

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
Turma 5 – 2017

**Guerra fiscal entre Estados e Municípios: a tributação de operações com
massa asfáltica**

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,
sob orientação do professor Leonel Cesarino Pessoa

FABIO BEZANA

São Paulo
2017

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A presente pesquisa tem como objetivo a análise da tributação incidente sobre operações com massa asfáltica e diretamente relacionadas com contrato de empreitada global firmado entre o tomador de serviços (dono da obra) e a empreiteira (prestadora de serviços). Nesta esteira, restará a pesquisa centrada nos meandros que permeiam as operações com massa asfáltica em que existem dúvidas se a competência tributária pertence aos Estados (ICMS) ou aos Municípios (ISSQN).

Divergências entre unidades da federação pela competência para tributar a massa asfáltica têm aflorado continuamente, para os Estados restaria evidente se tratar de mercadoria sujeita ao poderio arrecadatório da máquina estadual. Por outro lado, para os Municípios, consiste em um bem utilizado como meio na prestação de serviços de obra de engenharia civil.

No meio da “guerra fiscal” entre Estados e Municípios encontram-se os empresários que ficam ao alvedrio das autoridades tributantes e podem ser compelidos ao pagamento de ambos os tributos. A segurança jurídica desta atividade econômica resta pulverizada em razão da dificuldade em se enquadrar esta situação fática às normas instituidoras dos tributos e que regulamentam a matéria.

As empreiteiras que atuam no segmento de pavimentação têm como praxe o recolhimento de ISSQN sobre o total do contrato - incluindo os valores despendidos com a massa asfáltica - para os municípios em que estão localizadas as obras que são o objeto da contratação. E assim procedem por entenderem que a massa asfáltica não está sujeita ao ICMS, por não se tratar de bem sujeito à mercancia.

Por sua vez, os Estados têm atuado as empreiteiras em razão do não recolhimento de ICMS na circulação da massa asfáltica, o que tem gerado exigências tributárias milionárias em desfavor das empreiteiras. O problema é ainda maior quando os entes estaduais aplicam cobranças retroativas para os últimos

cinco anos, sendo certo que os valores envolvidos podem até colocar em risco o futuro das operações das empreiteiras.

Tais autuações têm sido mantidas pelos tribunais administrativos dos Estados¹, o que acaba por judicializar o embate entre as empresas contribuintes e Estados e congestionar ainda mais o nosso já sofrido Poder Judiciário. A princípio, o Poder Judiciário tende a albergar a tese defendida pelos Municípios, pois pugnam pela incidência do ISSQN sobre a massa asfáltica². No entanto inexistente qualquer julgamento das cortes superiores com efeito vinculante sobre este tema.

O presente estudo fará uma análise sobre a natureza dos contratos de empreitada global que envolvem o fornecimento de massa asfáltica, assim como o objeto precípua da contratação e que deva ser levado à tributação pela empresa contribuinte. Também será objeto de análise a fronteira existente entre a tributação pelo ICMS e o ISSQN. Aqui necessário se faz o estudo da abrangência destes tributos sobre os fatos jurídicos sujeitos à incidência tributária, sempre buscando identificar o modelo de tributação adequado e sua subsunção ao arquétipo legal.

O novo CPC 47 – previsto para entrar em vigor no início do próximo exercício – que trata do reconhecimento de receitas merecerá especial atenção no que diz respeito à necessidade de se segregar as atividades previstas em contrato. Esta inovação poderá significar um acirramento na guerra fiscal entre Estados e Municípios.

Também serão escopo do estudo as implicações dos possíveis modelos tributários (ICMS ou ISSQN) em alguns tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (PIS, COFINS, IPI), eis que a opção por um ou outro modelo de tributação implicará no aumento ou redução do impacto financeiro destes tributos federais.

¹ TIT – Processo DRT 06 – 4032250/6 – Rel. Paulo Gonçalves da Costa Júnior.

TIT – Processo DRT 08 – 700128/08 – Rel. Gianpaulo Dringoli.

² TJSP - Agravo de Instrumento nº 2037389-92.2017.8.26.0000 – Rel. Luis F. C. B. Vidal.

