e há uma tendência a padronização, unificando em torno da figura do empresário, o comerciante, industrial e o prestador de serviços. (FILHO, 1985).

Nesse sentido cabe trazer os ensinamentos do renomado jurista:

O que tem que colocar-se é que *prestar serviço* e *industrializar* são expressões vocabulares que indicam conceitos diversos e distinguíveis, ainda que, eventualmente, possam apresentar alguma proximidade. Ainda quando o prestador de serviço desenvolva atividade intensiva, economicamente organizada sob a forma empresarial (à semelhança do modo de atuar do industrial), não existe qualquer superposição de conceitos, no plano jurídico. E é assim porque o ponto fulcral da distinção (jurídica) reside não na forma de estruturação da atividade, considerada como um todo, da pessoa – mas na natureza específica de cada atuação, considerada isoladamente, enfocada. Ou seja, é irrelevante que o prestador de serviços organize-se sob padrões empresariais - se a natureza de sua atuação é de prestação de serviços. A materialidade do tributo não reside na forma (econômica) de organização da atividade do contribuinte: não é tributo incidente sobre organização empresarial para atuação intensiva. (FILHO, 1985, p. 116).

Para (FILHO, 1985) os serviços são executados em atividade intensiva e os bens e materiais empregados são sempre personificados, sendo que cada prestação de serviços é uma hipótese diferente das demais, cada produto originado desta prestação configura-se como um próprio gênero, ainda que assemelhado a outros serviços, fato que não ocorre na industrialização, pois não há essa individualidade

irrepetível, sendo cada produto industrializado uma espécie de um gênero ilimitado quantitativamente.

Gustavo Masina acerca das definições do professor Marçal Justen Filho, pondera:

Bem apontado pelo respeitado tributarista o ponto nodal da diferença entre ambas materialidades: O IPI, ao incidir sobre operações que envolvam “produtos industrializados”, exige que haja (produção industrial) e que sua finalidade seja mercantil. Já o ISSQN, que recai sobre uma obrigação de fazer, não se relaciona com a idéia de produção em massa nem de venda final de um produto, exigindo, ao invés, uma certa particularização. Mesmo aqueles serviços que obrigatoriamente exijam um *corpus mechanicum* se prestam à incidência do ISSQN somente se forem encomendados por determinado cliente, de acordo com suas particulares exigências e/ou necessidades: o foco está no fazer, não no dar. (2009, p. 97).

Hugo de Brito Machado acerca do critério distintivo da hipótese de incidência assevera:

É importante, porém, que em todos esses casos fique esclarecido qual é o critério essencial para a distinção entre as hipóteses de incidência de cada um desses dois impostos. E a nosso ver esse critério não é propriamente o haver sido a atividade desenvolvida sob encomenda, nem ser o seu resultado personalizado, embora esses dois critérios estejam quase sempre presentes nos casos em que se configura a hipótese de incidência do ISS. O critério essencial de distinção entre o âmbito de incidência do IPI e do ISS parece estar, isto sim, no objeto da atividade econômica que compõe. No primeiro, esse objeto da atividade é um *produto*, enquanto no segundo esse objeto é *serviço*. Importa-nos, portanto, distinguir o que se deve entender por produto, e o que se deve entender por serviço, no contexto do assunto aqui versado. (2006, p. 35).

De acordo com Eduardo Soares de Melo:

O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de “operações” jurídicas (de cunho tecnológico), implicando obrigação “de dar” um bem (a exemplo do ICMS), objeto de anterior elaboração. (2005, p. 66).

### 3 INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

#### 3.1 DEFINIÇÕES

Mizabel Derzi em nota a obra de Aliomar Baleeiro sobre a industrialização por encomenda, assim o define:

[...] Razão pela qual os serviços de encomenda, ainda que com transformação do produto, assim como a empreitada industrial (com ou fornecimento de materiais pelo prestador do serviço) configuram típicas execuções de obrigações de fazer, personificadas, somente tributáveis pelo imposto sobre serviços. (2005, p. 496).

Marcelo Caron Batista assim define a industrialização por encomenda nos moldes do contrato de empreitada:

Haverá industrialização por encomenda, nos moldes da empreitada de materiais, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. (2005, p. 320).

