

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIFACIG

**DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE TURN KEY: ANÁLISE DA
APLICABILIDADE DA LEI E JURISPRUDÊNCIA QUANDO DA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E FORNECIMENTO DE MERCADORIA**

Laiane Cardoso Martins Guedes

Manhuaçu/MG
2019

LAIANE CARDOSO MARTINS GUEDES

**DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE *TURN KEY*: ANÁLISE DA
APLICABILIDADE DA LEI E JURISPRUDÊNCIA QUANDO DA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E FORNECIMENTO DE MERCADORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Curso Superior de Direito do Centro Universitário UNIFACIG, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro

Manhuaçu/MG

2019

FICHA CATALOGRÁFICA

G924d Guedes, Laiane Cardoso Martins

Da tributação nos contratos de *turn key*: análise da aplicabilidade da lei e jurisprudência quando da prestação de serviço e fornecimento de mercadoria / Laiane Cardoso Martins Guedes --
Manhuaçu, 2019.
41f.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharel em Direito) – Orientador: Prof. Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro

Centro Superior de Estudos de Manhuaçu - UNIFACIG

LAIANE CARDOSO MARTINS GUEDES

**DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE *TURN KEY*: ANÁLISE DA
APLICABILIDADE DA LEI E JURISPRUDÊNCIA QUANDO DA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E FORNECIMENTO DE MERCADORIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado no Curso Superior de Direito do Centro Universitário UNIFACIG, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro

Banca Examinadora

Data de Aprovação: 09/12/2019

Msc. Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro; UNIFACIG.

Msc. Milena Cirqueira Temer; UNIFACIG.

Msc. Ana Paula Rodrigues Gomes Gonçalves; UNIFACIG.

À Deus, que em seu sopro de vida me deu coragem para questionar realidades e propor sempre um novo mundo de possibilidades. À minha maravilhosa Família, maior presente D'ele. E ao Inglês Charles Chaplin, por me ensinar "*Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.*" (Charles Chaplin).

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que me criou e me amou permitindo que tudo isso acontecesse. Estando presente em todos os momentos de vida me erguendo e me dando sabedoria, o maior mestre que alguém pode conhecer.

A minha família em especial meu pai Olair Antonio Martins e minha mãe Luciene Cardoso Martins, que sempre acreditaram em minha capacidade e nunca mediram esforços apesar da dificuldade para me proporcionar uma boa educação, com certeza os melhores pais do mundo. A meu irmão João Paulo Cardoso Diniz, que foi muito importante na minha trajetória de estudos, pois me levava para escola todos os dias, eu amo muito vocês.

As minhas amigas Amanda Cristina Rodes, Geiciane Luzia Gomes, Luciana Félix e Rebeca Louzada, por todas as risadas e apoio que me deram quando precisei. Amigas que amo muito e levarei para toda minha vida.

Ao meu esposo Cristiano Ferreira Guedes, por estar sempre do meu lado me apoiando e servindo de ouvinte por livre e espontânea pressão de todos os meus trabalhos, inclusive este trabalho, amo muito você.

Ao meu pequeno príncipe Matheus Martins Guedes, meu filho mais que amado, me ensinou o amor incondicional dando sentido a minha vida.

Aos meus cunhados Lucas Raad e Cidia Ferreira Guedes, por colaborar com este trabalho, disponibilizando parte do seu tempo para fazer uma impecável revisão ortográfica, que fez toda diferença no final, a vocês meu carinho e gratidão.

A meus padrinhos José Thomaz de Souza e Nazir Moreira de Souza que quando precisei me estenderam a mão para começar a faculdade. E minhas madrinhas Marileida Moreira de Souza e Joseane Moreira de Souza, a vocês todo o meu carinho e gratidão.

E aos meus sogros Roberto Guedes de Moraes e Neuza Maria da Cruz Guedes, por todo apoio e carinho. E por cuidar do Matheus quando preciso com todo amor e paciência, amo vocês.

