

DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

Aires Fernandino Barreto (coord.)

AIRES F. BARRETO, coordenador desta *Homenagem a GERALDO ATALIBA*, assim se manifesta na Apresentação desta obra:

Queremos que a homenagem a GERALDO ATALIBA se dê com o reconhecimento do passado, com a saudade do presente e com a esperança do futuro. O idealizador do então IDEPE não se satisfazia em ser apenas seguro e frio; agia com ousadia visando a obter sempre o respeito e o cumprimento da Constituição. Sua luta não tinha por razão a força, por que toda a sua força emanava da razão.

Defendia ele, sobremodo, o princípio da igualdade, como o mais forte esteio de uma Constituição. Propugnava por tributos justos – sobretudo no campo dos impostos – de modo que a lei não só a todos igualasse, mas que retirasse valores compatíveis com as suas respectivas capacidades contributivas. Para tanto, defendia a diretriz da generalidade: os impostos devem alcançar todos, mas sem fazer fenecer a fonte de renda. Afinal, já se disse, o lucro de hoje é o investimento de amanhã e o emprego de depois de amanhã.

(...)

Lastreado nessas lições, ATALIBA propugnava pela edição de leis criativas, engenhosas, inventivas e argutas, em nada assemelháveis às tiradas à força, mas, pelo contrário, suaves, como as que parecem vir sob as fitas e os laços do presente.

(...)

Disse Vieira, em um de seus sermões, que neste mundo todas as coisas podem ser objeto de troca: o descanso pelo trabalho; o trabalho, pela vida; a vida pela honra; mas o ideal não se pode trocar.

GERALDO era, sobretudo, um grande idealista.

DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba

Aires Fernandino Barreto (coord.)

Alcides Jorge Costa • Aires F. Barreto • Alberto Xavier
André Mendes Moreira • Anna Emilia Cordelli Alves
Betina Treiger Grupenmacher • Carla de Lourdes Gonçalves • Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho • Eurico Marcos Diniz de Santi • Fabiana Del Padre Tomé
Fábio Soares de Melo • Helga Klug Doin Vieira • Humberto Ávila
José Antonio Balieiro Lima • José Artur Lima Gonçalves
José Eduardo Soares de Melo • José Souto Maior Borges
Juliana Furtado Costa Araujo • Júlio M. de Oliveira • Luciano Amaro
Luís Eduardo Schoucri • Luiz Carlos de Andrade Jr. • Márcio Severo Marques
Marcos Vinicius Neder • Maria Rita Ferragut
Matheus Cherulli Alcantara Viana • Misabel Abreu Machado Derzi
Paulo Ayres Barreto • Paulo de Barros Carvalho
Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli • Regina Helena Costa
Renato Lopes Becho • Ricardo Mariz de Oliveira • Robson Maia Lins
Roque Antonio Carrazza • Sacha Calmon Navarro Coelho
Simone Rodrigues Costa Barreto • Tácio Lacerda Gama

**MALHEIROS
EDITORES**

ISBN 85-392-0095-3



9 788539 200955



DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

Estudos em homenagem a
GERALDO ATALIBA

AIRES FERNANDINO BARRETO (COORD.)

ALCIDES JORGE COSTA • AIRES F. BARRETO • ALBERTO XAVIER
ANDRÉ MENDES MOREIRA • ANNA EMILIA CORDELLI ALVES
BETINA TREIGER GRUPENMACHER • CARLA DE LOURDES GONÇALVES
CLÉLIO CHIESA • CRISTIANO CARVALHO
EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI • FABIANA DEL PADRE TOMÉ
FÁBIO SOARES DE MELO • HELGA KLUG DOIN VIEIRA
HUMBERTO ÁVILA • JOSÉ ANTONIO BALIEIRO LIMA
JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES • JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES • JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO
JÚLIO M. DE OLIVEIRA • LUCIANO AMARO • LUÍS EDUARDO SCHOUBERT
LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR. • MÁRCIO SEVERO MARQUES
MARCOS VINICIUS NEDER • MARIA RITA FERRAGUT
MATHEUS CHERULLI ALCANTARA VIANA
MISABEL ABREU MACHADO DERZI • PAULO AYRES BARRETO
PAULO DE BARROS CARVALHO • PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI
REGINA HELENA COSTA • RENATO LOPES BECHO
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA • ROBSON MAIA LINS
ROQUE ANTONIO CARRAZZA • SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO • TÁCIO LACERDA GAMA

 **MALHEIROS
EDITORES**

DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

Estudos em homenagem a GERALDO ATALIBA

© AIRES FERNANDINO BARRETO (COORD.)

ISBN: 978-85-392-0095-5

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940 — São Paulo — SP
Tel.: (11) 3078-7205 Fax: (11) 3168-5495
URL: www.malheiroseditores.com.br
e-mail: malheiroseditores@terra.com.br

Composição
Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

Capa
Criação: Vânia Lúcia Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

In:
F

Nº TOMBO

T. 6325

Nº DE CHAMADA

336.22
0262
2011

SUMÁRIO

<i>Apresentação</i>	9
– AIRES F. BARRETO	
<i>Normas gerais de Direito Tributário : visão dicotômica ou tricotômica</i> ..	11
– ALCIDES JORGE COSTA	
<i>ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional</i> ..	27
– AIRES F. BARRETO	
<i>A tributação dos lucros de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior e os tratados contra a dupla tributação</i>	53
– ALBERTO XAVIER	
<i>ISS/ICMS – Veiculação publicitária – Serviços de comunicação e comunicação visual: distinção para efeito de tributação</i>	86
– ANNA EMILIA CORDELLI ALVES	
<i>ISS na construção civil. Empreitada civil e industrial. “Turn key”</i>	107
– BETINA TREIGER GRUPENMACHER	
<i>Coisa julgada: é possível sua alteração em matéria tributária?</i>	128
– CARLA DE LOURDES GONÇALVES	
<i>ICMS-Comunicação – Delimitação do campo impositivo</i>	138
– CLÉLIO CHIESA	
<i>Sanções tributárias</i>	162
– CRISTIANO CARVALHO	
<i>O sigilo e a lei tributária: transparência, controle da legalidade, direito à prova e a transferência do sigilo bancário na LC 105</i>	183
– EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI	
<i>Não cumulatividade e o direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS: a amplitude do termo “insumo”, referido no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03</i>	250
– FABIANA DEL PADRE TOMÉ	

<i>ISS: alíquotas máxima, mínima e tributação das sociedades profissionais.</i>	
<i>Breves considerações</i>	272
– FÁBIO SOARES DE MELO	
<i>FUNRURAL – Uma análise sistemática da contribuição do produtor rural pessoa física, produtor rural pessoa jurídica e agroindústria</i>	293
– HELGA KLUG DOIN VIEIRA	
<i>A substituição tributária e os catálogos de venda</i>	310
– HUMBERTO ÁVILA	
<i>A Guerra Fiscal: redução de base de cálculo, isenção parcial e glosa de créditos – Panorama atual e análise crítica</i>	321
– JOSÉ ANTONIO BALIEIRO LIMA	
<i>Novo FUNRURAL – Considerações sobre a contribuição dos empregadores rurais e das agroindústrias</i>	343
– JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES e MÁRCIO SEVERO MARQUES	
<i>Sigilo de dados bancários – Limites da fiscalização – Presunções tributárias</i>	364
– JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO	
<i>Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional</i>	382
– JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES	
<i>Compensação de tributos federais na esfera administrativa: evolução legislativa e aspectos polêmicos envolvendo sua aplicação</i>	408
– JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO	
<i>ICMS – Operações mercantis: a construção de um sistema nacional de alíquotas em consonância com uma obrigatória extrafiscalidade</i>	427
– JÚLIO M. DE OLIVEIRA	
<i>Usufruto e ITCMD</i>	445
– LUCIANO AMARO	
<i>A tributação das prestações decorrentes de contratos de “Engineering, Procurement and Construction/EPC”</i>	463
– LUÍS EDUARDO SCHOUERI, LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR. e MATHEUS CHERULLI ALCANTARA VIANA	
<i>Responsabilidade tributária – Solidariedade e subsidiariedade</i>	492
– MARCOS VINICIUS NEDER	
<i>Importação por conta e ordem e por encomenda: o sujeito ativo do ICMS e outras questões relevantes</i>	516
– MARIA RITA FERRAGUT	

