

Revista da Universidade Vale do Rio Verde
ISSN: 1517-0276 / EISSN: 2236-5362
v. 18 | n. 1 | Ano 2020

Amanda Maciel Carneiro
Universidade do Estado de Santa Catarina -
UDESC

Fabiano Maury Raupp
Universidade do Estado de Santa Catarina -
UDESC

DA PRATELEIRA OU PERSONALIZADO? (ALGUNS) LIMITES ENTRE O ICMS E O ISS BRASILEIROS

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar os limites entre o ICMS e o ISS brasileiros quanto à personalização de produtos, em serviços sob encomenda, e a compra de produtos acabados disponíveis à venda. A análise fundamenta a conclusão de incidência de ICMS em produtos de prateleira vendidos, e de incidência de ISS em produtos derivados de serviços de personalização, de forma geral, com especial atenção à incidência da lista anexa do ISS e ao item 14, corolário que permite que cada ente público obtenha as devidas receitas necessárias à consecução das necessidades sociais da população em respeito ao desenho constitucional de competências tributárias. Sugerem-se, ainda, alterações na lista anexa do ISS a fim de contemplar serviços que até o momento só são passíveis de incidência quando utilizados bens de terceiro, em item apartado.

Palavras-chave: ICMS. ISS. Serviços sob encomenda. Venda de produtos.

FROM THE SHELF OR PERSONALIZED? (SOME) LIMITS BETWEEN BRAZILIAN ICMS AND ISS

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the limits between Brazilian ICMS and ISS in terms of product customization, on-demand services, and the purchase of finished products available for sale. The analysis supports the conclusion of the incidence of ICMS on off-the-shelf products sold, and the incidence of ISS on products derived from personalization services, in general, with special attention to the incidence of the attached ISS list and to item 14, a corollary that allows that each public entity obtains the necessary revenues necessary to meet the social needs of the population in respect of the constitutional design of tax powers. It is also suggested that changes be made to the list attached to the ISS in order to contemplate services that until now are only subject to incidence when third party goods are used, in a separate item.

Keywords: ICMS. ISS. Custom services. Sale of products.

1. INTRODUÇÃO

Como ao direito tributário compete não somente reger os comportamentos das pessoas

privadas, mas também o das de direito público, em atuação de “efetiva dignidade constitucional” (MELO, 2005, p. 12), é típico de suas regras o estrito atendimento à legalidade, dentre outros

princípios e a definição de limites de atuação estatal (BRASIL, 1988). Isso implica em conceitos, limites e distinções entre os tributos, suas premissas e características, e delimitação tanto de quem tem o dever de pagamento (sujeito passivo) quanto de quem tem o de recebimento (sujeito ativo) (BRASIL, 1966).

Uma vez que essa forma de financiamento da despesa pública em receitas de tributos, chamadas derivadas, distribui o ônus de pagamento da ação estatal entre o povo, e o redistribui aos entes para que atuem sobre suas demandas (AMARO, 2013), naturalmente assim ocorre com os impostos, importante tributo brasileiro cuja competência privativa foi distribuída entre os entes estatais (BRASIL, 1988). Somam-se hoje, no desenho constitucional atual, três impostos municipais, três impostos estaduais e sete federais (BRASIL, 1988) – sendo que o Imposto Sobre Grandes Fortunas, de competência federal e dependente de lei complementar (LC), ainda não foi regulamentado (SENADO FEDERAL, 2020) –, e daí provém grande parte da fonte dos recursos geridos publicamente (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

Na escassez de recursos públicos, somada à imensa complexidade da estrutura tributária brasileira (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018), é possível que haja confusões acerca dos limites de incidência de determinados impostos, o que geralmente se vê entre o Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), maior imposto estadual brasileiro, e o Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), maior municipal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

Interessa, a esse estudo, a análise das diferenças entre ambos sob a ótica da incidência de um ou outro na venda de produtos acabados versus serviço de personalização que disponibiliza um produto ao final. Busca esse trabalho, amparado na premissa de que o desenho constitucional se fez a fim de garantir o bem-estar da população em geral, protegendo os bens jurídicos de todos (MACHADO, 2009), realizar tal distinção a fim de que a todos caiba o que lhe for de direito, e que o contribuinte pague aquilo que lhe for de dever.