TJSP – apelação nº 1009627-61.2014.8.26.0053 – Rel. Amorim Cantuária.

As análises teóricas que serão desenvolvidas na presente pesquisa têm o condão de dar suporte às prescrições de ordem prática do trabalho. A ideia é, dado o problema prático, utilizar-se da teoria pré-existente para estabelecer a melhor forma de tributação de operações com massa asfáltica, propondo, inclusive, melhores práticas para o segmento econômico.

A forma de contratação do serviço de pavimentação, assim como a contabilização dos insumos que são utilizados no processo de produção da massa asfáltica podem, sem dúvida alguma, corroborar na diminuição da insegurança jurídica que assola a referida atividade econômica. A correta definição do serviço prestado e contabilização dos insumos podem indicar o modelo de tributação adequado para as operações com massa asfáltica.

Os impactos financeiros da escolha do modelo de tributação adequado devem ser abordados em razão da importância do segmento na economia brasileira, seja pela sua grande contribuição na melhora da infraestrutura brasileira, assim seja pela grande potencialidade de geração de empregos.

Através do desenvolvimento do estudo dos pontos acima elencados, deverá ser estabelecido o padrão tributário que mais se aproxima das prescrições legais que regulamentam a matéria, procurando mitigar a insegurança jurídica causada pelo conflito de competência entre Estados e Municípios.

2. Modelo de pesquisa

O modelo de pesquisa a ser adotado consistirá em resolução de problema prático, de forma a determinar o modelo de tributação ideal para as operações de contrato de prestação de serviço de pavimentação que envolva fornecimento de massa asfáltica. Além de estabelecer o modelo tributário ideal, espera-se com este trabalho de pesquisa recomendar melhores práticas para o segmento econômico em relação às suas rotinas tributárias.

Muitas são as questões que emergem da resolução do problema proposto, muitos são os argumentos por parte das Fazendas Estaduais e Municipais e que levam a soluções diametralmente opostas. No entanto, apenas uma resposta é possível, apenas um modelo de tributação foi prescrito pelo legislador brasileiro, ou seja, ou incide ICMS ou ISSQN e nunca ambos.

Através de respostas às questões formuladas no presente projeto de pesquisa procurar-se-á estabelecer quais são os argumentos mais consistentes que indicarão a verdadeira competência para tributar as operações com massa asfáltica.

Assim, o presente estudo tem a pretensão de identificar os pontos de tensão entre os argumentos dos Estados e dos Municípios, e ainda extirpar a dúvida sobre a incidência do ICMS ou ISSQN sobre o fornecimento de massa asfáltica em contrato de empreitada.

3. Problemas e quesitos

Existem sérias dúvidas sobre o modelo correto de tributação de operações envolvendo a prestação de serviços de pavimentação com fornecimento de massa asfáltica, eis que há um conflito de competência entre os Estados e Municípios, no qual ambos os entes tributários procuram atrair para si a possibilidade de cobrança sobre o referido fato jurídico.

Apesar da bem delineada competência tributária prescrita pelo legislador constitucional brasileiro, fato é que em algumas situações existe uma zona cinzenta que coloca em dúvida qual tributo deve incidir – ICMS ou ISSQN?

E este é um dos casos que estão em voga quando estudamos os conflitos de competência entre o ICMS e o ISSQN, sendo certo que até a presente data não existe um posicionamento final sobre o caso no âmbito do Poder Judiciário. E a jurisprudência administrativa estadual, favorável ao recolhimento do ICMS, apenas estimula a insegurança jurídica das empresas contribuintes.

A grande questão que surge para solucionar este conflito de competência entre Estados e Municípios é a seguinte:

Trata-se a massa asfáltica de um bem considerado meio para o contrato de prestação de serviços de pavimentação ou de mercadoria?

A solução do problema proposto passa por verificar se a massa asfáltica fornecida no contrato de prestação de serviços de pavimentação subsume-se ao conceito de mercadoria estabelecido pela legislação infraconstitucional, como quer a Fazenda Estadual. Ou se se trata de um bem utilizado em um contrato maior de prestação de serviços de pavimentação, como defende a Fazenda Municipal.