Ao doutor Ernesto de Assis Lira, advogado de grande conhecimento e sabedoria, meu orientador de estágio, que me ensinou diversas lições, por toda paciência e dedicação em me ensinar o direito, muito obrigada, você tem todo meu respeito e admiração.

A este centro universitário, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela confiança no mérito e ética aqui presentes.

A minha orientadora Barbará Amaranto de Souza Ribeiro, pelo suporte, pelas suas correções e incentivos e por todos os ensinamentos. Esse trabalho não seria possível sem à orientação dessa excelente profissional.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional, por tanto que se dedicaram a mim, não somente por terem me ensinado, mas por terem me feito aprender. A palavra mestre, nunca fará justiça aos professores dedicados aos quais sem nominar terão os meus eternos agradecimentos.

E a todos que direta ou indiretamente fez parte do meu sonho.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CC/02- Código Civil brasileiro de 2002

CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN - Código tributário nacional

ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

ISS - Imposto sobre prestações de serviço de qualquer natureza

LC – Lei Complementar

Nº. – Número

p. – Pagina

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

RESUMO

Trata-se, o presente trabalho, de uma análise acerca da tributação nos contratos de *turn key*, que traduzido para a língua portuguesa significa “chave-de-mão”, conhecido popularmente como contrato de empreitada, compreende um contrato que abrange as três fases de uma obra ou serviço. Para tanto, tem-se empregado a espécie de metodologia de pesquisa teórico dogmática, na qual se descreve os conceitos utilizados de forma a mostrar cada tipo de tributação e sua incidência para fins jurídicos. O objetivo é analisar a natureza jurídica nos contratos de *turn key*, identificando se há incidência dos tributos ICMS, ISS e IPI, por conta da complexidade do contrato em análise. Diante disso, o problema de pesquisa é o tratamento tributário que será dado aos contratos de *turn key*, promove-se uma reflexão sobre a teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria, adotada pela jurisprudência para determinar a incidência tributária nesta modalidade contratual. Como resultado, confirmou-se a hipótese de que existe necessidade de compreensão da natureza jurídica dos contratos de *turn key*, para fins de análise da incidência tributária decorrente da atividade objeto dos contratos de *turn key*, o que garante à efetiva aplicação do princípio da segurança jurídica e evita a dupla tributação.

Palavras-chaves: contrato, *turn key*, incidência, tributária, jurisprudência

ABSTRACT

This paper is an analysis of taxation in turn key contracts, which translated into Portuguese means "hand-key", popularly known as a contract, comprises a contract that covers the three phases. of a work or service. To this end, a kind of dogmatic theoretical research methodology has been employed, which describes the concepts used in order to show each type of taxation and its incidence for legal purposes. The objective is to analyze the legal nature of turnkey contracts, identifying if there is incidence of ICMS, ISS and IPI taxes, due to the complexity of the contract under analysis. Given this, the research problem is the tax treatment that will be given to turnkey contracts, it promotes a reflection on the theory of the preponderance of the service in relation to the merchandise, adopted by the jurisprudence to determine the tax incidence in this contractual modality. As a result, the hypothesis was confirmed that there is a need to understand the legal nature of turnkey contracts, for the purpose of analyzing the tax incidence arising from the activity object of turnkey contracts, which guarantees the effective application of the security principle. avoid double taxation.