<i>A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas</i>	532
– MISABEL ABREU MACHADO DERZI e ANDRÉ MENDES MOREIRA	
<i>Tributação dos resultados auferidos no exterior</i>	561
– PAULO AYRES BARRETO	
<i>Obrigações tributárias e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais</i>	582
– PAULO DE BARROS CARVALHO	
<i>Não cumulatividade do ICMS e seus créditos</i>	603
– PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI	
<i>Ação Civil Pública em matéria tributária</i>	642
– REGINA HELENA COSTA	
<i>A construção do Direito Cooperativo como indicativo para o futuro do Direito Tributário: estudo em homenagem a Geraldo Ataliba</i>	650
– RENATO LOPES BECHO	
<i>Presunções. Índícios. Ficções</i>	668
– RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA	
<i>Encargos decorrentes da mora como critério objetivo para modulação de efeitos no controle de constitucionalidade</i>	694
– ROBSON MAIA LINS	
<i>ICMS-Importação – Inconstitucionalidade de sua exigência de empresas prestadoras de serviços que importam do exterior bens e mercadorias, assim como em operações de “leasing” internacional – Exegese da Emenda Constitucional 33/2001 – Questões conexas</i>	714
– ROQUE ANTONIO CARRAZZA	
<i>Tipologia exonerativa: imunidades, isenções e outras formas de exonerar os contribuintes às luzes da Teoria da Norma Jurídica</i>	775
– SACHA CALMON NAVARRO COELHO	
<i>Penhora “on line”. Lei de Execução Fiscal e Código de Processo Civil: antinomia?</i>	810
– SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO	
<i>Para uma teoria da nulidade em matéria tributária</i>	835
– TÁCIO LACERDA GAMA	

mento da escritura ou na extinção do usufruto... Quem puder, que entenda! A pobre da lei fica "falando sozinha".

Logo a seguir, voltando à racionalidade, a mesma decisão normativa atesta que "as isenções constantes do art. 6º, incisos I e II, da Lei n. 10.705/2000 não se aplicam à extinção do usufruto, tendo em vista que esse fato não é hipótese de incidência do ITCMD"! Detalhe: o referido art. 6º, I, é exatamente o dispositivo legal que, na alínea "f", declara isenção "na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor". Dessa vez, pelo menos, a decisão normativa, ao desmentir a lei, acertou. Não se concebe dar isenção onde não há incidência.

A TRIBUTAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DECORRENTES DE CONTRATOS DE "ENGINEERING, PROCUREMENT AND CONSTRUCTION/EPC"

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.

LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR.

Doutorando em Direito Civil pela Faculdade de Direito da USP. Advogado em São Paulo.

MATHEUS CHERULLI ALCANTARA VIANA

Advogado em São Paulo.

I – Introdução. II – O contrato de "EPC": II.1 As características de um contrato de "EPC"; II.2 O contrato de "EPC" e a compra e venda; II.3 O contrato de "EPC" e a empreitada; II.4 Delimitando a natureza do contrato de "EPC"; II.5 O contrato de "EPC" e a coligação contratual. III – Discriminação de competências tributárias e o papel da lei complementar na definição das competências: III.1 O papel da lei complementar em matéria de competências. IV – O ICMS e o ISS: IV.1 A delimitação entre o ICMS e o ISS. V – O ISS na construção civil. VI – O ICMS e a venda de equipamentos. VII – Regime jurídico-tributário das prestações decorrentes do contrato de "EPC".

I – Introdução

O contínuo desenvolvimento econômico da sociedade faz surgir novas relações comerciais e, com elas, novas demandas para regulamentação jurídica. Especialmente em setores econômicos ligados à infraestrutura, ao setor energético e ao setor petrolífero, a necessidade de realização de obras de grande porte trouxe ao mundo jurídico a exigência de contratos que pudessem disciplinar a relação estabelecida entre o sujeito que precisa da obra – o empreendedor – e aquele que a

executará – o construtor –, concentrando atividades as mais diversas e dimensionando adequadamente os riscos envolvidos.

Na prática internacional a adoção de um modelo contratual cuja origem remonta ao Direito Anglo-Saxão, comumente denominado contrato de *EPC/Engineering, Procurement and Construction* (Engenharia, Gestão de Compra e Construção), vem sendo apresentada como resposta a essa necessidade. Em um primeiro momento as características do referido contrato, que reúne obrigação de dar, ao prever a venda de equipamentos, e obrigação de fazer, já que objetiva a construção de uma obra, poderiam levantar questionamentos sobre o tratamento tributável aplicável à hipótese. Poder-se-ia dizer, por exemplo, que o fato de o referido contrato prever o fornecimento de mercadorias pelo construtor descaracterizaria a existência de uma empreitada.

Pretendemos investigar a natureza jurídica do referido contrato, bem como dos negócios jurídicos trazidos em seu bojo, como meio para determinarmos o tratamento tributário das prestações envolvidas à luz da discriminação constitucional de competências tributárias definida na lei complementar, notadamente no que se refere ao imposto sobre serviços/ISS e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços/ICMS.

II – O contrato de “EPC”

De imediato constatamos que o contrato de *EPC* não possui regime próprio em nosso ordenamento. Segundo a terminologia adotada pelo Código Civil vigente, dir-se-ia que aquele seria um contrato atípico.¹ É esse tipo de contrato – desprovido de disciplina legal específica – que o art. 425 do CC autoriza seja celebrado pelos particulares, desde que não se contrariem normas de cogente aplicação.

A despeito da terminologia adotada pelo legislador, deve-se anotar que a ideia de tipicidade sofreu alterações, desde sua origem – no Direito Romano – até o presente. Em Roma o contrato típico era aquele que atendia estritamente aos “esquemas” requeridos como pressuposto para o manejo das *actiones*. Mais modernamente, entretanto, também se considera típico o negócio jurídico – gênero do qual

1. Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 97.

o contrato é espécie – que, embora desprovido de tratamento legal taxativo, seja admitido pela consciência social em razão de contemplar uma exigência prática legítima, um interesse social duradouro, e, por conta disso, seja digno de tutela jurídica.²

É nesse contexto que se diferencia a tipicidade legal da social. Na tipicidade legal a disciplina contratual está prevista em lei, enquanto na tipicidade social a disciplina identificadora de uma espécie contratual resulta dos usos e costumes. Dessa forma, podem existir contratos legalmente atípicos mas socialmente típicos, porque amplamente delimitados pela prática social, bem como contratos legalmente típicos e socialmente atípicos,³ os quais embora previstos, não se ajustam às práticas sociais a que se referem.

Assim, poder-se-ia dizer que o contrato de *EPC*, já que largamente utilizado nos setores ligados a infraestrutura e energia, seria um contrato socialmente típico.

Nada obstante, como veremos adiante, o que se chama contrato de *EPC* nada mais é que o vetor resultante da coligação de dois contratos típicos – a compra e venda e a empreitada. Logo, o *EPC*, visto de perto, deve ser tido, sob a perspectiva legal, como legalmente típico. Isso não impede, entretanto, que, sob a perspectiva social, se atribua relevância ao todo orgânico derivado daquela coligação contratual (operada no plano legal), o qual, por ter sido aceito pela prática do mercado, constitui uma unidade socialmente típica.

II.1 As características de um contrato de “EPC”

O contrato de *EPC* corresponde ao instrumento contratual por meio do qual se objetiva a confecção de um bem ou a construção de uma obra. Por meio desse contrato surgem relações jurídicas obrigacionais de naturezas diversas, todas necessárias à construção de um empreendimento de grande porte que deve ser entregue em plenas

2. Cf. Emilio Betti, *Teoria Generale del Negozio Giuridico*, Nápoles, ESI, 2002 (ristampa).

3. Cf.: Enzo Roppo, *O Contrato*, Coimbra, Livraria Almedina, 2009, p. 134; Caroline Botsman Brandt, *Riscos no Contrato EPC (Engineering, Procurement and Construction)*, Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da PUC/SP, São Paulo, 2009, p. 70.

condições de funcionamento ao final do contrato. Tais relações jurídicas, por seu turno, coincidem com aquelas que, por vezes, são objeto de outros contratos legalmente atípicos, mas socialmente típicos, como os contratos de engenharia, de gestão de compra e, ainda, de construção.⁴ No contrato de EPC, entretanto, essa miríade de atividades concentra-se em uma única empresa, responsável pela realização dos vários objetivos da contratação.