Para (CHIESA, 2005) a expressão industrialização por encomenda pode ser utilizada em pelo menos três sentidos diferentes: a) primeiro alguém, precisando de um bem que atenda determinadas especificações como é o caso dos elevadores, contrata uma empresa para confeccioná-lo; b) segundo, um fabricante contrata outro para que lhe forneça produtos que utiliza na produção de seus bens, entregando-lhe o material necessário para a confecção do produto; c) terceiro, compreende a mesma situação anterior, porém, sem o fornecimento do material.

Conforme (CHIESA, 2005) nos casos em que há celebração de contrato onde o fabricante assume compromisso de produzir um determinado número de objetos de sua linha de produção que serão entregues ao cliente à prazo e preços ajustados, não caracteriza propriamente uma industrialização por encomenda, no sentido de produzir algo sob medida ao adquirente, mas configura-se uma compra e venda de coisa futura. Nesse sentido são exemplos trazidos pelo autor extraídos da obra do professor José Roberto Vieira, vejamos:

Imagine-se a hipótese de um comerciante de objetos de decoração que contrata uma indústria cerâmica, fabricante de estatuetas de porcelana, para que esta promova a elaboração, com materiais por ela fornecidos, e dentro de prazo certo, de algumas estatuetas das que regularmente já confecciona. De outro lado, cogite-se de um segundo cidadão, benfeitor de um museu municipal, que, desejando presentear-lo com um busto de metal de um vulto histórico respeitado naquela comunidade, celebra contrato com determinado artista, adrede escolhido, para que este, a partir de materiais que ele mesmo venha a fornecer, e tomando por modelo fotografias do homenageado, promova a criação daquela obra. (CHIESA, 2005, p.70 *apud* VIEIRA, 1993).

Para os exemplos acima mencionados a conclusão de José Roberto Vieira é:

É evidente que, no primeiro caso, estamos em presença de uma autêntica compra e venda de coisa futura (obrigação de dar), seja qual for o nome que lhe tenham dado as partes, pois *'verba non mutant substantiam rei'*. As estatuetas de porcelana encomendadas advirão da linha normal de produção do vendedor (Pontes), obtidas no curso de suas atividades usuais (Nunes Leal). Já na última hipótese, fica patente o contrato de denominação escolhida, pois o busto de metal encomendado individualiza-se por sua peculiaridade – bem futuro, específico e infungível, e a encomenda, por vincular-se pessoalmente àquele empreiteiro, revela-se *intuiti personae*. (CHIESA, 2005, p.70 *apud* VIEIRA, 1993).

Segundo (CHIESA, 2005) nos contratos em que o contratante fornece o material e o contratado assume o compromisso de realizar as transformações, neste caso somente possível a incidência do ISS, não cogitando-se falar na incidência de ICMS e IPI, infere o autor que o critério destinação adotado pela legislação anterior não é aspecto determinante da materialidade do IPI, ICMS e ISS, interessa saber se houve prestação de serviços, operação de circulação de mercadoria ou venda de produto industrializado, sendo irrelevante a destinação do bem produzido sob encomenda para efeito de definir a competência impositiva.

Em relação ao contrato de industrialização sob encomenda Clélio Chiesa assevera:

No contrato de industrialização sob encomenda, entendido este como sendo aquele em que alguém assume o compromisso, com ou sem fornecimento do material, de confeccionar certo produto consoante às especificações exigidas pelo contratante, somente pode ser submetido à tributação por meio do ISS. (2005, p. 73).

Marcelo Caron Batista define o contrato de industrialização por encomenda como:

Trata-se de contrato que tem por objeto a elaboração de um produto, pelo industrial, conforme as necessidades específicas daquele que fez a encomenda. O industrial, nesse caso, não se resume a elaborar o produto com as características que ele entende necessárias para viabilizar a sua comercialização, tal qual aqueles constantes de sua linha normal de produção. Ao contrário, ele somente atua mediante prévia contratação de seus esforços, para produzir algo que, mesmo podendo ser similar àquilo que normalmente elabora, será portador de propriedades idealizadas e/ou exigidas pelo autor da encomenda. (2005, p. 318).

Para o (BAPTISTA, 2005) o contrato de industrialização por encomenda se assemelha com o contrato de empreitada de materiais ou mista, pois tanto o industrial como o empreiteiroagem com autonomia, mediante pagamento, com emprego de material próprio ou fornecido pelo cliente, com o fim de elaborar o produto.