2. MÉTODO

O estudo, descritivo e analítico, tem metodologia de abordagem qualitativa e apoio bibliográfico e documental. A tese que aqui se apresenta, com foco na conceituação e distinção dos institutos, sustentada pelos fundamentos que serão abordados no desenvolvimento deste estudo, é a de que seus limites são concernentes ao teor da obrigação assumida em cada atividade que se substancia em fato gerador, a depender de se caracterizar uma obrigação de dar ou de fazer. A contribuição dessa distinção se dá no sentido de delimitar a atuação de cada ente público e de possibilitar a consecução das atividades públicas de sua competência, mantendo a autonomia financeira de cada ente ao mesmo tempo em que se respeita o povo ao exigir a contribuição justa, legal e necessária frente aos ditames constitucionais.

Essa conceituação e divisão apoia tanto premissas de segurança jurídica quanto de capacidade financeira dos entes e possibilidades adequadas de uma vida coletiva saudável em

todos os níveis da nação, consequências da previsibilidade e correta delimitação da atuação estatal na arrecadação de valores. Estrutura-se em referenciais de tributação e divisão de competências tributárias brasileira, um apanhado geral sobre conceitos e estruturas de ICMS e de ISS, obrigações e dar e de fazer e exemplos de distinções entre atividades correlacionadas, com análises de exceções e situações limítrofes, bem como crítica a situações determinadas.

3. DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O poder de exigir é disperso entre os entes federais dada a concepção federal do estado brasileiro. É que, considerando a forma de estado vigente no Brasil, tem o federalismo por natureza a divisão política de seu território em unidades autônomas, e reserva a soberania à União frente ao exterior. Sua principal característica é a autonomia dos entes, cujo componente essencial para sua preservação é a autonomia financeira (COELHO, 2006). É a capacidade financeira de cada ente que permite a autonomia proposta pela Constituição (CARNEIRO; ROCHA; TREVISAN, 2020).

Em razão da autonomia de cada ente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não têm entre si qualquer hierarquia – apenas competências distintas (MELO, 2005). A titularidade dos tributos como fonte de receita é dada pela Constituição ao tratar as competências tributárias; da mesma forma, suas obrigações são delimitadas nas competências administrativas privativas, exclusivas, comuns e concorrentes descritas nos artigos 21 a 24 da

Constituição Federal (BRASIL, 1988) – atuações esperadas de cada ente da federação. O sistema tributário brasileiro exerce um papel essencial na questão federativa, já que visa proporcionar recursos necessários para a oferta de bens e serviços públicos, contribuindo para que ela atenda às reais necessidades dos cidadãos e garantindo o equilíbrio federativo (MARIA; LUCHIEZI JR., 2010).

Se é primordialmente da competência tributária que advém a possibilidade de obtenção de receita própria (AMARO, 2013), se resguarda, ainda, aos Estados e aos Municípios, parte da repartição de receita dos ente geograficamente maiores (BRASIL, 1988), no reconhecimento de que os respectivos dispêndios para fazer frente às competências administrativas concedidas não são inteiramente factíveis utilizando-se somente das receitas de arrecadação própria dos entes estaduais e municipais. A repartição de receita adentra perspectiva financeira da atividade estatal, já relacionada ao produto da arrecadação, e não à arrecadação tributária propriamente dita, conforme artigo 157 e seguintes da Constituição Federal (BRASIL, 1988) – daí a não se confundir a competência tributária com a distribuição das receitas oriundas de tributos.