Relacionados ao contrato de engenharia estão, por exemplo, as obrigações relativas à elaboração de projetos básicos ou preliminares de engenharia, realizações de testes e inspeções bem como o gerenciamento e a administração do contrato de construção.⁵ Por meio do contrato de gestão de compra, a contratada se responsabiliza pela aquisição de materiais e máquinas necessários à execução da obra bem como de equipamentos necessários ao funcionamento do empreendimento, os quais serão transferidos ao empreendedor. Decorrentes do contrato de construção, por sua vez, incluem-se todos os serviços relacionados à construção, em si, do empreendimento.⁶

Nos contratos de EPC, não obstante exista o escopo final da implantação de um empreendimento, a empresa contratada assume a responsabilidade por diversos escopos específicos, componentes do escopo final, mas que dele se distinguem, mantendo sua autonomia.

Ao contratado cabem, assim, a definição do projeto básico e das especificações técnicas, o desenvolvimento do projeto executivo, a prestação de serviços de consultoria especializados, a obtenção de autorizações e permissões de sua responsabilidade, serviços de transporte, construção, garantia de qualidade, aquisição e fornecimento de materiais e equipamentos, comissionamento e reparo dos itens permanentes do projeto, necessários à entrega da obra acabada, em plenas condições de funcionamento. Não se trata de simples e pura construção. Lícito, então, afirmar que num contrato de EPC cujo objetivo final é a implantação de um estabelecimento industrial de grande porte, em razão da própria complexidade de sua implementação, as obrigações sob a res-

4. Cf. Caroline Botsman Brandt, *Riscos no Contrato EPC (Engineering, Procurement and Construction)*, cit., p. 24.

5. Idem, *ibidem*.

6. Idem, *ibidem*.

ponsabilidade do construtor contemplam serviços de construção civil, mas neles não se exaurem.

Outra importante característica dos contratos de EPC é a existência de preços estipulados e prazos certos para conclusão da obra, a qual deve ser entregue ao empreendedor em perfeito funcionamento. Ao definir que a contratação para implantação de um grande empreendimento será do tipo EPC, o empreendedor tem em mente um negócio jurídico balizado na limitação do custo, nos prazos e na qualidade.⁷ Ao contratar o construtor, o empreendedor confia em suas habilidades de realização desde a fase do projeto, passando pelas aquisições até a execução final, da qual resultará a entrega completa da obra.

Sobre a circunstância da previsão de entrega do empreendimento pronto e acabado, em plenas condições de funcionamento, tem sido utilizado nas práticas comerciais internacionais o termo *turnkey* para designar contratos de EPC.⁸ A expressão remete à possibilidade de o empreendedor, ao final do contrato, quando receber o empreendimento, precisar apenas "virar as chaves" para que ele comece a funcionar.

Nota-se que a opção por tal modalidade de contratação tem fundamentos econômicos plenamente justificáveis, especialmente em razão da transferência da maior parte dos riscos decorrentes da execução do escopo contratual ao contratado, tanto os referentes aos serviços quanto os relativos aos materiais e equipamentos. Além disso, a opção por tal modalidade de contratação poupa o contratante da necessidade de administrar diversas contratações, com prazos e sujeitos diversos.

Nesse aspecto, a possibilidade de congregação de diversos escopos, aliada ao adequado dimensionamento do risco, tornou a contratação do tipo EPC mais atrativa para a realização de empreendimentos de grande porte, tendo levado ao aprimoramento e disseminação desse tipo contratual. Tal afirmativa confirma-se pela existência de modelos propostos por organismos internacionais, tais como a *Fédération Internationale des Ingénieurs-Conseils/FIDIC* (Federação Internacional

7. Cf. Sayonara Mariluz Tapparo Xavier, *Contratos de EPC para Empreendimentos Hidrelétricos e seus Stakeholders*, dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Engenharia da Universidade Federal de Santa Catarina/UFSC, p. 24.

8. Embora haja divergências doutrinárias sobre a equiparação, a tendência é a utilização dos termos como sinônimos. Nesse sentido, cf. Caroline Botsman Brandt, *Riscos no Contrato EPC (Engineering, Procurement and Construction)*, cit., p. 27.

de Engenheiros Consultores) e a *International Chamber of Commerce/ICC* (Câmara Internacional de Comércio).

Em 1999 a *FIDIC* publicou o *Silver Book*, no qual são estabelecidas as condições gerais para contratos *EPC/Turnkey* (*Conditions of Contract for EPC/Turnkey Projects – Silver Book*). Em 2003 a *ICC* também publicou um modelo de contrato *turnkey* para grandes projetos (*Model Turnkey Contract for Major Projects*).⁹

Constata-se, assim, que o contrato de *Engineering, Procurement and Construction/EPC* é espécie contratual internacionalmente aceita, de características bem delimitadas, cuja adoção mostra-se extremamente comum na execução de grandes projetos. Esse cenário reforça a constatação de ser o *EPC*, visto em sua unidade, espécie contratual socialmente típica. Tal ocorre, registre-se, inclusive no Brasil, onde, como já dito, as contratações do tipo *EPC* vêm sendo largamente utilizadas, especialmente pelos setores de infraestrutura, de energia e petrolífero, adotando-se como guia os modelos internacionais disponíveis e a prática comercial internacional.

Ocorre, porém, que, apesar de se poder vislumbrar um contrato unitário sob a perspectiva da prática – tipicidade social –, a inexistência de um tipo legal correspondente ao *EPC* conduz à percepção de que, sob o prisma dos esquemas contratuais previstos pelo legislador, o contrato de *EPC* identifica-se com as características de duas espécies de contratos típicos: o contrato de compra e venda e o contrato de empreitada.

II.2 O contrato de “EPC” e a compra e venda

O contrato de compra e venda no Brasil encontra-se minuciosamente regulado no Código Civil de 2002, ocupando todo o Capítulo I (“Da Compra e Venda”) do Título VI (“Das Várias Espécies de Contrato”) da Parte Especial desse diploma legal.

O conceito de compra e venda pode ser extraído do art. 481 do CC de 2002, o qual dispõe que: “Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe preço certo em dinheiro”.

9. Cf. Caroline Botsman Brandt, *Riscos no Contrato EPC (Engineering, Procurement and Construction)*, cit., p. 24.

Assim, a compra e venda é contrato típico, amplamente utilizado, pelo qual uma das partes, o vendedor, compromete-se a transferir determinado bem à outra parte, o comprador, o qual tem a obrigação de pagar determinada quantia em dinheiro, denominada preço. A compra e venda consubstancia, portanto, obrigações de dar, de lado a lado.

Do conceito ora tratado é possível extrair os principais elementos do contrato de compra e venda, que remontam ao Direito Romano: preço, coisa e consentimento das partes (*pretium, res et consensus*).¹⁰ É esse o sentido do art. 482 do CC, que estabelece que a compra e venda se considerará obrigatória e perfeita desde que as partes concordem quanto ao objeto e ao preço.

O contrato de compra e venda, por si só, não tem o condão de transferir o domínio de determinado bem. Com a celebração do contrato, os efeitos produzidos são meramente obrigacionais, sendo o vendedor obrigado a transferir o domínio sobre a coisa. O comprador, portanto, não possui poderes de proprietário até que ocorra a entrega do bem adquirido.¹¹ Trazendo esse aspecto para o âmbito do contrato de *EPC*, importa ver que a entrega é pressuposto da realização da obra: o contratado, quando realiza o projeto, não utiliza bens de sua propriedade, mas do contratante. É dizer: o contratado primeiro vende componentes e equipamentos ao contratante e os entrega (ao menos juridicamente). Apenas após isso passa a produzir a obra contratada.

Um aspecto deve ser esclarecido: no contrato de *EPC* é comum que certos bens, que se destinam à composição da obra contratada, sejam negociados em separado. São, em geral, equipamentos elaborados, componentes eletrônicos ou mecânicos sofisticados, os quais são passíveis de apreciação econômica individual. Isso não significa, todavia, que durante a execução da empreitada o contratado não possa fornecer materiais, como, por exemplo, cimento, areia etc., os quais, por certo, não serão objeto de uma compra e venda autônoma, já que não importarão ao contratante senão enquanto incorporados à obra.

10. Cf. Álvaro Villaça Azevedo, in Sálvio de Figueiredo Teixeira, *Comentários ao Novo Código Civil – Das Várias Espécies de Contrato, da Compra e Venda*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 15.

11. Cf. Maria Helena Diniz, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 17ª ed., vol. 3, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 166-167.

Assim, no que tange aos materiais empregados de maneira mais corriqueira, não se dirá que eles serão objeto de compra e venda, mas sim, da empreitada, que, como será exposto adiante, também integra o contexto do contrato de *EPC*. Diversamente, poder-se-á vislumbrar uma compra e venda no que tange a certos equipamentos e componentes dotados de características especiais que justifiquem um cuidado maior acerca da alocação dos riscos a eles inerentes e também a definição de um preço específico, destacado do valor global da obra, que a eles diga respeito.