Keywords: contract, turn key, tax incidence, jurisprudence

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE <i>TURN KEY</i>	13
2.1 A evolução histórica das relações contratuais	13
2.2 Surgimentos, conceito e obrigações contratuais dos contratos de <i>turn key</i>	14
2.3 Diferenças entre contrato de empreitada e contrato de prestação de serviço.	16
2.4 Características, suspensão e extinção do contrato de <i>turn key</i>	17
2.4.1 Características do contrato de <i>turn key</i>	17
2.4.2 Suspensão do contrato de <i>turn key</i>	18
2.4.3 A extinção dos contratos de <i>turn key</i>	19
2.5 Objetos da relação negocial, os contratos de <i>turn key</i>	19
3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DOS TRIBUTOS ICMS, ISS E IPI, E SUA POSSÍVEL COBRANÇA SOBRE AS ATIVIDADES OBJETOS DOS CONTRATOS DE <i>TURN KEY</i>	21
3.1 Competência tributária dos tributos ICMS, ISS e IPI	21
3.2 Hipótese de incidência tributária	22
3.3 Fato gerador	23
3.4 Vedação a bitributação	24
3.5 Da análise da incidência dos impostos: ICMS, ISS e IPI, sobre as atividades objeto dos contratos de <i>turn key</i>	26
3.5.1 Da análise da incidência do imposto ICMS	26
3.5.2 Da análise da incidência do imposto ISS	27
3.5.3 Da análise da incidência do imposto IPI.....	28
4. ANÁLISE DAS SÚMULAS E DOS ENTENDIMENTOS JURISPRUDÊNCIAIS NOS CONTRATOS DE <i>TURN KEY</i> E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS	31
4.1 Entendimentos sumulados	31
4.1.1 A súmula nº. 166 do STJ	31
4.1.2 A súmula nº. 167 do STJ	31
4.1.3 A súmula nº. 432 do STJ	32
4.2 Entendimentos jurisprudências acerca da tributação incidente aos contratos de <i>turn key</i>	32
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
6. REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

Trata-se, o presente trabalho, de uma análise dos contratos de *turn key*, tendo como objetivo identificar se há incidência dos tributos ICMS, ISS e IPI, visando proteger o contribuinte da bitributação. Desse modo, levanta-se como problema de pesquisa o tratamento tributário dado a tal modalidade contratual (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

Nos últimos anos a realização de contratos de *turn key* tem sido mais frequentes por causa da dinâmica das relações negociais, o que resultou nos fornecedores adaptarem seus negócios jurídicos se preocupando com a exata necessidade de seu cliente, fazendo com que seu negócio atenda de maneira mais personalizada possível, sanando a necessidade de seus clientes (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

Os contratos de *turn key*, em sua tradução - chave-na-mão, ou como conhecido popularmente - contratos de empreitada - compreendem a realização de uma atividade mais complexa, que vai além de projeto da obra ou serviço a ser realizado, e o fornecimento de materiais e equipamentos para que a obra ou serviço seja finalizado com mais rapidez e agilidade. Este tipo de relação contratual tem atraído muitos consumidores, que desejam uma obra ou serviço e não possuem tempo e conhecimento na área (PORTELA; ALMEIDA, 2013, *online*).

Ao analisar a natureza jurídica dos contratos de *turn key*, devido a debates sobre sua tributação, faz-se necessário averiguar a incidência dos tributos para proteger o contribuinte de futura guerra fiscal, resguardando as relações negociais frutos dos contratos de *turn key* (SCHOUERI, 2018).

Constata-se a hipótese de que existe necessidade evidente de compreensão da natureza jurídica dos contratos de *turn key* para fins de análise da incidência tributária decorrente da atividade, o que visa garantir a efetiva aplicação do princípio da segurança jurídica e evitar a dupla tributação (CARVALHO, 2015).

Como marco teórico da presente monografia em epígrafe, tem-se sustentado, pelas ideias de Pablo Stolze Galiano e Rodolfo Pamplona Filho (2018), e Maria Helena Diniz (2006), doutrinas que trazem a natureza jurídica dos contratos de *turn key*, sendo classificados como contratos de empreitadas mais complexos. Estes englobam as três etapas de uma obra ou serviço. Baseando-se também nas doutrinas de Direito Tributário, como as de Paulo de Barros Carvalhos (2015), Regina Helena Costa (2018) e Luís Eduardo Schoueri (2018), nos quais serão

analisados os respectivos fatos geradores dos impostos ICMS, ISS e IPI, para então se verificar a relação jurídica tributária e consequente obrigação de pagar os determinados tributos.