De acordo com (CHIESA, 2005) não houve alteração da competência tributária sobre a industrialização por encomenda embora sendo objeto de tributação pelo ICMS e IPI, só pode ser tributada pelo ISS de competência municipal, nesse sentido enfatiza o autor:

Na hipótese em que há a celebração de um “contrato de industrialização por encomenda” em que fica pactuado que o fornecedor produzirá bem personalizado, consoante as especificações predeterminadas pelo adquirente, entendemos que tal situação somente poderá ser tributada pelo ISS, independentemente de constar ou não na lista veiculada pela Lei Complementar nº 116/03, pois, como salientamos alhures, entendemos que ela tem caráter meramente exemplificativo. Todavia, para tributar tal hipótese,

é necessário, obviamente, por injunção do princípio da estrita legalidade, que o Município contemple a situação em sua lei instituidora do ISS. (2005, p. 70).

Nas lições de Marcelo Caron Batista haverá industrialização por encomenda:

Nos moldes da empreitada de materiais, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. (2005, p. 320).

### 3.2 CONTRATO DE EMPREITADA

O contrato de empreitada é instituto tratado pelo art.610 do Código Civil: “ O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais”.

De acordo com (BAPTISTA, 2005) o contrato pode assumir uma dentre as duas formas de empreitadas prevista na lei, nesse caso está a se falar da empreitada de materiais e mista.

Outra forma de empreitada é a empreitada de labor, embora não interesse ao objeto do estudo, cabe trazer a definição, assim como, a definição de empreitada de materiais e mista dada por Maria Helena Diniz (2003, v.2, p.188) *apud* Marcelo Caron Batista (2005, p.310):

Refere-se a empreitada “*de labor*” na qual o empreiteiro como sendo aquela em que o empreiteiro apenas assume a obrigação de trabalho (obrigação de fazer) e a empreiteira “ de materiais ou mista”, aquela em que fornecimento de mão de obra e conjunto com o fornecimento de materiais (obrigações de fazer e dar).

Segundo Marcelo Caron Batista: “A empreitada de materiais é contrato de fazer ao qual se adiciona, alternativa e eventualmente, de acordo com o querer das partes, o fornecimento de materiais”. (2005, p. 311).

José Roberto Vieira trazendo conceitos de outros civilistas define a empreitada:

Empreitada segundo os civilistas, é o contrato pelo qual uma das partes (o empreiteiro) obriga-se a executar, por si só ou com auxílio de outros, determinada obra, com material próprio ou que lhe é posto à disposição, mediante certa remuneração da outra parte (o comitente ou dono da obra). Não se confunde com o contrato de trabalho ou com a prestação civil de serviços, pois, na empreitada, o objeto da relação contratual é a obra em si, não a atividade do empreiteiro, que, por sua vez, age sem subordinação ou dependência do comitente, dirigindo e fiscalizando a obra e suportando os riscos da produção. (2014, p. 13).

Para Caio Mário da Silva Pereira (1990, v.3, p.221) *apud* Marcelo Caron Batista o contrato de empreitada (2005, p.310):

É o contrato em que uma das partes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar certo trabalho para outra (dona da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado.

De acordo com Washington de Barros Monteiro (1969, p.202) *apud* José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 70) a empreitada é conceituada como: “O contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou mandar fazer certa obra mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado. É a *locatio operis*”. (grifo do autor).

Para Clóvis Beviláqua (1943, p.405) *apud* José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 70): “Empreitada é a locação de serviço, em que o locador se obriga a fazer ou mandar fazer certa obra, mediante retribuição, determinada ou proporcional ao trabalho executado. É a *locatio operis*”. (grifo autor).

Nesse sentido assevera José Eduardo Soares de Melo acerca do assunto:

Parecem nítidas, todavia, as figuras da “empreitada” e da “compra e venda”, pois, no primeiro contrato, evidencia-se a “obrigação de fazer” (prestação de serviço), conquanto possam ser fornecidos materiais; enquanto que, no segundo contrato, salienta-se a “obrigação de dar” (operação mercantil), mediante a entrega de mercadorias, ainda que tenham sido objeto de elaboração. (2005, p. 71).