Verifica-se, assim, que as características e os efeitos típicos de um contrato de compra e venda podem ser identificados em um contrato de *EPC*, notadamente no que se refere à disciplina das obrigações relativas ao fornecimento dos equipamentos. Neste sentido, no âmbito do referido contrato, o contratado obriga-se a transferir o domínio de coisas certas (geralmente previstas individualmente nos anexos do contrato), pelas quais o contratante compromete-se a pagar-lhe preço certo em dinheiro. Caracterizada está, assim, a compra e a venda como uma das formas de execução de *Procurement* típico dos contratos de *EPC*.

Ocorre, no entanto, que as obrigações do contratado não se esgotam com a entrega dos equipamentos: obriga-se ele, também, à construção de uma obra. Nesse sentido, cabe observar a disciplina da empreitada no Direito Brasileiro.

II.3 O contrato de "EPC" e a empreitada

A origem remota do contrato de empreitada pode ser encontrada no Direito Romano, cuja sistemática o colocava entre as três espécies de locação: *locatio conductio rei* (locação de coisas), *locatio conductio operarum* (locação de serviços) e *locatio conductio operis faciendi* (empreitada).¹²

A última *locatio* mencionada correspondia à empreitada, que apenas se desvinculou do contrato de compra e venda e se delimitou enquanto contrato autônomo ao fim do período republicano. À época já se caracterizava pela obrigação do *conductor* de entregar ao *locator*

12. Cf. Teresa Ancona Lopez, *Comentários ao Código Civil*, vol. 7, São Paulo, Saraiva, 2003, p. 246.

uma *opera* (obra), figurando enquanto uma modalidade própria de locação, em que se locava a mão de obra tendo em vista a finalidade da entrega de determinada obra.

Por força da tradição e influência do Direito Romano, diversas legislações posteriores continuaram a disciplinar o contrato de empreitada enquanto uma modalidade de locação: seria a empreitada, nessas legislações, uma locação de obra.¹³

Nota-se o resquício da influência do ordenamento antigo de Roma ainda no Código Civil de 1916, que tratou do contrato de empreitada na Parte Especial, Livro III, Título IV, Capítulo IV, destinado à locação. Assim, a empreitada de obra foi tratada como uma locação, ao lado da locação de coisas e da locação de serviços, conforme a trilogia tradicional do Direito Romano.

O Código Civil de 2002 adotou arranjo mais atualizado e coerente com as características do contrato de empreitada, já que, de maneira incompatível com a disciplina da locação, o empreiteiro obriga-se a proporcionar certo resultado.

Assim, o Código Civil afastou a empreitada do âmbito da locação, ao passo que esta ficou restrita aos casos de locação de coisas, conforme a disciplina dos arts. 565 ao 578 do referido diploma legal. No regime de 2002 foi conferido à empreitada capítulo próprio (Capítulo VIII do Título VI do Livro I da Parte Especial), ao lado da prestação de serviços (Capítulo VII), dentro do título referente às espécies contratuais (Título VI do Livro I da Parte Especial).

No entanto, da mesma maneira que o Código de 1916, o atual Código Civil não oferece qualquer definição de empreitada. Dessa forma, coube à doutrina, a partir das disposições legais, elaborar a definição do referido contrato.

Nesse sentido, como já afirmado, pode-se caracterizar o contrato de empreitada como aquele em que uma das partes, denominada empreiteiro, se compromete a executar determinada obra em troca de certa remuneração fixa a ser paga pelo outro contratante, o dono da obra, de acordo com as instruções deste e sem relação de subordinação.¹⁴ É dizer

13. Cf. Sílvio de Salvo Venosa, *Direito Civil: Contratos em Espécie*, 2ª ed., vol. 3, São Paulo, Atlas, 2002, p. 195.

14. Cf. Sílvio Rodrigues, *Direito Civil – Dos Contratos e das Declarações Unilaterais de Vontade*, 30ª ed., vol. 3, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 245.

que pelo contrato de empreitada o empreiteiro assume o compromisso, mediante retribuição em dinheiro, de realizar determinada obra ou serviço de construção, economicamente apreciável.¹⁵

Assim, a obrigação que demarca a essência da empreitada é de fazer algo, embora também seja possível que tal contrato encerre uma incidental obrigação de dar. Pela dicção do art. 610 do CC percebe-se que para a consecução da obra o empreiteiro pode concorrer não só apenas com seu trabalho (empreitada de labor), como também pode fornecer os materiais (empreitada mista), os quais são empregados e consumidos na execução da obra.

Importa notar que na modalidade mista, na qual o empreiteiro fornece materiais, a finalidade do contrato de empreitada permanece sendo a *necessitas faciendi*, isto é, a obrigação de fazer uma obra de um modo especial, que foi imposto pelo contratante e aceito pelo contratado – assim, o material fornecido pelo empreiteiro não influi na natureza do contrato de empreitada.¹⁶ Os contratos de empreitada têm por objeto uma obrigação de resultado. Mesmo na modalidade mista o fornecimento de materiais figura apenas como meio para que a obra possa ser devidamente executada e entregue: a entrega de mercadoria sequer chega a acontecer, pois o próprio empreiteiro adquire o material e já o emprega na obra.¹⁷

Demonstra-se, pois, que todas as características e efeitos típicos de um contrato de empreitada também podem ser identificados em um contrato de *EPC*. Neste, o construtor obriga-se a executar uma obra para o empreendedor por um preço previamente fixado. Para tanto, presta diversos serviços, os quais somente se consideram concluídos, para fins de extinção dessa obrigação contratual, com a entrega da obra, pronta, em plenas condições de funcionamento. Além da construção, propriamente dita, há a própria concepção do projeto e a colocação em condições de operação: a obrigação é tipicamente de resultado. São os núcleos de *Engineering and Construction* dos contratos de *EPC*.

15. Cf. Antônio Chaves, *Tratado de Direito Civil*, vol. 2, São Paulo, Ed. RT, 1984, p. 832.

16. Cf. Miguel Maria de Serpa Lopes, *Curso de Direito Civil*, vol. 3, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1991, p. 191.

17. Cf. Teresa Ancona Lopez, *Comentários ao Código Civil*, cit., vol. 7, p. 253.

II.4 Delimitando a natureza do contrato de “*EPC*”

Diante do que acima se expôs, a dúvida que naturalmente surge refere-se a qual dos contratos – compra e venda ou empreitada – seria aquele com o qual o contrato de *EPC* se identificaria. Já se adiantou que essa identificação não seria exclusiva: o contrato de *EPC* não é, sob a ponto de vista legal, uma compra e venda, nem uma empreitada.

Nada obstante, algumas explicações adicionais são necessárias: pode haver uma tendência a se vislumbrar no *EPC* tão somente uma empreitada mista, ou seja, um contrato legalmente típico. Não nos parece, contudo, que esse entendimento seja adequado.

Pois, como assinalamos, no contrato de empreitada mista a obrigação de dar os materiais fornecidos não possui relevância em si, uma vez que o seu cumprimento – a entrega – não ocorre de maneira autônoma. O que entrega o empreiteiro é a obra, ou seja, o resultado do seu fazer. A entrega dos materiais é, portanto, incidental, desprovida de valor jurídico próprio.

Embora o contrato de *EPC* possa abranger uma empreitada mista – como já assinalado, no que se refere ao fornecimento de materiais corriqueiros, necessários à execução da obra –, não é isso que geralmente ocorre quanto a equipamentos e componentes de maior sofisticação e dotados de valor individual expressivo. Com relação a estes as partes costumam acordar, de maneira autônoma, a obrigação de dar a cargo do contratado, o qual os entrega independentemente de entregar a obra. É dizer: o contratado teria duas obrigações diferentes, quais sejam: a de entregar os componentes e equipamentos e a de entregar a obra.

Desse modo, ao contrário do que parece, no *EPC* não é o contratado quem fornece os componentes e equipamentos necessários à consecução da obra, mas o contratante. O efeito é análogo ao decorrente da sequência de duas operações – uma compra e venda e uma empreitada.

Seria mais fácil a visualização desse encadeamento contratual se o fornecedor dos equipamentos e componentes fosse um terceiro. Diante dessa premissa, poder-se-ia constatar com maior clareza a compra daqueles, pelo contratante, junto ao fornecedor; e, na sequência, a sua disponibilização, pelo contratante, ao contratado, o qual deles se utilizaria para a composição da obra. O que torna o contrato de *EPC* pe-

culiar, todavia, é a circunstância de que, embora as duas operações ocorram de maneira autônoma, o fornecedor e o empreiteiro são um só: o contratado.