Nesse sentido a presente monografia é dividida em três capítulos, o primeiro deles intitulado “A Natureza jurídica dos contratos de *turn key*” pretende destacar a modalidade contratual, dando ênfase a sua evolução histórica e surgimento no mundo jurídico, as obrigações que nascem para as partes contratuais e suas classificações, e por fim, como se dá a sua extinção (PORTELA; ALMEIDA, 2013, *online*).

O segundo capítulo, intitulado “Hipótese de Incidência e Fato Gerador dos Tributos ICMS, ISS e IPI, e sua possível cobrança sobre as atividades objeto dos contratos de *turn key*”, tem por objetivo destacar as espécies tributárias, estudando a competência tributária dos entes da federação em criar os tributos ICMS, ISS e IPI, trazendo suas hipóteses de incidência e nascendo a obrigação tributária. Devido a debates sobre sua tributação, faz-se necessário esclarecer a incidência dos tributos para proteger o contribuinte de futura guerra fiscal. (SCHOUERI, 2018).

Já no terceiro capítulo intitulado “Análise das súmulas e dos entendimentos jurisprudenciais nos contratos de *turn key* e seus efeitos tributários”, serão apresentados os entendimentos que os tribunais têm firmado sobre qual espécie tributária será tributada na modalidade contratual em análise (FREITAS, 2017).

Finalizando, retrata-se, por meio de dados obtidos através de levantamentos bibliográficos, como proteger o contribuinte e seu negócio jurídico de ser tributado indevidamente, garantindo a este e ao fisco a segurança jurídica, abarcando os resultados que possibilitaram a confirmação da hipótese da pesquisa em epígrafe. A esse respeito, tem-se a metodologia de pesquisa teórico dogmática, na qual se descreve os conceitos utilizados de forma a mostrar cada tipo de tributação e sua incidência para fins jurídicos. O universo discutido na presente monografia se revela trans e interdisciplinar, vez que aborda discussões envolvendo demais ramos do direito, que são o Direito Tributário, o Direito Constitucional e o Direito Civil.

Contudo, nos contratos *turn key*, é perceptível que a entrega de mercadorias e equipamentos e a prestação de serviços se confundem, pois as obrigações a serem feitas muitas vezes se fundem e englobam ambos os tipos de prestações. No presente trabalho, vamos adentrar na natureza jurídica dos contratos de *turn key* analisando a incidência dos tributos nesta relação negocial.

2. A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE *TURN KEY*

2.1. A evolução histórica das relações contratuais

As relações negociais têm passado por transformações com o passar dos tempos. A primeira grande codificação moderna foi o Código de Napoleão, idealizado sob o calor da Revolução de 1789, no qual se disciplinava o contrato como mero instrumento para a aquisição da propriedade. Este acordo das partes simbolizava para os burgueses e para as classes proprietárias uma garantia da transferência de bem, que passava a depender somente da exclusiva vontade das partes. Posteriormente, o Código Civil alemão considera os contratos como negócio jurídico, não transferindo a propriedade por si só, como sucede no atual Código Civil brasileiro (GONÇALVES, 2017).

A ideia de contrato como autonomia da vontade, no qual as partes discutem livremente as suas condições em patamar de igualdade, advém dos conceitos tratados nos Códigos francês e alemão, representando uma pequena parcela dos contratos realizados. Os contratos em geral são celebrados com pessoas jurídicas, com empresas, com os grandes capitalistas e com o Estado, implicando que os contratos não estejam apenas presentes no direito das obrigações, mas também no direito de empresa, no direito das coisas, no direito de família, no direito das sucessões e no direito tributário, gerando tributação em cima do objeto do contrato (GONÇALVES, 2017).

Diante disso o conceito de contratos segundo Gagliano e Pamplona Filho:

É um negócio jurídico por meio do qual as partes declarantes, limitadas pelos princípios da função social e da boa-fé objetiva, auto disciplinam os efeitos patrimoniais que pretendem atingir, segundo a autonomia das suas próprias vontades (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018, p. 415).

