

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ISS

TEORIA E PRÁTICA

8^a EDIÇÃO

Revista, atualizada
e ampliada

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

ASPECTO MATERIAL

2.1 Prestação de serviço (negócio jurídico). 2.2 Serviço: 2.2.1 Distinção de produto industrializado e de mercadoria. 2.3 As obrigações de dar e de fazer. 2.4 Classificação. 2.5 Denominação. 2.6 Lista de Serviços: 2.6.1 Aspecto formal; 2.6.2 Aspecto material; 2.6.3 Características básicas. 2.7 Comentários à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116, de 31.7.2003.

2.1 Prestação de serviço (negócio jurídico)

O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo.

A materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como *fato gerador* da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação hipotética (previsão legal), como a situação fática (acontecimento real).

Relativamente ao ISS, a Constituição Federal estabelece o seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

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

Essa espécie de obrigação (*fazer*) não possui definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (*dar*), que:

consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as *de fazer*, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.¹

A *obrigação de fazer* é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.

1. a obrigação de fazer de natureza infungível, por consistir num *facere* que só pode, ante a natureza da prestação ou por disposição contratual, ser executada pelo próprio devedor, sendo, portanto, *intuitu personae* uma vez que se levam em conta as qualidades pessoais do obrigado. (...)

2. obrigação de fazer fungível, que é aquela em que a prestação pode ser realizada indiferentemente tanto pelo devedor como por terceiro, caso em que o credor será livre de mandar executar o ato à custa do devedor.²

1. Clóvis Beviláqua, *Código Civil Comentado*, vol. IV, Rio de Janeiro, Francisco Alves, art. 863, 1943.

2. Maria Helena Diniz, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, vol. 2, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 85.

Também já se indagou quanto a:

se dar ou entregar é ou não consequência do fazer, respondendo assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente tem ele de confeccionar alguma coisa para depois entregá-la, se tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer.³

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de “serviço”, como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do serviço”, porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários.

O tributo não incide unicamente sobre utilidade, comodidade, coisa, bem imaterial etc. A circunstância de no âmbito estadual a Constituição Federal haver estipulado “*prestações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação*” (art. 155, II – ICMS); e no âmbito municipal haver omitido o referido vocábulo (“*prestações*”) – só mencionando “*serviços de qualquer natureza*” (art. 156, inciso III – ISS) – não significa que também não se estaria cogitando da necessidade de efetiva prestação.

O Decreto-lei 406/1968 (art. 8º) estabeleceu que o fato gerador do ISS era a prestação de serviço previsto em lista específica. A Lei Complementar 116/2003 (art. 1º) repete essa materialidade, e acrescenta que a incidência ocorre, “ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

A apontada ressalva confirma o critério norteador das distintas incidências tributárias e respectivos efeitos, relativamente a distintos negócios jurídicos realizados pela mesma pessoa.

3. Washington de Barros Monteiro, *Direito das Obrigações*, Saraiva, São Paulo, 1965, p. 95.

A exclusividade do ISS sobre a prestação de serviços deve apartar-se das incidências de outros tributos (como é o caso do IPI, ICMS ou IOF), concernentes a específicas atividades, ainda que simultâneas ou complementares.

É o caso de empresa que tem por objeto básico atividades comerciais e que, normalmente, se sujeita ao ICMS na venda de mercadorias (máquinas). Entretanto, ao realizar serviços de conserto das mercadorias, se sujeita ao ISS. O mesmo ocorre com a concessionária de veículos que deve recolher o ICMS nas operações mercantis; todavia, fica obrigada ao ISS em eventual serviço de revisão realizado no automóvel.

Esta regra, contudo, não deve ser aplicada no caso de o serviço ser considerado como atividade-meio (etapa de operação mercantil ou financeira), sem autonomia da obrigação principal.

É a hipótese das entidades bancárias que têm por finalidade principal a concessão de crédito (operação afeta ao IOF); situação em que a abertura de conta corrente pertinente ao financiamento representa elemento integrante do mencionado negócio, não podendo constituir serviço distinto que possa sujeitar-se ao ISS.