As diversas obrigações contratuais decorrentes de um contrato de EPC – ressalte-se –, apesar de autônomas, não são desvinculadas. Há um nexó funcional entre elas, representado pelo escopo final do contrato de instalar um empreendimento em pleno funcionamento. Afim de contas, os equipamentos somente são comprados (pelo contratante) porque necessários à composição da obra a ser realizada (pelo contratado).

De modo que não nos parece possível aproximar o contrato de EPC apenas à empreitada mista. Também descabe, diante das inúmeras e importantíssimas obrigações de fazer decorrentes daquele contrato, equipará-lo somente à compra e venda. A conclusão de que o EPC é uma “mistura” de compra e venda e empreitada mista, por sua vez, requer seja analisado com maior vagar o nexó funcional que, no plano da tipicidade legal, une esses contratos. Daí ser pertinente o exame do fenômeno da coligação contratual, que, a nosso ver, é o que delimita, definitivamente, a natureza do contrato.

II.5 O contrato de “EPC” e a coligação contratual

Quanto mais complexas as relações econômicas que os contratos visam a regular, mais difícil torna-se, também, a determinação do instrumento mais adequado. Não é raro que a regulação de determinada operação implique a criação de um novo modelo contratual ou que esta precise ser regulada por dois ou mais contratos interligados.

Já se afirmou ser lícito às partes, observadas as normas gerais relativas aos contratos, celebrar os não tipificados. Ao exercer tal faculdade, podem as partes contratantes combinar elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual.¹⁸ Diz-se, então, haver contratos mistos, os quais se caracterizam, primariamente, pela unidade de causa (entendida como função econômico-social).

De outra forma, no exercício de sua liberdade contratual, podem também os contratantes celebrar vários contratos, ligados entre si por

18. Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, cit., p. 121.

um nexó que não seja a causa comum. Nessa hipótese, em que se vislumbraria a pluralidade de causas, embora vinculadas entre si, diz-se haver contratos coligados.

Os contratos coligados, embora se aproximem muito dos contratos mistos, deles diferem porque no mecanismo da coligação é mantida a autonomia dos instrumentos coligados, enquanto nos contratos mistos há contrato unitário.¹⁹ Fala-se, assim, em contratos coligados quando, “por força de disposição legal, da natureza acessória de um deles ou do conteúdo contratual (expresso ou implícito), estes se encontram em relação de dependência unilateral ou recíproca”.²⁰

Nos contratos coligados a dependência estabelecida pode ser recíproca, caso, embora autônomos, condicionem-se reciprocamente em sua existência e validade; ou unilateral, caso em que apenas um contrato depende do outro.²¹ Quando houver reciprocidade, um contrato não existe sem o outro, um é *causa do outro*, formando uma unidade econômica.²² Embora cada um dos contratos conserve a própria forma (ainda que haja união instrumental) e o próprio conteúdo, sua coligação visa a um determinado fim concreto, o qual determinará a intensidade da coligação.²³

A opção por contratos coligados apresenta-se frequentemente relacionada a operações econômicas complexas, para as quais os tipos contratuais envolvidos, isoladamente considerados, se apresentariam insuficientes.²⁴

A ideia da coligação contratual explica perfeitamente as contratações do tipo EPC. O empreendedor deseja a obra pronta em condições

19. Idem, *ibidem*.

20. Cf. Francisco Paulo De Crescenzo Marino, *Contratos Coligados no Direito Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 99.

21. Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, cit., p. 122.

22. Idem, *ibidem*.

23. Cf. Francisco Paulo De Crescenzo Marino, *Contratos Coligados no Direito Brasileiro*, cit., p. 224.

24. “(...) nas hipóteses mais nítidas de contratos coligados encontra-se presente ao menos um dentre os três fatores seguintes: (a) incongruência ou insuficiência dos tipos contratuais envolvidos, isoladamente considerados, em relação à operação econômica subjacente; (b) figurantes que somente participam de um ou de alguns dos contratos coligados; e (c) diversidade temporal, de contraprestação ou instrumental (previsão de cláusulas específicas para cada um dos contratos)” (cf. Francisco Paulo De Crescenzo Marino, *Contratos Coligados no Direito Brasileiro*, cit., pp. 119-120).

operacionais. Para cumprir seu objetivo poderia firmar diversos contratos, com diversas partes, assumindo a responsabilidade pela coordenação entre eles, sendo cada contratado responsável apenas pelo seu respectivo escopo contratual. Nessa opção, o controle de prazos e responsabilidades pela execução de cada etapa da obra tornar-se-ia muito mais difícil. Na alternativa do contrato de EPC todos os contratos necessários à execução da obra são avençados com uma única parte, o que elimina os inconvenientes decorrentes da variedade de contratados.

Mas, como antevisto, o contrato de EPC não foi elaborado, na prática dos negócios, apenas com vistas à concentração da responsabilidade pela coordenação e execução do projeto. Preocupou-se, também, com a distribuição de riscos entre as partes.

Fosse o EPC um contrato unitário, como a empreitada mista, os riscos inerentes ao projeto, isto é, aos materiais, equipamentos e componentes utilizados na obra e à execução desta, permaneceriam, todos, concentrados sobre o empreiteiro (em decorrência da diretriz *res perit dominus*).

A manutenção da autonomia causal entre a compra e venda e a empreitada, todavia, rompe essa lógica. Ao fornecer os componentes e equipamentos ao contratante em momento que, se não fisicamente, ao menos juridicamente precede a própria execução da obra, o contratado transfere ao contratante os riscos atinentes àqueles. Percebe-se, pois, que a escolha por esse modelo de coligação negocial cumpre um escopo jurídico legítimo, lícito, e economicamente importante.

Não se deve cair no engano, nessa toada, de supor que as partes estariam obrigadas a seguir o tipo legal da empreitada e que a adoção de uma estrutura contratual coligada, com vistas a proporcionar a distribuição dos riscos do projeto entre as partes envolvidas, estaria associada à prática de simulação ou a outros vícios dos negócios jurídicos, como a fraude à lei. Já dissemos, linhas acima, que os particulares têm o direito de celebrar contratos legalmente atípicos. Se podem as partes manipular elementos específicos de um contrato legalmente típico, criando um contrato totalmente original, maior ainda nos parece ser a liberdade de que aquelas dispõem para realizar dois contratos legalmente típicos. Ainda mais – frise-se – quando dessa união contratual surja uma relação jurídica complexa que, acolhida pela prática do mercado, se mostra socialmente típica.

De simulação não se poderia cogitar, ademais, sem que se deparasse com uma das seguintes situações: (i) o interesse das partes de não realizar projeto algum; ou (ii) o interesse das partes de alcançar fins distintos daqueles da compra e venda e da empreitada coligadas.

Mais especificamente: o interesse das partes de não realizar projeto algum seria uma ocorrência grosseira, perceptível independentemente do exame da coligação contratual existente no EPC. Já, o interesse das partes de alcançar fins distintos dos contratos coligados, a nosso ver, somente estaria presente se a razão de ser da autonomia entre a compra e venda e a empreitada – a distribuição de riscos – não fosse efetivada. Isto é, se o contrato de EPC fosse permeado por cláusulas tais que neutralizassem a atribuição dos riscos referentes aos componentes e equipamentos ao contratante, com a resultante devolução desses riscos ao contratado, há de se convir, seria difícil sustentar a existência de contratos coligados, pois, a rigor, nada mais haveria que a empreitada mista.

O emprego desse tipo de artifício, contudo, não é corrente entre os celebrantes de contratos de EPC.

Diante dessas características, no Brasil o modelo de contratação do tipo EPC pode ser caracterizado como uma espécie de coligação contratual entre, pelo menos, um contrato de compra e venda e um contrato de empreitada.

Assim, diante de contratos coligados, os quais não perdem sua individualidade, há de se afirmar que as obrigações deles decorrentes devem ser regidas pelo conjunto de regras próprias do tipo a que se ajustam, não ensejando grandes dificuldades sobre o Direito que lhes é aplicável.²⁵

Definida, assim, a configuração estrutural do contrato de EPC, passa-se a examinar seu tratamento tributário. Para tanto, importa analisar a discriminação de competências tributárias adotada pela Constituição Federal bem como o papel destinado à lei complementar pelo constituinte na definição dos campos de competência de cada pessoa jurídica de direito público.

25. Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, cit., p. 122.