Os contratos vêm sofrendo mudanças com o passar do tempo para se adequarem às mudanças da sociedade. Com isto, surgiu a necessidade de aquele que oferece um serviço disponibilizar ao cliente uma modalidade contratual que atenda às suas necessidades de forma mais complexa (BALANIN, 2013, *online*).

2.2. Surgimento, conceito e obrigações contratuais dos contratos de *turn key*

Apesar de os contratos terem evoluído com o passar dos anos, uma nova demanda começou a ganhar espaço no mundo comercial, a qual vem de necessidades específicas de realizar determinadas obras ou serviços. Com este intuito, nos dias atuais, os fornecedores buscam aprimorar seus negócios jurídicos para atenderem às necessidades de seus clientes da melhor maneira possível. Por conta disto, nota-se com mais frequência a utilização de contratos que preveem obrigações cada vez mais complexas, os quais não se limitam ao simples fornecimento de materiais ou apenas à construção de uma obra, mas a um negócio jurídico que ofereça as três etapas de uma obra ou serviço (BALANIN, 2013, *online*).

Com o decorrer da dinâmica da relação contratual os contratos de *turn key* têm sido o modelo contratual mais procurado pelos consumidores. Estes buscam contratos que sanem suas necessidades de forma rápida e prática porque detêm de pouco tempo para realizarem suas atividades. Assim, a celebração de tais contratos, em sua tradução - chave-na-mão - ou como conhecidos popularmente - contratos de empreitada-, têm sido utilizados com mais frequência, sanando as necessidades atuais da população (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

O contrato de *turn key* ou de empreitada, é conceituado por Gagliano e Pamplona Filho:

Um negócio jurídico por meio do qual uma das partes (denominado de “empreiteiro”, “empresário” ou “locador”) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar pessoalmente ou por meio de terceiros, obra certa para o outro contratante (denominado “dono da obra”, “comitente” ou “locatário”), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018, p. 676).

Maria Helena Diniz conceitua de forma muito parecida:

Locação de obra ou empreitada é o contrato pelo qual um dos contratantes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar, pessoalmente ou por meio de terceiro, certa obra para outro (dono da obra ou comitentes), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado (DINIZ, 2015, p. 323).

Na mesma linha de raciocínio Gonçalves conceitua os contratos de *turn key* ou de empreiteira como:

É o contrato em que uma das partes (o empreiteiro), mediante remuneração a ser paga pelo outro contratante (o dono da obra), obriga-se a realizar determinada obra, pessoalmente ou por meio de terceiros, de acordo com as instruções deste e sem relação de subordinação (GONÇALVES, 2017, p. 368).

Segundo Wald (2012), “a empreitada costuma ser definida como o contrato pelo qual alguém se obriga a fazer determinada obra para outrem, mediante retribuição”.

As obrigações que envolvem as partes do contrato de *turn key* se baseiam no resultado final, como exemplo a construção de uma obra material, a sua criação intelectual e artística são atividades englobadas dentro da empreitada como objeto da relação contratual, dessa forma a responsabilidade do empreiteiro se dá em realizar a execução de algo contratado por outro. Assim, celebrado *intuitu personae*, esse serviço será remunerado por um preço convencional ou de mercado, a ser pago pela pessoa jurídica ou física que contrata este serviço ou obra (DINIZ, 2015).

Nesse contexto, um dos contratantes, como num caso hipotético de uma empresa de engenharia, obriga-se não só a apresentar o projeto de determinada indústria, mas também construí-la, fornecendo os materiais e os equipamentos necessários para a realização da obra, colocando o objeto do contrato pronto para o funcionamento, e o entrega ao outro, aquele que contratou a empreitada, que pode ser pessoa ou sociedade (DINIZ, 2015).

Com isso, o contrato na modalidade de *turn key* é um negócio jurídico no qual o contratado ou empreiteiro assume a responsabilidade de entregar o objeto do contrato pronto para ser usufruído, ou seja, este se obriga a realizar todas as etapas necessárias, desde a elaboração à supervisão da obra ou serviço, independentemente da existência de outros subcontratados, e a parte contratante se obriga a pagar pelo serviço ou obra (ANDRADE, 2013, *online*).