A competência tributária é, assim, aptidão para criar tributos, instituí-los e cobrá-los (MELO, 2005). Em sendo todos os entes autônomos, a cada um deles cabe a competência de determinados tributos, alguns de forma comum, outros de forma privativa, cumulativa, especial, residual e extraordinária. As competências são discriminadas na Constituição Federal, sendo que a competência comum a

todos os entes diz respeito à instituição de taxas e contribuições de melhoria, conforme artigo 145. As competências cumulativas são dispostas no art. 147, segundo o qual cabem à União, em território federal, os impostos estaduais (e caso não haja divisão em Municípios, os municipais), e ao Distrito Federal os impostos estaduais e municipais (BRASIL, 1988). As competências especiais são delimitadas nos artigos, 148 e 149, exclusivas da União para instituição de empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Aos Municípios e ao Distrito Federal a Constituição reservou ainda a competência de instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, no art. 149-A (BRASIL, 1988). As competências residuais ficam a cargo da União nos arts. 154, I (possibilitando instituição de novos impostos, desde que não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos discriminados na Constituição) e 195, §4º, para novas fontes de financiamento da seguridade social (BRASIL, 1988). A competência extraordinária fica a cargo dos impostos extraordinários para iminência ou caso de guerra externa, dispostos no art. 154, II (BRASIL, 1988).

Os impostos, por sua vez, são privativamente designados a cada ente. Sua definição legal consta no CTN no art. 16, sendo imposto o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966), uma modalidade específica de tributo que visa atender interesses

gerais da coletividade. São de responsabilidade da União sete impostos, conforme art. 153; dos Estados, três, de acordo com art. 155, dentre os quais o de “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (inciso II) – conhecido como ICMS; e dos Municípios, três, de acordo com art. 156, dentre eles o imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” – o ISS (BRASIL, 1988).

Todo esse arcabouço de competências tributárias dá aos entes federativos a responsabilidade de sua instituição, que é indelegável e facultativa (BRASIL, 1966), porém sujeita às restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como de sua arrecadação, permitindo a entrada de receitas para custear as despesas públicas.

Tamanha a importância do recebimento desses valores pelos cofres públicos, sendo distintos e complementares os deveres assumidos pelos entes, e frente à complexidade do sistema tributário, bem como à limitação de recursos para atender as demandas, muitas vezes são vistos conflitos de competência entre impostos (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018). Em sendo os principais impostos, no âmbito dos Estados, o ICMS, e no dos Municípios, o ISS, ocupamo-nos em explorá-los no próximo capítulo, aprofundando-nos em seus contornos e características.

4. O ICMS E O ISS: SUCINTOS CONCEITOS E ESTRUTURA

Relacionado inicialmente somente a mercadorias, o anterior ICM (à época da Carta de 1967/1969) foi tendo sua competência expandida até passar a integrar a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, com o advento da Constituição de 1988, passando a ter a sigla ICMS (MARTINS, 2009). Engloba, atualmente, o ICMS, pelo menos “cinco tributos em um só”: mercadorias, transporte, comunicação, lubrificante e combustíveis e energia elétrica, e minerais, incidentes pela sua transferência de titularidade e circulação (CARRAZZA, 2015).

Regido pela Lei conhecida como Lei Kandir (Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996), bem como pelos regulamentos estaduais e relacionados a resoluções do Senado Federal e deliberações entre entes e convênios, teve tratamento significativo conferido pela Constituição de 1988 (art. 155, II, e § 2º, incisos I a XII, e §3º a 6º).

E é da Constituição Federal que se depreendem seus contornos mais elementares: a não-cumulatividade, a regra de não implicação de compensação em caso de isenção ou não incidência, a possível seletividade, a determinação de alíquotas mínimas e máximas pelo Senado Federal nas operações interestaduais e de exportação, a regra de não inferioridade de alíquotas internas frente às interestaduais, a incidência mesmo para contribuinte não habitual em produtos importados do exterior, algumas não incidências (como no ouro como ativo financeiro e comunicação via radiodifusão sonora e de imagens de recepção livre e gratuita, por exemplos) e a incidência explícita sobre o

valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços que não forem compreendidos na competência tributária dos Municípios, dentre outras (BRASIL, 1988).