III – Discriminação de competências tributárias e o papel da lei complementar na definição das competências

Não há como ter dúvida de que a repartição de competências foi a opção adotada pelo constituinte brasileiro. Apesar de a Constituição Federal não possuir qualquer dispositivo que proíba expressamente a cumulação de competências, extrai-se o regime de repartição quando se nota, a partir da leitura dos arts. 153, 155 e 156 do texto constitucional, que a Carta conferiu, respectivamente, à União, aos Estados e aos Municípios alguns campos para instituírem impostos, enquanto o art. 147 determina os casos em que a União pode cobrar tributos de Estados e Municípios, bem como dispõe sobre a extensão da competência do Distrito Federal.

Tais disposições mostram que, a princípio, a Constituição Federal introduziu campos de competência privativa: os casos em que os impostos atribuídos primeiramente a uma pessoa jurídica de direito público são passíveis de serem cobrados por outra são, assim, excepcionais. Ou seja: excetuadas as situações de iminência ou efetiva guerra externa (art. 154, II, da CF), ficará reservado a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo de competência, sem sobreposição. Não sendo o caso de guerra externa ou sua iminência, a sobreposição implicará invasão de competência.

Especialmente no que se refere aos impostos, cujo “fato gerador”, por expressa dicção do art. 16 do CTN, independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a discriminação de competências tributárias revela-se como verdadeira garantia imposta pela Constituição Federal para afastar a pretensão tributária de dois ou mais sujeitos de direito público sobre o mesmo fato gerador.

Neste sentido, encontra-se na análise dos tributos não vinculados, em especial os impostos, o motivo para a adoção pela Constituição Federal de um rígido sistema de repartição de competências tributárias. Se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não menos correto é afirmar que se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem um mesmo fenômeno, então, haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada. Daí compreender-se a discriminação de competências tributárias, no caso dos tribu-

tos não vinculados, como um mecanismo de proteção do contribuinte contra o exagero de tributação.

No que se refere aos impostos, a Constituição Federal determinou elencos rígidos para cada ente federativo, seguindo o exemplo das que a antecederam na temática da discriminação de competências. Por meio dos arts. 153, 155 e 156 do texto constitucional realizou-se a repartição dos impostos entre os entes da Federação. Repartição – cabe mencionar – muito mais baseada em aspectos históricos e políticos que em uma análise lógico-racional da realidade.

No entanto, ao olhar para o texto da Constituição Federal constata-se que ali não se encontram parâmetros definitivos para a conclusão quanto ao aspecto material de cada imposto. As expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente a impostos já existentes. Por isso, pode-se afirmar que a Constituição Federal não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante, mas apenas nominou-os contemplando um todo: o constituinte apenas contemplou a realidade a partir de tipos.

Tendo em vista que nosso sistema elegeu uma rígida discriminação de competências, conclui-se que é na lei complementar que se encontram os conceitos de cada imposto discriminado pela Constituição Federal.

Dessa forma, para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual encontram-se na lei complementar, e não na Constituição Federal, os conceitos de cada imposto. Uma vez que o *discrímen* se baseia nos aspectos materiais das hipóteses tributárias, a efetiva discriminação de competências tributárias se resolve a partir dos aspectos materiais definidos em lei complementar.

III.1 O papel da lei complementar em matéria de competências

Entre as atribuições conferidas pelo art. 146 da CF à lei complementar em matéria de tributos afigura-se o relevante papel desse tipo normativo de trazer os contornos definitivos da competência tributária. Para que se compreenda a importância da lei complementar nessa matéria, cabe ver que a Constituição Federal nem sempre se valeu de conceitos rígidos ao distribuir competências tributárias.

É certo que há casos em que o constituinte se valeu de conceitos de direito privado. Consoante a leitura do art. 110 do CTN, nesses casos já se conhecem os limites da competência, sob pena de que a "redefinição", por parte do legislador, do conceito utilizado pelo constituinte implique ultrapassar os limites impostos pela Constituição Federal. Não é demais ressaltar que a existência de um conceito de direito privado na Constituição é matéria que não se revela apenas pela expressão (signo) empregada pelo constituinte: importa ao intérprete convencer-se de que àquele signo corresponde o conceito adrede existente no ordenamento jurídico.

De qualquer modo, o constituinte não tinha a ilusão de que as competências tributárias apresentassem limites rígidos. Ao contrário, estava ciente de que se tratava de expressões fluidas, que poderiam implicar interpenetração, dando espaço para o conflito de competências.

Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do art. 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar "dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios". Fossem os elencos dos arts. 153, 155 e 156 conceitos rígidos, então, se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar. O importante papel da lei complementar na definição das realidades contempladas pela CF é também denotado pelo mesmo art. 146 em seu inciso III, "a", que estabelece seu papel na definição dos "fatos geradores", bases de cálculo e contribuintes. Uma vez que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não definira tais elementos essenciais dos impostos que ele previra, à referida norma é que caberá tal tarefa.

Evidenciando tal papel da lei complementar, a Constituição Federal exige tal tipo normativo para que a União possa exercer sua competência residual, prevista no art. 154, I, da Carta. Tendo em vista que esta se dará em campos que não estejam na competência de outras pessoas jurídicas de direito público e que tais competências se definem por lei complementar, acerta o constituinte ao exigir instrumento equivalente para o exercício da competência residual.

Por todos os dispositivos mencionados, pode-se concluir que a repartição de competências em matéria de impostos se faz a partir da Constituição. No entanto, à lei complementar é reservado o papel de definir, estabelecer os limites daquelas competências, e, assim, afastar

os conflitos. Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de "fatos geradores", bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos.

IV – O ICMS e o ISS

É exemplo do papel da lei complementar na definição dos campos de competência tributária desenhados pela Constituição Federal o conflito entre o imposto sobre serviços/ISS, de competência municipal, e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços/ICMS, instituído pelos Estados.

Tratando-se de dois tipos, o constituinte tinha em mente um conjunto de características para cada um dos impostos que lhe permitia divisar duas realidades econômicas que não se confundiam. A prática do imposto revelaria, entretanto, que grande parte das operações relativas à prestação de serviços envolveria, em maior ou menor grau, uma operação relativa à circulação de mercadorias. O conflito poderia aparecer nos casos mais corriqueiros. Assim, como saber, por exemplo, se um pintor, quando pinta uma residência, fornecendo o material, presta um serviço, sujeito ao ISS, ou vende mercadorias (tintas), sujeitas ao ICMS? O constituinte optou por não definir (impor limites) a questão, deixando tal papel à lei complementar.

IV.1 A delimitação entre o ICMS e o ISS

O art. 156, III, da CF conferiu aos Municípios a competência para a criação e cobrança do ISS. Por força do art. 147 da Carta, também é competente para instituí-lo o Distrito Federal. O mesmo art. 156, III, da CF estabelece que os serviços tributáveis pelo ISS são aqueles que não estão compreendidos pelo art. 155, II, da Carta, já que estes se encontram no campo de incidência do ICMS (serviços de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal), de competência dos Estados.

Não só isso. Também determina o art. 156, III, da CF que as hipóteses do referido tributo serão definidas pela lei complementar. Ou

seja, cabe à lei complementar, cumprindo seu papel de veículo de normas gerais em matéria de legislação tributária e, mais ainda, afastando os conflitos de competência entre as pessoas jurídicas de direito público, definir quais serviços estão alcançados pelo ISS.

Tal é o que faz a Lei Complementar 116, de 31.7.2003. O § 2º do art. 1º da referida lei afasta a incidência do ICMS sobre serviços definidos na competência do ISS, e a Lista anexa à lei apresenta o rol dos serviços cuja prestação enseja a cobrança do ISS. Apesar das discussões a respeito do tema, sobretudo acerca de eventual agressão que a taxatividade causaria à autonomia municipal, o STF mantém, desde longa data, entendimento firme no sentido de que os serviços constantes da Lista anexa não são meramente exemplificativos mas que, apesar de comportarem interpretação ampla, configuram um rol taxativo.²⁶ O STF²⁷ foi além, adotando o entendimento segundo o qual a Lista de Serviços é *taxativa*,²⁸ conquanto *comporte interpretação ampla e analógica*.²⁹

A partir de uma interpretação *a contrario sensu*, extrai-se com facilidade do art. 156, III, a exclusão da competência municipal sobre determinados serviços previstos no art. 155, II, da CF, que trata especificamente da competência estadual.