Para responder esta questão principal, outras questões devem ser respondidas antes:

- Qual a natureza do contrato firmado entre o tomador de serviços (dono da obra) e a empreiteira prestadora de serviços? Em que consiste o objeto do referido contrato?
- O contrato de prestação de serviços deve ser segmentado nos termos do CPC nº 47?
- A massa asfáltica deve ser elaborada de acordo com especificidade técnica constante em relatório de engenharia fornecido pelo cliente?
- A massa asfáltica é produzida no local da obra?
- Produto pode ser estocado?
- O caso se assemelha ao fornecimento de concreto usinado? Aplica-se a súmula nº 167 do STJ?
- Há processo de industrialização? Produto está classificado na TIPI?

- Quais os impactos financeiros em razão da opção pelo recolhimento do ICMS ou ISSQN? E os reflexos no PIS, COFINS e IPI?
- Qual o tratamento tributário adequado para a saída da massa asfáltica?
- Como mitigar a insegurança jurídica aflorada em razão do conflito de competência entre Estados x Municípios?

A dificuldade em se atribuir o modelo de tributação correto em contratos de prestação de serviços de pavimentação com fornecimento de massa asfáltica reside no fato de que existem bons argumentos tanto para a Fazenda Estadual como para a Fazenda Municipal. As respostas às questões acima discriminadas visam estabelecer qual modelo de tributação prevalece, ICMS ou ISSQN?

4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A pavimentação asfáltica é muito utilizada em ruas, avenidas, rodovias e ainda em pistas de pousos e decolagens de aeroportos em todo o Brasil, ou seja, as operações com massa asfáltica envolvem uma gama enorme de demandantes pelo serviço de pavimentação, assim como diversas empresas envolvidas no fornecimento e aplicação da massa asfáltica.

Os grandes contratantes do serviço de pavimentação são, de uma maneira geral, a União, os entes federativos e as concessionárias de rodovias públicas. De outro lado, encontram-se as grandes empreiteiras que são responsáveis pelo fornecimento da massa asfáltica e aplicação do produto no leito carroçável das ruas, avenidas, rodovias, dentre outros.

Estima-se que, no Brasil, apenas a União, no ano de 2013, foi responsável pelo gasto de aproximadamente R\$ 8,2 bilhões pela manutenção de piso asfáltico

das rodovias federais³. O Estado de São Paulo aplicou R\$ 19 bilhões em sua malha rodoviária no ano de 2015, assim como outros R\$ 5 bilhões foram gastos em rodovias operadas pelo regime de concessão.⁴

Como se vê, a prestação de serviços de pavimentação é responsável pela movimentação de bilhões de reais ao longo do exercício financeiro, sendo certo que o valor da massa asfáltica atinge um percentual elevado nestes contratos de empreitada. Assim, o modelo de tributação adequado é de interesse de toda empreiteira que atua neste segmento, eis que pode implicar em um grande impacto financeiro para a prestadora de serviços.

É comum, neste ramo de atividade, o pagamento do ISSQN sobre o total do contrato de prestação de serviços de pavimentação, incluindo o valor do fornecimento da massa asfáltica. Também é comum os Estados exigirem o pagamento do ICMS sobre o concreto asfáltico fornecido pelas empreiteiras, o que tem gerado autuações milionárias em desfavor dos empresários deste segmento.

O conflito de competência entre Estados e Municípios somente é possível em razão da existência de uma zona cinzenta entre o limite da competência de cada ente da federação, sendo certo que existem dúvidas sobre a natureza da massa asfáltica, ou seja, se esta seria um meio para prestação de serviços de pavimentação (ISS) ou mercadoria (ICMS).

A divergência de interpretação da legislação que regulamenta a matéria tem levado a grande insegurança jurídica, pois se mantidas as autuações pelos tribunais administrativos e judiciais haverá um grande impacto econômico para as empresas empreiteiras.

Por sua vez, poucos são os trabalhos que tratam de maneira direta e individualizada a tributação das operações que envolvem o fornecimento de massa asfáltica. A falta de doutrina apropriada sobre o presente assunto somente faz crescer a insegurança jurídica das empresas deste segmento da construção civil.