Perspica análise jurídica do conceito de serviço fora realizada nos âmbitos contábil, do consumidor, da Organização Mundial do Comércio, e do Conselho da União Europeia.⁴

2.2 Serviço

2.2.1 Distinção de produto industrializado e de mercadoria

O fato de a Constituição Federal não ter conceituado “serviço” – para fins de incidência do ISS – não pode causar nenhum problema para o operador do direito, uma vez que o texto constitucional contém materialidades – também adstritas às obrigações de “dar” e de “fazer” – que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária.

Nesse sentido, há que se examinar os lineamentos do “Imposto sobre Produtos Industrializados” (IPI) – art. 153, IV; do

⁴ Fabio Soares de Melo. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – Estrutura e Jurisprudência*. Livraria do Advogado, 2021, pp. 50/54.

“Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação” (ICMS) – art. 155, II, em harmonia com o “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza” (ISS) – art. 156, III, todos da Constituição Federal.

Conceituar *produto industrializado* constitui espinhoso empenhamento em que se empenharam poucos juristas. Indaga-se: o hermenauta tem que pautar-se por critérios técnicos, físicos, operacionais (e mesmo empresariais), ou a característica da industrialização deve ser compreendida em termos jurídicos? Sob este último aspecto, as definições legais constituiriam autênticos dogmas para os aplicadores das normas? Pode o legislador alterar a realidade natural das coisas, definindo como “industrialização” atividades que não possuam tal natureza?

É importante meditar a respeito destas questões, e proceder a digressões face às notas peculiares de “produto industrializado” ou “industrialização de produtos”, que devem arranjar-se com os conceitos e critérios pertinentes a “mercadorias” e “serviços”.

Ao traçarem os contornos de produtos industrializados vislumbrou-se:

serem aqueles obtidos pelo esforço humano aplicado sobre bens móveis qualquer, em qualquer estado, com ou sem uso de instalações ou equipamentos. Haverá produto industrializado se, do esforço sobre bem móvel, resultar acréscimos ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviços.⁵

Por *industrialização* também foram compreendidas:

as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou

5. Antonio Maurício da Cruz, *O IPI – Limites Constitucionais*, São Paulo, Ed. RT, 1984, p. 55.

produtível, “denotando homogeneidade não personificada nem personificável de produtos”); (...)

Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação.⁶

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto federal 7.212, de 15.6.2010), convalidando tradicional diretriz, estabelece o seguinte, *verbis*:

Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único).

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (*transformação*);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (*beneficiamento*);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (*montagem*);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (*acondicionamento ou reacondicionamento*);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (*renovação ou recondicionamento*).

6. Marçal Justen Filho, *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo, Ed. RT, 1985, p. 115.

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Portanto, ao legislador do IPI, o gênero industrialização compreende as seguintes espécies: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento.

Por sua vez, as *mercadorias* representam basicamente bens corpóreos ou virtuais, da atividade mercantil do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil.

Pertinente a afirmativa de que:

no Brasil, o conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra e venda; como se infere do art. 191 do Código Comercial [*revogado pelo Código Civil*] quando estatui que é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados.⁷

Este conceito sofreu maior abrangência constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-se no espectro mercantil (art. 155, § 3º).

Os novos meios tecnológicos possibilitaram a configuração de mercadorias *virtuais*, mediante a utilização de *download*, *streaming*, em que se verifica o transporte de arquivos da rede mundial de computadores (internet) para outro computador, ou transferência de dados de um micro a outro micro, como ocorre no caso de aquisição de filmes, músicas etc.

Claramente demonstrou-se o seguinte:

7. Aliomar Baleeiro, "ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador", *RF* 250/143.

as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outro quando objeto de troca de “circulação econômica”, tomam o nome de mercadorias. *Commercium quase commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.⁸

Os bens do *ativo imobilizado* (*fixo* ou *permanente*) revestem natureza distinta de mercadoria, porque, na linguagem contábil, identificam o agrupamento de contas onde se registram os recursos investidos em direitos que tenham por objeto bens necessários à exploração do objeto social (capital fixo). As expressões são utilizadas em oposição ao ativo circulante.

Sinteticamente pode-se concluir que:

não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: 1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e 2) a destinação comercial que a ela se dá o seu titular.⁹

Por outro lado:

a *prestação de serviços* é a produção de utilidades (materiais ou não), específicas, peculiares e inconfundíveis de regras irrepetíveis (no sentido da impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico).