De tudo resulta que a aplicação dos materiais nos contratos de empreitada é de todo irrelevante para caracterizar venda de mercadorias, uma vez que o objeto principal consiste na “prestação de serviço”, um “fazer” determinado, específico, infungível, sob encomenda. A natureza jurídica da atividade “serviço” não é alterada pelo tipo de maquinário utilizado, a eventual vultuosidade dos bens utilizados, as instalações do contratante, havendo fundamento jurídico para se afirmar que os bens elaborados sob encomenda específica, como elevadores, escadas rolantes, pontes rolantes, motores marítimos e laminadores não deveriam se sujeitar à incidência do IPI, porque o encomendante não procura uma coisa pronta e acabada, mas uma utilidade corpórea, específica e infungível. (2005, p. 73).

A definição do contrato de empreitada é de fundamental importância na análise das obrigações que envolve a industrialização por encomenda, porque conforme se verifica na doutrina o contrato de industrialização por encomenda se assemelha ao contrato de empreitada de materiais ou mista.

Nesse sentido Marcelo Caron Baptista:

O Contrato de industrialização por encomenda, não se pode deixar de notar, identifica-se com o contrato de empreitada de materiais ou mista, eis que o industrial, assim como o empreiteiro, age com autonomia, mediante

remuneração, com material próprio ou fornecido pelo seu cliente, no sentido da elaboração de um produto (obra). (2005, p. 319).

### 3.2.1 Abandono do critério destinação pela Lei Complementar nº 116/2003 na industrialização por encomenda.

Conforme se verifica da leitura do antigo Decreto-lei 406/68 continha em sua redação, mais especificamente, no item nº 72 a seguinte redação: “Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos não destinados à industrialização ou comercialização**”. A atual lei complementar nº 116/2003 para o subitem 14.05 tem a seguinte redação: “Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento...e congêneres, **de objetos quaisquer**”(grifo nosso).

De acordo com (VIEIRA, 2014) parte da doutrina entende que o critério destinação é relevante por entenderem que quando produto submetido a industrialização por encomenda, em que posteriormente será comercializado ou submetido a nova industrialização, não estaria sujeito ao ISS, entende-se que a atividade de industrialização sob encomenda, é meramente uma atividade-meio.

Para José Roberto Vieira o critério (destinação) anteriormente utilizado pelo decreto lei 406/68 para diferenciar a industrialização por encomenda não mais subsiste, sendo suprimido da redação atual da lei complementar, e por figurar inconstitucional, já que na constituição não há qualquer limitação:

Quantos aos bens obtidos pelo encomendado, mesmo com o abandono do critério da destinação, por parte do legislador complementar, certa doutrina sustenta a tese de que, **em se tratando de bens destinados a comércio ou industrialização, pelo encomendante, eles estariam enquadrados no ciclo comercial/industrial**, e sujeitos, pois, quando da sua remessa ao encomendante, já além daquela fase, seriam submetidos à incidência do ISS<sup>1</sup>. No mesmo sentido, a invocação do argumento de que não caberia cogitar do ISS, na remessa para o encomendante, por tratar-se, a atividade intermediária de **uma atividade-meio**, diante da incidência exclusiva do ISS em atividade-fim<sup>2</sup>. (grifo do autor). (2014, p. 22). Os partidários da concepção doutrinária que estamos a censurar **repreendem a Lei Complementar nº 116/2003, acusando-a de**, ao renunciar, nesses casos, ao fator da destinação, **invadir o âmbito de competência da União (IPI) e dos Estados e do Distrito Federal (ICMS)**, dilatando e alargando a órbita tributária

<sup>1</sup> CONDORCET REZENDE e GUSTAVO BRIGAGÃO, Definição dos limites..., *op. Cit.*, p. 576 e 582, RUDSON DOMINGOS BUENO, **Tributação sobre Serviços**, p. 64-65.

<sup>2</sup> ALEXANDRE MACEDO TAVARES e JOSÉ AUGUSTO DELGADO, Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendados, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº204, p.104-105; WALMIR LUIZ BECKER, A Industrialização sob encomenda..., *op. Cit.*, p. 172 e 174-175.

municipal<sup>3</sup>, crítica que, uma vez, nasce da **desatenção ao critério constitucional** das obrigações de dar e de fazer. Mesmo no período de vigência do Decreto-Lei nº 406/1968, que prestigiava o fator da destinação, a primazia do critério constitucional conduziria a mais adequada interpretação à mesma solução de hoje, tornando a adoção desse fator indiferente e inócua, de plenamente inconstitucional. (grifo do autor). (2014, p. 24).