26. Neste sentido: RE 361.829-RJ, DJU 24.2.2006; RE 91.737-MG, DJU 27.3.1981.

27. Foi reconhecida ao tema, inclusive, repercussão geral no RE 615.580-RJ, rel. Min. Ellen Gracie.

28. De registrar a oposição veemente de Aires F. Barreto à taxatividade da Lista de Serviços, sob os argumentos de que “essa exegese, *data venia*, é contrária à Constituição, em suas mais fundamentais exigências. Abreviadamente, cabe assinalar que ela importa: (a) supor superioridade formal da União sobre o Município; (b) supor hierarquia entre lei complementar e lei ordinária; (c) entender que o Município não é autônomo, nem que o art. 30 da Constituição encerra um magno princípio constitucional; (d) reputar não escrito o preceito do inciso III do art. 30 do Texto Constitucional; (e) entender que a Constituição tem preceitos que atribuem e que depois retiram o que foi atribuído, invalidando outorgas por ela mesma dadas; (f) negar coerência e lógica ao sistema constitucional; (g) admitir que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar; (h) entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas e até mesmo anuladas por lei complementar; (i) admitir que o Congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios de tributar para criar ISS” (*Curso de Direito Tributário Municipal*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 325-326).

29. Cf.: REsp 965.583-SP, rel. Min. Luiz Fux; REsp 121.428-RJ, rel. Min. Castro Meira; REsp 567.592-PR, rel. Min. Eliana Calmon; REsp 256.267-PR, rel. Min. José Delgado.

Da leitura do art. 155, II, da CF já se percebe que foi reservada aos Estados a competência para tributar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além dos de comunicação. Tal fato decorre não tanto da vontade do legislador em misturar as materialidades do ISS com a do ICMS, mas em função de um critério de praticidade, tendo em vista que tais serviços têm, por sua própria natureza, a característica de extrapolar os limites territoriais de um Município, podendo alcançar diversas (quicá todas) Municipalidades sem que sua prestação seja exaurida.

Por outro lado, o inciso IX, “b”, do referido dispositivo exige exame mais cuidadoso. Isto porque, em primeira leitura, teríamos a incidência do ICMS sobre quaisquer serviços não cotejados na competência tributária dos Municípios, o que nos remete, automaticamente, ao art. 156, III, da CF. Certo é, contudo, que, estando previstos na competência tributária municipal, tais serviços não serão alcançados pelo ICMS, e sim pelo ISS.

Assim, o art. 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/2003 determina a não incidência do ICMS sobre os serviços constantes na Lista anexa, ressalvadas as exceções expressas na Lista. Seguindo o costume brasileiro de arrolar os serviços tributáveis pelo ISS em uma lista, o legislador foi além, especificando quais serviços comportariam o fornecimento de mercadorias sujeito ao ICMS.

Surge, então, a pergunta: qual o motivo de ter o legislador especificado, item a item, as situações em que haveria o fornecimento de mercadorias sujeito ao ICMS, ou seja, em que o prestador de serviços não só executa determinado mister, mas também pratica atos de mercancia? E, mais: qual o sentido de se incluir referências neste sentido quando se trata de um imposto sobre *ações humanas*, ou seja, sobre serviços? Por que essa preocupação?

Estas indagações, que poderiam passar despercebidas, possuem resposta bastante clara e, em verdade, até mesmo óbvia. Praticamente todas as prestações de serviço envolvem, em certo grau, a circulação de bens em sentido vulgar, ou, melhor, em sentido não afeto à circulação de mercadorias objeto do ICMS, mas no sentido de que existem bens que deixam o patrimônio do prestador.

Mas nem sempre há mero emprego de materiais. Por vezes ocorre transação mais complexa, que compreende, ao lado da obrigação de

fazer, outra obrigação, de dar um bem colocado no mercado. Foi observando essa possibilidade que o legislador complementar houve por bem distinguir casos em que seria possível a incidência do ICMS, em paralelo com o ISS.

Circunstância diferente é aquela prevista no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar 87/1996, que trata do ICMS. Tal dispositivo prevê a possibilidade de ser tributado pelo imposto estadual o *fornecimento de mercadorias com a prestação de serviços*. Não quaisquer serviços, mas apenas aqueles não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

É importante que se esclareça que a lei complementar não autoriza a incidência do ICMS sobre os serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Nem tampouco poderia fazê-lo, já que o imposto estadual tem seu campo de competência limitado às operações de circulação de mercadorias e aos específicos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Um serviço não incluído na competência dos Municípios não está *ipso facto* na competência dos Estados. Estes apenas tributam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. Se não houver competência dos Municípios, é mais adequado cogitar de competência residual da União, nunca alargamento da competência estadual. Ou seja: o inciso IV do art. 2º, acima referido, apenas permite que o imposto incida sobre fornecimento de mercadorias, não sobre os serviços, já que estes, ainda que não estejam na competência dos Municípios, nem por isso estão na competência dos Estados.

V – O ISS na construção civil

O item 7 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 apresenta os serviços relativos à Engenharia. Por sua vez, o subitem 7.02 trata da execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de serviços de construção civil. Lê-se no referido subitem:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e

montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

Nota-se, assim, que a Lei Complementar 116/2003 apresenta a construção civil como um serviço tributável pelo ISS. Dessa forma, cumpre precisar o que se entende por “serviço de construção civil” para que se possa compreender, efetivamente, tal hipótese de incidência do ISS.

Neste sentido, pode-se entender por construção o conjunto das atividades desempenhadas ao longo da execução de um projeto ou, ainda, a execução, desempenhada de modo intencional pelo homem, de uma obra, que pode, ou não, ser um edifício.³⁰ Atualmente a construção civil requer a participação de profissionais habilitados, estando esse serviço regulado por diversas normas. Como exemplo, por força do disposto no art. 39, VIII, do Código de Defesa do Consumidor/CDC, o serviço relacionado à construção civil não pode ser prestado em desacordo com as normas expedidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas/ABNT. Assim, o desempenho do serviço de construção civil deve dar-se de acordo com normas como a NBR-6.118, que dispõe sobre os projetos de estrutura de concreto, ou a NBR-14.931, que regula a execução das referidas estruturas.

Dessa forma, havendo profissionais habilitados dedicando-se à edificação em geral, lastreados em projetos que respeitem as normas vigentes relativas ao assunto, estar-se-á diante da prestação de um típico serviço de construção civil.

Por consequência, o referido serviço estará sujeito à tributação através do ISS, conforme a previsão do subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003. É de se notar, também, que não só a construção civil “propriamente dita” foi incluída no subitem 7.02, compreendendo também atividades como perfuração de poços, terraplanagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos. Da mesma maneira, os demais subitens do item 7 da Lista de Serviços preveem diversos serviços prestados por empresas de en-

30. Cf. Hely Lopes Meirelles, *Direito de Construir*, 10ª ed., atualizada por Adilson Abreu Dallari, Daniela Libório Di Sarno, Luiz Guilherme da Costa Wagner Jr. e Mariana Novis, São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 411.

genharia e correlatas, como é o caso do serviço de elaboração de anteprojetos e planos diretores (subitem 7.03), acompanhamento e fiscalização de obras de construção civil etc.

Vale lembrar, ainda, que, de acordo com a jurisprudência pacificada no STF e no STJ, os serviços inseridos na Lista devem ser interpretados de forma ampla, permitindo-se, ao ver daquele Tribunal, até mesmo o uso da analogia. Tratando-se de serviços de engenharia, isso requer elevada dose de bom senso, tendo em vista o sem-número de especializações criadas, de tempos em tempos, dentro da área de atuação do engenheiro.

Em relação ao fornecimento de materiais, no contexto das obras de construção civil e congêneres discriminadas no subitem 7.02, este deve ser entendido como o “consumo de materiais”. A “circulação” ocorre na transferência de tais materiais de uma pessoa a outra, e no contexto daqueles serviços os materiais, em si, não circulam, e sim o objeto dela resultante.

Por conta disso, os materiais empregados na obra estão incluídos no campo da incidência do ISS, e não do ICMS: não há “circulação” propriamente dita, e sim o seu emprego na obtenção de bem diverso dentro do contexto da obra. Existe uma transformação, no sentido de que o bem obtido pelo contratante (resultado da obra) não é aquele adquirido pelo contratado/empreiteiro (materiais), embora seja dele composto.

O problema na definição da incidência dos tributos consistiria, portanto, em estabelecer critério a definir se a obra é produto, nos termos da legislação do IPI, e, portanto, mercadoria circulável, para fins de ICMS, ou resultado de serviço, obra em sentido lato, tributável somente pelo ISS.

O critério escolhido pelo legislador complementar com o propósito de definir os limites da incidência de ambos os impostos foi bastante claro: o local onde ocorreriam os atos de “produção”, conforme se depreende do final da redação do subitem 7.02, no trecho “exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”.