Pela última descrição de incidência vê-se que o próprio texto constitucional anteviu a possibilidade de eventual ocorrência de serviços e mercadorias como parte da mesma contratação, o que nos traz à rápida análise das características do conhecido imposto sobre serviços brasileiro.

Atualmente, o diploma legal do ISS é a LC 116 de 2003, que traz em seu bojo regras gerais sobre o imposto e uma lista anexa de incidência (BRASIL, 2003). Essa lei foi prevista pela Constituição Federal, que a ela atribuiu a competência de definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Definiu, também, a Constituição, a necessidade da definição dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, em lei complementar, conforme seu art. 156, III (BRASIL, 1988).

Legislando sobre características e limites do ISS, previu, também, a LC 110/2009, a não incidência em exportações de serviços (salvo os desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique), em relação de emprego e em valores alcançados pela competência do Imposto de Operações Financeiras, federal. Ainda, que, quando previstos na lista anexa, incidam ISS e não ICMS nos serviços cuja prestação envolva fornecimento de mercadorias, salvo exceções expressas, conforme seu art. 1º, §2º (BRASIL, 2003).

Da onde se percebe que é possível o fornecimento de mercadorias como parte da base de cálculo do ISS, quando forem componentes

do serviço maior e não forem exceções expressas. O conceito que prevaleceu, assim, para “prestação de serviços” foi ampliado a bem econômico e à valorização do trabalho intelectual, como a revelação de fotografias, hospedagem de dados, cessão de direito de uso de marcas, análises clínicas, bancos de sangue, entre outros, incluindo também, por exemplo, a manutenção de máquinas (excetuadas as peças e partes empregadas que ficam expressamente sujeitas ao ICMS) (BRASIL, 2003). Atenta-se à necessidade da previsão do serviço em lista, mesmo que em formas congêneres (BRASIL, 2003).

Além da carta magna e da Lei geral do ISS, encontram-se na legislação brasileira milhares de leis municipais legislando sobre o ISS de sua competência e decretos de regulamentação, dada a quantidade de municípios brasileiros. Todos devem obedecer aos preceitos da LC constitucionalmente referida.

Importa observar que foram os conflitos de competências já reconhecidos há anos, derivados do Decreto-Lei 406/68 (surgido dos poderes excepcionais da época dado ao Presidente da República pelo Ato Institucional n. 5), que deram origem à lei de 2003 do ISS, que predomina até hoje (ZILVETI; COELHO, 2009).

A performance evolutiva do ISS é, talvez, uma das grandes surpresas da modernidade, com a crescente ampliação da arrecadação de ISS pelos municípios dado o crescimento do setor de serviços (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018). Novos serviços de streaming, aplicativos e inovações tecnológicas, em geral, são exemplos dos novos desafios de

desenhos de competências e enquadramentos (SANTOS; SILVA, 2019), assim como a evolução do sistema bancário e ampliação de atividades congêneres, e seu possível enquadramento na incidência da lista anexa à LC 116/2003 (BRASIL, 2003). Essas novas situações, e algumas não tão novas assim, mas cujo reconhecimento tem sido mais frequente com o desenvolvimento do setor de serviços e alterações de perfis de consumo, são motivos de confusão entre os limites de incidência do ISS e do ICMS. Os impactos desses conflitos atuam, diretamente, tanto no sujeito ativo da obrigação tributária, pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento, segundo o Código Tributário Nacional, em seu art. 119, quanto o sujeito passivo, o contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo (BRASIL, 1966).

5. OBRIGAÇÕES DE DAR E DE FAZER: EXEMPLOS DE DISTINÇÕES ENTRE ATIVIDADES CORRELACIONADAS

Se é o fato gerador que determina a natureza jurídica do tributo, irrelevantes para qualificá-la a denominação e a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN), cabe atenção aos fatos geradores relacionados tanto ao ICMS e ao ISS. Afinal, ao definir a natureza jurídica, determina-se o regime jurídico, e as normas de direito aplicáveis a ele (MACHADO, 2009).