Élcio F. Reis manifestando sobre a ausência de qualquer limitação constitucional ou legislativa acerca da competência para tributar os serviços em função do critério destinação, assevera:

Não há na regra matriz constitucional e muito menos na Lei Complementar qualquer traço que restrinja a incidência do ISS apenas a serviços prestados à usuário final, afastando do campo da tributação os serviços prestados em objeto que serão posteriormente comercializados. Se isso ocorrer, ter-se-ão fatos geradores distintos o ISS incidente sobre o serviço prestado e o ICMS incidente sobre a circulação *a posteriori* da mercadoria, podendo, ainda, na hipótese do produto ser industrializado, haver a incidência, também, do IPI. (2008, p. 234).

### 3.2.2 Critérios para definição da incidência tributária na modalidade de industrialização por encomenda

De acordo com (CHIESA, 2005) o elemento fundante na determinação da incidência tributária, que define se a situação está sujeita a tributação por meio do ISS, ICMS ou IPI, é o tipo de negócio, que está sendo realizado, sendo prestação de serviços incide o ISS, excetuados aqueles conferidos a competência estadual, se houver venda incide ICMS, e se houver a venda de um produto industrializado que acabou de ser produzido, incidirá o IPI.

Em síntese afirma (VIEIRA, 2014) que na industrialização por encomenda, em obediência os comandos constitucionais que estabelece como critério material para o ISS é a obrigação de fazer e que nas zonas conflituosas entre IPI e ISS que reside nos serviços complexos, invoca-se a figura do contrato de empreitada, que configura com base nos critérios constitucionais obrigação de fazer, que só pode incidir o ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI.

Nesse sentido José Roberto Vieira:

Em resumo, fixando a atenção nos comandos da Carta Suprema, compreendemos haver uma obrigação de dar no critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, enquanto, no mesmo critério da norma jurídica do ISS, detectamos uma obrigação de fazer; identificamos, então, as áreas em que se aproximam os dois impostos; os serviços complexos (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do contrato de **empreitada de materiais**; entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigação de dar e de fazer) – razão seja dada a José

<sup>3</sup> W.L BECKER, A industrialização sob Encomenda..., *op. Cit.*, p. 177.

Eduardo Soares de Melo – **só se pode curvar a incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI.** (Grifo do autor). (2014, p. 14).

### 3.3 A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E DE IPI NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Entende a União que na industrialização por encomenda, por se tratar de transformação do produto, ou alteração de sua natureza, ou finalidade configura industrialização cuja hipótese de incidência se subsume a tributação pelo IPI.(REIS, 2008).

Por sua vez o Estado entende cabível o ICMS por entender que nos serviços de industrialização ocorre a circulação econômica da mercadoria e por ocasião da agregação de valor decorrente da industrialização tal produto estaria próximo da fase final de produção, portanto, apto a tributação pelo imposto estadual. (REIS, 2008).

Em contraponto aos posicionamentos acima mencionados, ensina (REIS, 2008) que para a ocorrência do fato gerador do IPI e ICMS não basta a agregação de valor, tampouco a aproximação da fase final de produção, requer para tanto, a ocorrência da circulação jurídica, a mudança de titularidade do bem.

Nesse sentido assevera Élcio F. Reis:

Com efeito, o ICMS e o IPI não incidem no simples deslocamento de mercadorias para que sofram transformação ou aprimoramento para o consumo; é necessário que o bem mude de titular, ou seja, a remessa e a devolução do bem, bem como os serviços de industrialização sobre eles prestados, não implicam em nascimento da obrigação tributária para com a União (IPI) ou o Estado (ICMS). (2008, p. 233).

## 4 CONCLUSÃO

O critério primordial na solução dos conflitos que se instaura na industrialização por encomenda, é o critério maior, a própria constituição, que estabelece o “conteúdo semântico mínimo”<sup>4</sup> de cada tributo “prestar serviço”<sup>5</sup> “realizar operações com mercadorias”, “realizar operações com produtos industrializados”<sup>6</sup> que passa pela análise da preponderância da obrigação de dar ou fazer, partindo-se então para lei complementar nº 116/2003 que regula os conflitos em matéria tributária.

Para aqueles que defendem a incidência do ICMS sobre os serviços que são executados na modalidade de industrialização por encomenda tipificados no subitem

---

<sup>4</sup>(CARRAZA, 2014, p. 2)

<sup>5</sup>(VIEIRA, 2014, p. 12).

<sup>6</sup> (VIEIRA, 2014, p. 8).