Como consequência, no contexto de uma obra, os bens que sofrem transformação fora do local da execução dos serviços estão sujeitos ao ICMS, enquanto aqueles que sofrem transformação dentro da

obra, adquirindo roupagem diversa da original, como “obra pronta”, estão no campo de incidência do ISS.

VI – O ICMS e a venda de equipamentos

A competência estadual para instituir e cobrar o ICMS está definida no art. 155 da CF, que trata da materialidade do imposto na ocorrência de “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

O termo “operações” tem sido entendido tradicionalmente não em seu sentido vulgar (que forçadamente poderia significar praticamente qualquer negócio jurídico), mas em uma acepção específica, que é percebida quando se considera na sequência a palavra “circulação”. Da interpretação conjunta de ambos os termos depreendemos o correto significado da expressão, qual seja, “ato de transmissão”. Neste diapasão, o termo “operações” é usualmente empregado no sentido de ato de impulso da circulação, da transmissão.³¹

O termo “mercadorias” limita a incidência do ICMS a certos tipos de “operações de circulação”. A fim de ilustrar esta posição basta analisar o fato de que não incide ICMS sobre a transmissão de posse ou propriedade de todo e qualquer bem, mas apenas sobre aquelas que atendem ao conteúdo do termo “mercadoria”.

“Mercadoria” supõe a existência de ato de comércio de produtos, enquanto mercadoria é espécie do gênero “produtos”. Logo, somente será considerado mercadoria o produto sujeito a operação comercial enquanto ato de distribuição, quer por produtor, quer por revendedor. A separar as mercadorias dos demais bens existentes no mundo encontra-se o caráter mercantil, a intenção do vendedor em colocar o bem à disposição do mercado.³²

31. “Operações” configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). (...). Os conceitos de ‘circulação’, ‘operação’ e ‘mercadoria’ permanecem umbilicalmente ligados, devendo os intérpretes e os destinatários do ICMS tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência” (cf. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS – Teoria e Prática*, 10ª ed., São Paulo, Dialética, 2008, pp. 11-19).

32. No mesmo sentido, cf. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS – Teoria e Prática*, cit., 10ª ed., p. 16.

Este aspecto da “vontade” em colocar o bem em comércio é relevante para a adequada apreensão do conceito de mercadoria, tanto que bens que a princípio poderiam ser mercadorias, na medida em que passam a receber tratamento diferente pelo seu proprietário, podem passar a receber tratamento diferente também sob a ótica tributária.

Exemplo disso é o caso dos bens incorporados ao ativo permanente. Não se nega que tais bens tenham sido mercadorias em algum momento, como efetivamente foram quando vendidos pelo fabricante ou revendidos pelo comerciante. Mas a partir do momento em que são incorporados ao ativo permanente da empresa despem-se da característica de mercadorias, assumindo a forma de ativo permanente, ou seja, bem destinado à produção de outros bens ou à prestação de serviços.

Tanto é assim que a legislação paulista reconhece a não incidência do ICMS quando bem incorporado ao ativo permanente é alienado – situação, esta, claramente descrita no art. 7º, XIV, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Também perdem o caráter de mercadoria os bens que não têm valor enquanto tais, mas por conta de uma outra atividade ali materializada. Assim, se um dentista faz uma reparação em um dente não é próprio dizer que o amálgama empregado foi “vendido”, já que não houve transação de compra e venda; o paciente recebe o amálgama como resultado de uma prestação de serviços dentários.

Desta forma, sem maiores conjecturas acerca do conceito de mercadorias, a noção que se extrai da interpretação da Constituição Federal em conjunto com a legislação infraconstitucional é a de que devem ser tratados como mercadorias aqueles bens disponibilizados a terceiros como ato típico de mercancia, estando sujeitas ao ICMS as mercadorias que tenham sido objeto de circulação, ou seja, de transmissão. Este é o núcleo da materialidade do ICMS, de fato.

VII – Regime jurídico-tributário das prestações decorrentes do contrato de “EPC”

Conforme já analisado, o contrato de *Engineering, Procurement and Construction/EPC* pode ser descrito como uma coligação voluntária entre um contrato de compra e venda e um contrato de empreitada. Neste sentido, há dois núcleos contratuais bem delimitados: um rela-

tivo às obrigações de dar (venda de equipamentos) e outro relativo às obrigações de fazer (serviços de Engenharia).

Os serviços compreendidos na obrigação de fazer, decorrentes do contrato de empreitada, estão previstos na Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, notadamente nos subitens 7.02 e 14.06, devendo ser submetidos à incidência do ISS. É, ainda, o caso dos serviços de instalação e montagem dos equipamentos revendidos pelo construtor, os quais estão sujeitos à incidência do ISS.

A simples leitura do subitem 7.02 permite que se verifique a inclusão das instalações e montagens realizadas neste contexto dentro do campo de incidência do ISS, *in verbis*:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

Como já referido, o subitem não é limitado à execução de empreitadas, ou mesmo de obras de construção civil, mas, sim, abrange outras obras, inclusive a montagem e a instalação de produtos, peças e equipamentos. Os serviços de instalação e montagem constam também do subitem 14.06:

“14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido”.

Afora o subitem 14.06, os serviços de instalação e montagem constam apenas do subitem 7.02. Logo, são duas as situações: (a) serviços de instalação e montagem “pura”, incluídos no subitem 14.06; e (b) serviços de instalação e montagem inseridos em uma obra de construção, incluídos no subitem 7.02.

O subitem 14.06 recebeu configuração mais restrita que o subitem 7.02, visto que somente comporta instalações e montagens realizadas a usuário final e com material por ele fornecido. Os bens que serão objeto da montagem e da instalação, neste caso, são de proprie-

dade do contratante. Não o sendo, tais montagens e instalações estão inseridas no subitem 7.02.

Como o contrato de *EPC* traz em seu bojo dois negócios jurídicos, a venda de equipamentos não se confunde com a prestação de serviços. Vendidos os equipamentos, pertencem eles ao "usuário final", conforme hipótese do subitem 14.06.

Este raciocínio pode ser mais facilmente visualizado se for contemplado caso em que um fornecedor vende um equipamento a um usuário e anos depois ele é chamado para prestar serviço de montagem no mesmo equipamento. Acaso se afastaria o subitem 14.06? Claro que não, já que ninguém poria em dúvida que o equipamento, posto ter sido no passado fornecido pelo prestador do serviço, já era de plena propriedade do contratante quando da prestação de serviços. Do mesmo modo, no contrato de *EPC* a montagem se faz em equipamento já de propriedade do usuário final.

Por outro lado, tendo sido demonstrado que o ICMS incide, por excelência, sobre operações de circulação de mercadorias, conclui-se que há a incidência do imposto estadual sobre os bens vendidos pelo contratado no âmbito de um contrato de *EPC*. Importa distinguir: os bens que fazem parte da obra, isto é, que são entregues junto com a obra e desta não se dissociam, não são mercadorias; a eles não se aplica o ICMS. Este imposto aplica-se exclusivamente aos casos em que houve venda de mercadorias.

O fato de haver previsão de fornecimento de mercadorias em nada descaracteriza o contrato de empreitada. Os contratos coligados mantêm sua autonomia. O fornecimento de mercadorias é obrigação decorrente do contrato de compra e venda, com todos os seus efeitos jurídicos plenamente caracterizados, dentre os quais a incidência do ICMS sobre as vendas efetuadas. O contrato de empreitada, plenamente configurado, compreende serviços relacionados às vendas efetuadas, mas tecnicamente delas independentes.

Concluimos, assim, que da existência de contratos coligados, no âmbito do *EPC*, decorre a incidência do ICMS sobre os equipamentos vendidos pelo contratado. O fato jurídico-tributário assim configurado sujeita-se à legislação estadual, a qual prevê a emissão de nota fiscal que acoberte a operação. Concluída a compra e venda, com a tradição simbólica, os bens passam à propriedade do contratante, a quem cabe

lançá-los em seus livros, como de sua propriedade – posto mantidos na posse do contratado.

Já, a empreitada é transação sujeita à incidência do ISS; pode ela contemplar o fornecimento de materiais pelo contratado, que desta feita já não são mercadorias – e, portanto, não estão sujeitos ao ICMS.

Dizíamos no início deste estudo que a realidade das transações econômicas lança ao intérprete/aplicador o desafio de se manifestar acerca do tratamento tributário aplicável a cada novo caso. Acreditamos que a identificação dos contratos coligados no caso do *EPC* tenha se revelado ferramenta interessante para a solução desta e de novas questões que a evolução da realidade empresarial venha a oferecer.