O ICMS é imposto que implica na circulação de mercadorias e na sua transferência de titularidade (CARRAZZA, 2015). Implica, assim, em obrigação de dar, entregar coisa a

outrem. Já o ISS implica em obrigação de fazer, prestar um serviço, que pode ser intangível ou entregue na forma de um produto final (BRASIL, 2003).

Em precedente representativo do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) 446.003 Agr, rel. min. Celso de Mello, afasta-se a locação de veículo automotor da seara de incidência do ISS, “eis que esse tributo municipal somente pode incidir em obrigações de fazer” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006), assunto posteriormente pacificado na Súmula Vinculante 31 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010). Aí, aparece uma das grandes distinções entre o ICMS e o ISS: o primeiro configura uma obrigação de dar, assim nomeada modalidade das obrigações no Código Civil brasileiro (BRASIL, 2002); o segundo, obrigação de atos cuja prática consubstancie um "praestare" ou um "facere" (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006). Ora, aí a se compreender, por exemplo, a presença de determinados serviços na Lista Anexa à LC 116/2003, exemplificados no quadro a seguir:

Quadro 1 - Exemplos de serviços que contemplam mercadoria como forma de entrega

| Serviço | Lista Anexa à LC 116/2003 |
|---|---------------------------|
| Serviços farmacêuticos | 4.07 |
| Próteses sob encomenda | 4.14 |
| Levantamentos topográficos e projetos | Subitens do item 7 |
| Revelação de fotografias | 13.03 |
| Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários | 17.06 |
| Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, | 19.01 |

| | |
|---|-------|
| bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres | |
| Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres | 23.01 |
| Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres | 24.01 |
| Serviços de funerais | 25.01 |
| Desenho técnico | 32.01 |
| Obras de arte sob encomenda | 40.01 |

Fonte: elaborado pelos autores, com base na lista anexa à LC 116/2003 (2020).

Pelo quadro acima, percebe-se a imensa gama de serviços com a particularidade em análise. Talvez, os mais facilmente perceptíveis quanto à diferença de encomendados ou disponíveis à pronta venda sejam os serviços 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres e 40.01 – obras de arte sob encomenda. Em ambos, há a incidência de ISS, eis que distintos de cartelas de adesivos prontos à venda em papelarias e quadros comprados prontos em lojas de decoração.

Merecem atenção os remédios manipulados feitos sob encomenda, que encontram amparo no item 4.07, e foram assim reconhecidos no atualíssimo RE 605552 julgado pelo STF em agosto de 2020, após mais de dez anos de discussão.

De onde se confirma essencial a distinção encomenda *versus* prateleira. Exceções existem, e são contempladas na Lei Kandir (Lei Complementar 87, de 1996), Lei mãe do ICMS, como exemplo do fornecimento de alimentação (diferentemente do serviço de buffet, de incidência de ISS), assim como no detalhamento da lista anexa à Lei do ISS (Lei Complementar 116, de 2003), a exemplo do item 7.02.

A reparação e reforma de edifícios e outros segue a mesma lógica, consignada no item 7.05, e a manutenção e conservação de máquinas separa peças e partes empregadas à sujeição do ICMS no item 14.01, assim como o acondicionamento de motores.

Outros serviços, ainda, separam valores de ISS de alimentação e serviços de buffet. O valor da alimentação ou gorjeta, porém, quando incluídos na diária da hospedagem, são passíveis de incidência integral de ISS (BRASIL, 2003).

Nesse sentido, vê-se que, assim como no serviço de odontologia o uso de um produto, pasta dental, é meio para atingir um fim (serviço odontológico), alguns serviços necessitam de produtos para que possam ser desenvolvidos. Outros, como um projeto de engenharia impresso, necessita de um produto para que possam ser entregues – e não por isso suplantam a característica de serviço. Não existem na prateleira para serem adquiridos.

Ressalva-se a importante redação da Constituição quando fala que os serviços relacionados à incidência do ISS são os que estão na sua lista anexa, e que quando houver a incidência de mercadorias e serviços não constantes na lista anexa do ISS, com ocorrência de fato gerador de ICMS, caberá ICMS (art. 155, §2º IX, “b”, da Constituição Federal).