A distinção prende-se à intrínseca natureza da prestação de serviços, que se vincula à noção de atuação personificada e individualizada, de atuação artesanal, não massificada mas que, contemporaneamente, ocorre estruturação empresarial na

8. Carvalho de Mendonça, *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V, Parte I, 3ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1937 n. 14, p. 18.

9. Geraldo Ataliba, “ICMS. Incorporação ao ativo – Empresa que loca ou oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS”, *RD Tribuário* 52/78.

prestação de serviços, que passa a demandar a utilização de métodos empresariais, com tendência a uma padronização em seu conteúdo, passando a identificarem-se, no plano econômico, as figuras do comerciante, do industrial e do prestador de serviços – unificando-se tudo sob o contorno do empresário.

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.

*A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade, uma identidade inconfundível e irrepetível; enquanto que “cada produto industrializado” é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.*¹⁰

Argutamente fora percebido o seguinte:

Todas as empresas que produzem grandes equipamentos são empresas que, paralelamente à construção da própria máquina, projetam, na verdade, esse equipamento. E aí se coloca o problema: ou vendem mercadorias simplesmente, ou as entregam como resultado desse projeto e dessa elaboração que manifesta um “fazer” da empresa.

Em primeiro lugar o problema é saber se a indústria que projetou, e que construiu essa máquina, exerceu serviços em relação aos quais a entrega da máquina é uma simples consequência, decorrência ou resultado. Mas não o cumprimento de uma “obrigação de dar”. Quer dizer, o projeto, estudo, análise e a própria elaboração dessa máquina, na verdade, constitui desenvolvimento de uma atividade de prestação de serviço. Ou se, ao contrário, a indústria que projeta, constrói a máquina, a entrega ao cliente, em verdade, vende máquinas, muito embora para realizar essa venda, deva projetar o produto, estudá-lo, etc.¹¹

10. Marçal Justen Filho, *O Imposto...*, cit., p. 115.

11. Cléber Giardino, “Conflitos de competência entre ICM, ISS e IPI” (Curso de Direito Tributário III – PUC), *RD Tributário* 7-8/119.

As colocações expostas servem para mostrar que os aspectos relativos à padronização, massificação, escala, personificação e maquinários utilizados, por si só, não permitem firmar convicção segura sobre a matéria porque, em verdade, forradas de preconceitos hauridos em concepções estranhas ao direito e à realidade natural das coisas.

Tradicional doutrina já havia observado que:

Serviço é qualquer prestação de fazer (...) servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar “locação de serviços”, envolvendo seu conceito apenas a *locatio operarum* e a *locatio operis*. Trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação.¹²

Considerando as distinções existentes entre obrigação de “dar” e de “fazer”, e os princípios consagrados pela Constituição Federal quanto à tributação, chegou-se a um *conceito constitucional de serviço*, como sendo:

prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.¹³

O referido conceito somente abrange:

- a) obrigações de fazer (e nenhuma outra);
- b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, “a” da Constituição);
 - b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados “a si mesmo”, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo);

12. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, t. XLVII, Rio de Janeiro, Borsoi, 1958, pp. 3 e 4.

13. Aires Barreto, “ISS – Não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel”, *Repertório IOB de Jurisprudência* 19/99, Caderno 1, p. 580.

b.2) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício), por não estar *in commercium*.¹⁴

O mestre Aires Barreto conceitua *serviço tributável pelo Município*

Serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.¹⁵

Pertinentes as ponderações seguintes:

“É absolutamente equivocado supor que o ISS possa incidir sobre o resultado da prestação de serviços. O ISS incide sobre o fato prestar serviços, independentemente de o resultado culminar com um bem material ou imaterial. Mesmo quando a obrigação é de resultado (como é o caso da pintura de um quadro ou de construção civil por empreitada) o tributo incide sobre o fazer, sobre a confecção, e não sobre o resultado, que é apenas o momento delimitador do aspecto temporal da hipótese de incidência, verificável no átimo em que se conclui o serviço, o instante em que se completa o fato tributário”.¹⁶

A verificação das materialidades no contexto constitucional acarretou ponderada observação:

Quando se introduz o ICM e o ISS no sistema, necessariamente se modificou o conceito de “produto industrializado”, para efeito de tributação. É evidente que o IPI, depois da Emenda 18, não é o mesmo IPI de antes (...). A norma jurídica que ingressa no sistema imediatamente ocupa o seu lugar, acomoda-se às normas superiores, sofre a influência das normas superiores, e só pode ser entendida em função dos desígnios contidos nas normas superiores.¹⁷

14. Idem, *ibidem*.

15. Aires Barreto, *ISS na Constituição ...* p. 43.

16. Aires Barreto. *ISS ...* p. 494.

17. Geraldo Ataliba, “Conflitos entre ICM-ISS-IPI”, *RD Tributarío* 7-8/125.

Considerando que a própria Constituição confere tratamento às mencionadas figuras – “produto industrializado”, “mercadoria”, “serviço” – em razão de suas distintas materialidades, não há como se aceitar o conceito de *serviço* centrado na economia, sem pertinência jurídica;¹⁸ o seu objeto como sendo a circulação (venda) de bens imateriais;¹⁹ e identificador de *bens incorpóreos*, que não têm existência física.²⁰

Como o tributo é uma entidade jurídica (amplamente constitucionalizada), os seus elementos estruturais (especialmente a materialidade) circunscrevem-se a conceitos, critérios e institutos jurídicos. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (pertinente à própria capacidade contributiva), não há sentido em conferir-se preeminência às etapas econômicas (produção, circulação e consumo), para a conceituação do serviço.

2.3 *As obrigações de dar e de fazer*

A distinção entre “produto industrializado”, “mercadoria” e “serviço” para o fim de serem estabelecidas as respectivas materialidades tributárias (IPI, ICMS e ISS), tem que decorrer da aplicação da secular categoria das obrigações, apreendida há quarenta anos em Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo, onde foram firmadas as conclusões seguintes:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia num dar;
- b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incidível, não decomponível em serviço (puro) e materiais ou aparelhos;

18. Sergio Pinto Martins, *Manual do ISS*, 6ª ed., São Paulo, Atlas, 2004, pp. 33 e 35.

19. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo, Ed. RT, 1984, p. 80.

20. Walter Gaspar, *ISS – Teoria e Prática*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 1994, p. 33.

c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICM.²¹

Conceitos econômicos, ou meramente operacionais, não oferecem critérios seguros e precisos para delinear as apontadas figuras, como demonstram as seguintes situações:

(...) se eu pretendo fazer um armário para minha casa procuro uma indústria de móveis que os faça sob medida, creio que todas as pessoas diriam que eu estaria adquirindo um móvel, como mercadoria. Muito embora essa empresa, na verdade, vá ao local, verifique medidas, tire dimensões especiais – inclusive posso fazer recomendações de meu agrado, no sentido de que o móvel seja feito dessa ou daquela forma, com essa ou aquela peculiaridade. Acho justificável a dúvida sobre se estamos, em verdade, na presença de uma simples venda de produto ou diante de prestação de serviços.²²

(...) a escala, por acaso, pode ter importância na interpretação do direito? O alfaiate e a indústria estão fazendo a mesma coisa. A diferença entre o alfaiate e a indústria de roupas está no seguinte: o alfaiate me atende pessoalmente e a indústria atende a qualquer freguês... Então, isto mais uma vez mostra que um fato, na sua singela apreciação pode para a economia ser um fato só. Mas para o direito há necessidade de que indaguemos a vontade: prestigiada pelo direito de cada contratante, as finalidades, os desígnios de cada qual, etc., etc. É aí que vamos encontrar o critério elaborado mult milenarmente, permitindo discernir: aqui há “obrigação de dar”, ou aqui há “obrigação de fazer”.²³

Não se pode compreender, jamais, que as duas materialidades envolvam fundamentalmente um “fazer”, de maior ou menor intensidade, que (no caso do IPI) seria mais significativa e se traduziria num bem corporificado; e (no caso do ISS)

21. *RD Tributário* 19-20/90.