³ <http://www.portalfederativo.gov.br/noticias/destaques/governo-federal-anuncia-investimentos-de-r-33-bi-do-pac2>

⁴ http://www.revistaempreiteiro.com.br/Conteudo/Arquivos/Pdf/ranking_2016_2.pdf

5. Fontes e métodos de investigação

Como meio de trilhar o resultado almejado, a presente pesquisa se valerá de análise de bibliografia nacional, precipuamente aquelas pertinentes à delimitação de competência tributária dos Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). As obras que reflitam sobre os meios de solução de conflitos de competência também serão objeto de leitura e reflexão.

Por fim, as jurisprudências administrativas e judiciais sobre a tributação da massa asfáltica devem dar suporte à pesquisa, eis que em seu bojo restam consignados os argumentos da Fazenda Estadual e Municipal sobre a tributação da massa asfáltica, bem como o posicionamento de nossos julgadores sobre o assunto em análise.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

A presente pesquisa tem como ponto de partida a inquietação do pesquisador em relação ao conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN em operações com massa asfáltica, e ainda a insegurança jurídica causada pela briga travada entre os Estados e Municípios. A falta de uma demarcação objetiva da competência tributária para cobrança de tributos em operações com massa asfáltica acaba por gerar incerteza para o empresariado.

Muitas foram as fiscalizações de ICMS em que este pesquisador auxiliou as empresas contribuintes, sendo certo que a grande maioria se transformou em autuações fiscais. Assim, vários são os processos administrativos e judiciais em que o proponente atua como representante de empreiteiras que sofreram autuações dos Estados.

Desta forma, o pesquisador tem bons conhecimentos sobre a matéria fática que permeia a tributação de operações com massa asfáltica, bem como conhece os argumentos lançados pelas Fazendas Estaduais e Municipais para assegurar a incidência do ICMS ou ISSQN sobre o fato tributável que será objeto de pesquisa.

8. Indicação de literatura especializada e obras de referência

ANDRADE, Adriano Barreira de; TEIXEIRA, Janio Elias; ALMEIDA, Janaína Borges de. Planejamento tributário aplicado às empresas de construção civil. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, São Paulo, v. 24, n. 126, p. 215-234, jan./fev. 2016.

ANDRADE, Alberto Guimarães; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O ICMS e a Lei Complementar nº 116/2003. Alguns pontos polêmicos da lista de serviços: conflitos de competência ISS x ICMS . Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 5, n. 12, abr. 2004.

ARZUA, Heron. Fabricação e Instalação de Elevadores – ICMS e ISS. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 49. São Paulo: Dialética: Outubro de 1999, p. 116-132.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – atividade-meio e atividade-fim. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996.

_____ ICMS:transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 1995.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no direito tributário brasileiro. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 4, n. 20, mar. 2006.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços

Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto. In Revista Direito Tributário Atual n. 18. São Paulo: Dialética, 2004.

BRIGAGÃO, Gustavo. IVA Único e Federal Deveria Substituir a Tributação Indireta no País. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mar-25/consultor-tributario-iva-unico-federal-deveria-substituir-tributacao-indireta> (acessado em 20.06.2017).

CARRAZA, Roque Antonio. O Conceito de Mercadoria para Fins de Tributação por Meio de ICMS. Novas Tendências do STF. Revista de Direito Tributário, n. 123, outubro de 2015.

_____ ISS. Base de cálculo. Serviços de construção civil prestados com o fornecimento de materiais e o concurso de subempreiteiras. Questões conexas. Interesse Público, Belo Horizonte, n. 1, v. 3 jan. 1999

_____ O ICMS na Constituição. In: _____. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, jul. 2005. p. 34-137

_____ Curso de direito constitucional tributário. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRO RODRÍGUEZ, Juan José. [Fatos geradores confrontantes : colisões entre o ipi - icm – iss e outros impostos](#). CARRO RODRÍGUEZ, Juan José. Fatos geradores confrontantes: colisões entre o ipi - icm - iss e outros impostos. 1988. 291 f. Dissertação (Mestrado em Direito) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 1988