Isso justifica, por exemplo, a incidência de ISS na alfaiataria, quando o material é fornecido pelo tomador dos serviços (o usuário), disposta no item 14.09, inclusive quando o alfaiate fornece o aviamento (o botão, a presilha, o zíper, etc.). Se o material é fornecido pelo prestador de serviços, por sua vez, não há previsão legal de incidência de ISS; não porque

ali não houve um serviço, mas sim porque o item 14.09 está previsto no item 14 – “Serviços relativos a bens de terceiros” (grifo nosso), e em mais nenhum outro local da lista anexa à LC 116/2003 (BRASIL, 2003).

A mesma atenção se volta à tapeçaria e reforma de estofamentos em geral, que consta no item 14.11 como um serviço, distinta da venda de um tapetes em uma loja de departamentos, incidente de ICMS. Se o material, por sua vez, for do próprio prestador do serviço (como um sofá seu velho, por exemplo), e disponibilizado à venda posteriormente (mesmo que sob encomenda), há a incidência do ICMS. Pelo menos, até que a lista anexa do ISS seja atualizada com itens que contemplem essas situações e reconheçam o caráter primordial de serviço nas atividades.

Por fim, e não menos importante, traz-se a Súmula n. 156/STJ: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”. Essa deve ser compreendida com a atual redação do item 13.05 da Lista anexa da LC 116/2003, de nova redação dada pela Lei 157/2016.

A situação, aqui, cabe à distinção entre a composição personalizada e sob encomenda para uso pontual, pessoal ou empresarial, ou para processo produtivo de outras mercadorias destinado a pôr bens em comércio. A expressão econômica da base imponible e o contexto da cadeia produtiva foi a essência da distinção feita pelo STF no RE com agravo 777899 RS, que considerou, no primeiro caso, uma preponderância da obrigação de fazer, e no segundo, de dar (STF, 2015). A nova redação de

2016, de toda forma, pacificou eventuais conflitos relacionados ao caso.

A pergunta que embasa esse estudo em si já contém grande parte da resposta, chave para a solução da maioria dos conflitos. Diante de dúvidas, cabe inicialmente a verificação da disponibilidade do produto acabado na prateleira ou vitrine, ou da necessidade de serviço personalizado para atingir o fim desejado. Atentando-se sempre à existência do serviço na lista anexa da LC 116/2003, e especialmente aos itens constantes do elenco do item 14, de serviços relativos a bens de terceiros, passado esse crivo chega-se à resposta geral: se for o caso de realizá-lo sob encomenda, incide ISS; se o produto está pronto na prateleira, ICMS.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo proposto teve como objetivo analisar a incidência de ICMS e de ISS quanto à personalização e encomenda de serviços e de produtos acabados disponíveis em prateleira. Reconhecidas a escassez de recursos e a complexidade do sistema tributário, bem como a rapidez das mudanças modernas e a aparição de novos serviços e produtos, foi plausível perceber que, entre impostos que versam sobre consumo e produção, alguns conflitos se apresentassem.

No cenário que se apresentou, percebeu-se que, em sua grande maioria, a personalização e encomenda de serviços pode ou não ter um produto final como entrega material, sem perder sua característica principal de obrigação de fazer. Isso é um dos grandes diferenciais entre a confecção de um banner específico em uma gráfica, por exemplo, e a compra de uma placa já

pronta em uma papelaria – sendo o primeiro fato gerador do ISS e o segundo, do ICMS.

A análise permitiu que se verificassem situações explícitas de exceções, e também de incidência de ICMS na parte que lhe cabe e de ISS na parte dos serviços, assim como de serviços tributados pelo seu preço total (aí incluídas determinadas mercadorias necessárias para sua entrega), bem como de serviços que, não explicitamente previstos na legislação e tendo também parte de mercadorias, são incidentes integralmente em ICMS.