14.05 da lista de serviços, entre outros serviços que se enquadram nesta modalidade, se valem de critérios econômicos para justificarem que a não transmissão do crédito do ICMS colidiria com a sua não-cumulatividade, onerando o preço e, por consequência, o consumo. Argumentam que o ICMS deve incidir sobre operações mercantis, sob pena de desrespeito a “natureza” do ICMS que é ser não-cumulativo, uma vez que a sua fórmula de tributação foi concebida para diminuir o impacto de suas alíquotas na cadeia circulatória.

A Lei Complementar de n.º. 116/03 não invadiu competência exatamente porque se trata de uma norma de estrutura que dispõe sobre conflito de competência entre os entes federados, em perfeita sintonia com a redação contida no art. 146, I da CF/88. Outrossim, como claramente observado através da evolução da legislação em referência, não mais encontra guarida o fato gerador do ICMS sobre aludidas prestações de serviços.

A industrialização por encomenda pode ser executada com ou sem fornecimento de materiais, sendo que quando executada com fornecimentos de materiais sobre bens de terceiros configura-se típica prestação de serviços, consubstanciada em um contrato autônomo entre prestador e contratante, configurando atividade fim, sujeita a incidência exclusiva do ISS e não do ICMS.

Em se tratando de industrialização por encomenda quando executadas sem o fornecimento de materiais, mas atendendo particularidades específicas do encomendante, tem-se nesse caso, a figura de um contrato de empreitada, firmado entre as partes, que individualiza o produto, caracterizando uma efetiva prestação de serviços, uma obrigação de fazer, sujeita a incidência exclusiva do ISS e não do IPI.

Desta forma conclui-se que a industrialização por encomenda, entendida aquela efetuada com o sem fornecimento de materiais quando realizada mediante contrato autônomo, ou contrato de empreitada, configura-se uma obrigação de fazer, estando o bem sujeito ou não a operações subsequentes, de industrialização ou comercialização, é típica prestação de serviços, que somente pode ser objeto de tributação pelo ISS.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G.; BARRETO, A. F. Conflitos de Competência e Tributação de Serviços. **Revista de Direito Tributário - Volume 06**, São Paulo, 1978.
- BALEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BAPTISTA, M. C. **ISS Do Texto À Norma**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

- BARRETO, A. F. **ISS Na Constituição e Na Lei**. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BOTTALLO, E. D. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: RT, 2002.
- CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARRAZA, R. A. Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro. **IBET**, 17 Outubro 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Roque%20Antonio%20Carrazza.pdf>>. Acesso em: 27 Fevereiro 2015.
- CARVALHO, C. O IPI e a Industrialização por encomenda. In: PEIXOTO, M. M. **IPI Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CHIESA, C. Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo, 2005.
- CHIESA, C. **ISS: LC 116/2003 A Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. São Paulo: MP Editora, 2008.
- FILHO, M. J. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- MACHADO, H. D. B. Restauração, Concerto e Beneficiamento de Produtos: Impossibilidade de Incidência do IPI e do ISS sobre o mesmo Fato. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 2006.
- MASINA, G. **ISSQN - Regra de Competência e Conflitos Tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- MELO, J. E. S. D. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista do Tribunais, 1991.
- MELO, J. E. S. D. **ICMS - Teoria e Prática**. 8ª edição. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MELO, J. E. S. D. In: (COORDENADORES), M. M. P. S. D. M. **IPI Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 344.
- PEIXOTO, M. M.; CARDOSO, L. V. Comentários à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03. In: PEIXOTO, I. G. D. S. M.; MAGALHÃES, M. **ISS LC 116/2003 À Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2ª. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.
- PROCHALSKI, D. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.
- REIS, E. F. Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. **IPI Questões Fundamentais**, p. 344, 2008.
- VENOSA, S. D. S. **Direito Civil - Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. São Paulo: Atlas, 2005.
- VIEIRA, J. R. O Papel da Lei Complementar no Estabelecimento das Fronteiras IPI X ISS: Óculos para Macacos. **IBET**, 04 junho 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/o-papel-da-lei-complementar-no-estabelecimento-das-fronteiras-ipi-x-iss-oculos-para-macacos-por-jose-roberto-vieira/>>. Acesso em: 25 Fevereiro 2015.
- BRASIL. Lei 5.172 (1966). Lex: legislação federal, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm), Brasília, 25 de outubro de 1966.