CIESA, Célio. [ICMS vc. ISS: demarcação da competência impositiva](#). Revista dos Tribunais das Américas: RTA, v. 2, n. 3, p. 85-104, jan.-jun., 2011

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial - Direito de Empresa. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

FILIPPO, Luciano Gomes. [Considerações acerca da possibilidade de aproveitamento de crédito de IPI na atividade de construção civil](#). Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 20, n. 102, p. 167-187, jan./fev. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS x ISS: fabricação de embalagens sob encomenda; incidência do ICMS. In Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT n. 47, p. 179-208. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

HARADA, Kioshy. ISS: doutrina e prática. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MENDONÇA, [Jose Xavier Carvalho](#). Atualizado por Ricardo Rodrigues da Gama. Tratado de Direito Comercial Brasileiro Vol. V. Campinas: Russell, 2003.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves. [A não incidência do ICMS no fornecimento de materiais fabricados pelo empreiteiro fora do local da obra](#). Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 19, n. 96, p. 183-205, jan./fev. 2011.

MASINA, Gustavo . [ISSQN: regra de competência e conflitos tributários](#). 2008. Dissertação. Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito

MELO, José Soares. ICMS: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

NAGIB, Luiza. IPI: critério material. 2010. 268 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

[OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo](#). ICMS x ISS e seus renitentes conflitos: algumas notas. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 12, n. 70, p. 69-78, jul./ago. 2014.

PATROCÍNIO, José Antonio; HIDALGO, Mauro. ISS – Imposto sobre Serviços – Questões Polêmicas. 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2009.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. IPI, ICMS e ISS. Aspectos controvertidos na incidência sobre as atividades de construção civil. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, São Paulo, v. 9, n. 41, p. 145-170, nov./dez. 2001.

PERIN, Armando Moutinho; PERIN, Armando João. Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN ou ISS. Serviço de construção civil. Subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Base de cálculo. Interesse Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 24, mar. 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 52, jul./ago. 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS. Exegese do art. 155, II, §2º, IX "B" da CF. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003.

THOMAZ, Andreane Rocha; CUNHA, Bruno Salles Trindade da. [Análise das competências constitucionais em face da distribuição dos recursos entre os entes federados e a necessidade de revisão do pacto federativo](#). Revista Brasileira de Direito Municipal: RBDM, Belo Horizonte, v. 15, n. 51, p. 29-44, jan./mar. 2014.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. Contratos em Espécie (V. 3). São Paulo: Atlas, 2013.

9. Sumário preliminar

Introdução

1. Contextualização fática do problema.
2. Massa asfáltica: meio para prestação de serviços de pavimentação ou mercadoria?
 - 2.1. Natureza do contrato de prestação de serviços por empreitada.
Objeto do contrato de pavimentação
 - 2.2. Contrato de prestação de serviços e o CPC 47
 - 2.3. Produção de massa asfáltica: especificidade técnica
 - 2.4. Processo de industrialização x TIPI
 - 2.5. Massa asfáltica x concreto usinado
 - 2.6. Mercadoria: bens sujeitos a mercancia

- 2.7. Prestação de serviços: obrigação de dar e lista de serviços
- 2.8. Mercadoria: bens móveis sujeitos à mercancia
- 2.9. Atividade meio e atividade fim
- 2.10. Limites à tributação por ICMS
- 2.11. Limites à tributação por ISSQN
- 2.12. ISSQN x IPI
- 3. Jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais
 - 3.1. Decisões administrativas
 - 3.2. Decisões judiciais
- 4. Impactos financeiros da escolha de um ou outro modelo de tributação
 - 4.1. Modelo de tributação – ICMS
 - 4.2. Modelo de tributação - ISSQN
- 5. Modelo adequado de tributação para operações com massa asfáltica
- 6. Proposta de modelos operacionais que possam mitigar a insegurança jurídica do empresário

Conclusões

Referências bibliográficas

10. Cronograma com estimativa de horas

	2017			2018												2019		
Atividade	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	H
[Leitura da bibliografia]																		[90]
[Leitura de julgados]																		[30]