A contribuição de esclarecer os institutos e a correta tributação se dá nos impactos diretos ao sujeito contribuinte do tributo, bem como o ente competente para receber o valor devido. Uma das intenções manifestas se dá na contenção de liberalidades, amparada na estrita legalidade de não se ver o contribuinte a bel prazer de errôneas interpretações dos ditames públicos, ao permitir que compulsoriamente entregue suas receitas na exata medida do que for devido, amparando-se na proteção de seu patrimônio e em segurança jurídica.

A correta distinção dos institutos defende tanto o patrimônio privado do contribuinte quanto os cofres estatais. Inexpressivas são as autonomias dos entes quando estes são erroneamente privados de suas receitas, sendo, sem elas, incapazes de atenderem aos seus deveres constitucionalmente definidos. Insuficiente é a qualidade de vida do povo que se vê privado de toda a gama de serviços públicos de que necessita e tem direito, que devem ser prestados por cada ente dentro de sua competência constitucional.

Dentro do problema proposto, em posse de todas as informações levantadas, de forma geral, pode-se chegar à conclusão de que, analisadas as situações excepcionalmente previstas, e partindo da existência de previsão do serviço na lista anexa da Lei do ISS, com especial atenção para os serviços do item 14 (eis que exigem bens de terceiros), em se tratando de mercadoria posta à disposição em prateleira, há a incidência de ICMS. Em se tratando de serviço de personalização, mesmo que resulte em mercadoria, de ISS.

Na necessidade de que o serviço, para incidência de ISS, tenha previsão legislativa na lista anexa, necessária se faz uma atenção regular para os componentes dessa lista, de maneira a não sobrepujar as capacidades financeiras dos entes municipais, e não diminuir a satisfação dos usuários dos serviços prestados por esses entes federativos. Assim, retoma-se o título que embasa essa pesquisa, defendendo que nos resultados e entregas de personalizações seja reconhecido o caráter de obrigação de fazer e a incidência do ISS, e encorajamos pesquisas que se disponham a reduzir os conflitos entre esses dois grandes impostos brasileiros.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. R.; LUKIC, M. R.; CASTRO, K. P. de (2018). ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, v. 14, n. 3, 2018.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> . Acesso em: 29 set. 2020.
- BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> . Acesso em: 29 set. 2020.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> . Acesso em: 29 set. 2020.
- BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 30 set. 2020.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 29 set. 2020.
- CARNEIRO, A. M. ; ROCHA, A. C.; TREVISAN, L. A. P. (2020). Federalismo e Autonomia Municipal: Comprometidos Pela não Repartição da Receita do ICMS. **Rev. FSA**, v. 17, n. 1, p. 75-95, 2020.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COELHO, S. C. N. **Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MACHADO, H. de B. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo, Atlas, 2009.
- MARIA, E. de J.; LUCHIEZI JR., Á. (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.
- MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MELO, J. E. S. de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2005
- MINISTÉRIO DA FAZENDA (2018). Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga Tributária no Brasil 2017. Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>> . Acesso em: 24 set. 2020.
- SANTOS, I. A. R. dos; SILVA, D. S. R. da. Tributação sobre aplicativos e serviços de streaming. **Derecho y Cambio Social**, n. 56, 2019.
- SENADO FEDERAL. **Senado debate quatro propostas de imposto sobre grandes fortunas**. 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/>>

03/27/senado-debate-quatro-propostas-de-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em: 28 set. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (2006). **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário 446.003-3 Paraná.**

Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>>. Acesso em: 30 set. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (2010). **Súmula Vinculante 31.** Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf>. Acesso em: 30 set. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (2015). **ARE 777899 RS.**

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (2020). **RE 605552.** Disponível em: <

<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3792035>>. Acesso em: 30 set. 2020 às 11:30.

ZILVETI, F. A.; COELHO, M. P. O imposto sobre serviços e competência federativa. In: SANTI, E. M. D. de; ZILVETI, F. A. (Coords.). **Direito Tributário: tributação empresarial.** São Paulo: Saraiva, 2009.