22. Cléber Giardino, “Conflitos entre ICM, ISS, IPI”, cit., pp. 105-131.

23. Geraldo Ataliba, “Conflitos entre...”, cit., p. 127.

compreenderia atos decorrentes de menor desempenho material e nem sempre materializados, como apontei anteriormente.²⁴

Como na Constituição Federal são distintas as materialidades do IPI e do ISS, deve se encontrar o núcleo e as notas características de cada um desses tributos, não sendo concebível que ambos tratem de simples atividades humanas, na elaboração de esforço pessoal, na inexistência (ou não) de materiais (produtos), na preeminência ou não de equipamentos para sua elaboração, massificação, padronização etc.

A realidade mostra inúmeras situações onde reinará o conflito tributário se formos utilizar unicamente conceitos econômicos (ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos), a saber: (a) o fornecimento de argamassa para uma obra de construção civil constitui material auxiliar de prestação de serviços; enquanto a argamassa vendida em loja caracteriza mercadoria; (b) o remédio ou a alimentação fornecida ao paciente hospitalar não se qualifica como mercadoria mas bem utilizado na prestação de serviço médico; (c) o garçom que serve fregueses do restaurante não realiza a prestação de serviços, mas participa do fornecimento de alimentação (mercadoria); dentre outras.

Tendo em vista que nos exemplos referidos constata-se que as atividades e os bens materiais utilizados têm maior ou menor importância em razão dos negócios realizados, singular estudo verificou que a designação da ação humana pode representar (a) um ato, fato ou obra constitutivo de um passo ou etapa para a consecução de um fim; e (b) o próprio fim ou objeto, implicando um “discernimento entre atividade-meio e serviço-fim”, ofertando os fundamentos seguintes:

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros *como fim ou objeto*. Não as suas *etapas, passos ou tarefas intermediárias*, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

24. José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto sobre Produto Industrializado na Constituição de 1988*, São Paulo, Ed. RT, 1991.

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para” o próprio prestador e não “para terceiros”, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).²⁵

O mestre firma a seguinte conclusão:

somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como *fim*, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço – porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto.²⁶

Entendo que esta postura jurídica não deve significar propriamente a aplicação de uma “teoria da preponderância”, com o objetivo de apurar e mensurar o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço), e aos bens aplicados (mercadoria). Importa considerar, isto sim, o negócio jurídico objetivado pelas partes (prestador e tomador no caso de serviço; ou vendedor-comprador, no caso de operações mercantis).

Nas atividades do dentista não se pode apurar o valor que representa uma prótese vinculada aos serviços realizados, o que demandaria a exigência do ISS se a atividade tem um custo mais significativo; e do ICMS, se o material (prótese) implica em valor superior aos serviços.

O apontado critério jurídico constitui fundamental instrumento para demarcar os serviços (ISS) das mercadorias (ICMS) relacionadas em lista de serviços (previstas em legislação nacional), conforme será examinado em tópico seguinte.

25. Aires Barreto, “ISS – Atividade-meio e serviço-fim”, *RDDT* 5/83.

26. *Idem*, *ibidem*.

IPI e ICMS distinguem-se pela circunstância de que o primeiro não consiste, unicamente num “dar”, mas também num “fazer”. O cerne da distinção emerge das características, do conceito, da nota fundamental, do ato ou situação plasmada materialmente na Constituição Federal. A “prestação de serviço” demanda esforço humano, pessoal (personalizado), que pode (ou não) traduzir-se em bem corpóreo ou mesmo implicar a utilização de materiais, sem que tolha ou desvirtue sua efetiva natureza (obrigação de “fazer”).

O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de “operações” jurídicas (jamais tecnológicas, simplesmente), implicando obrigação de “dar” um bem, o que me levou a firmar a conclusão seguinte:

No IPI, a obrigação tributária decorre da realização de “operações” no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), de um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu na sua transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente.²⁷

2.4 Classificação

As controvérsias existentes acerca da exigibilidade (exclusiva ou concomitante) de ISS e ICMS decorrem da circunstância de a legislação não ter observado uma sistemática científica e criteriosa a respeito das prestações de serviços que envolvam (ou não) a aplicação de bens.

Não se pode cogitar da existência de operações mistas, mediante a interpenetração de serviços e mercadorias, mediante a alocação de valores a cada uma das atividades, e consequentes implicações tributárias diferenciadas.

27. José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto...*, cit., p. 124.