Os contratos de *turn key* podem realizar a modificação de um bem móvel ou imóvel, ou a realização de trabalho científico, intelectual, artístico. Assim, a presente modalidade contratual tem relevante importância não só para o Direito Civil, mas também para o Direito Administrativo, para o Direito Empresarial, e para o Direito Tributário, pois estes geram obrigações tributárias (WALD, 2012).

2.3 Diferenças entre contrato de empreitada e contrato de prestação de serviço.

Muito embora a empreitada seja parecida com o contrato de prestação de serviço, suas características são diferentes. O contrato de empreitada está previsto nos artigos nº. 610 a nº. 626 do Código Civil brasileiro de 2002 como sendo uma obrigação mais complexa, que engloba as três etapas de uma obra ou serviço, entregando as mesmas prontas ao comitente (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

A prestação de serviço está prevista no artigo nº. 594 do Código Civil brasileiro de 2002 da seguinte forma: “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição (BRASIL, 2002, *online*)”.

Já o contrato de prestação de serviço é um negócio jurídico por meio do qual uma das partes, denominada prestador, tem por obrigação realizar um serviço em detrimento de outra, denominado de tomador, mediante remuneração. Porém, este se limita a uma parte da obra ou serviço, podendo ser manual ou intelectual (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

Em um contrato de prestação de serviço o objeto do contrato é apenas a atividade do prestador. Por exemplo, na construção de uma laje de concreto a prestação do serviço se limita somente à construção da laje, não finaliza a obra por completo, e sua remuneração é proporcional ao tempo dedicado ao serviço (DINIZ, 2015).

Por sua vez, nos contratos de empreitada o objeto do contrato não é essa atividade, mas sim a obra por completo, desde a parte inicial com a criação do projeto e construção civil à entrega da obra pronta para ser habitada e utilizada pelo contratante, ficando inalterada a remuneração, sendo qual for o tempo de duração da prestação do serviço (GONÇALVES, 2017).

O contrato em questão também se difere dos contratos de prestação de serviço, uma vez que a execução fica subordinada à parte que contratou, já nos contratos de empreitada o papel da execução fica com o empreiteiro. Outra diferença entre estes contratos é que nos contratos de prestações de serviços o patrão assume os riscos do negócio, mas na empreitada quem assume os riscos é o empreiteiro (GONÇALVES, 2017).

2.4 Características, Suspensão e Extinção do Contrato de *Turn key*

2.4.1 Características do Contrato de *Turn Key*

Os contratos de *turn key* (empreitada) são uma forma contratual típica e nominada, é um negócio jurídico no qual as partes da relação contratual têm direitos e obrigações a cumprir, esta modalidade contratual tem como características: bilateralidade; comutatividade; onerosidade; consensualidade; indivisibilidade; execução sucessiva ou continuada (WALD, 2012).

A bilateralidade é a característica que gera para ambas as partes obrigações recíprocas. A parte contratada tem a obrigação de fazer, ou seja, criar, executar e entregar finalizada a obra ou o serviço, sendo uma prestação de serviço típica, sujeita ao ISS. Já a parte contratante tem a obrigação de dar, ou seja, a obrigação de onerar o serviço ou obra contratada (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

A comutatividade e a onerosidade se dão pela proporcionalidade patrimonial, porque cada parte contratual recebe uma prestação equivalente à da outra e oneroso por transferir para ambas as partes vantagens e direitos, reconhecendo uma pretensão financeira do contrato. Partindo dessa premissa não há como visualizar um contrato de empreitada gratuito, sem a figura da onerosidade, pois uma obrigação de realizar, sem ônus, uma obra ou serviço para outrem é uma modalidade contratual atípica, que só tem elementos dos contratos de empreitada e de doação (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

Já a característica da consensualidade é por conta da forma contratual que é não solene, pelo consentimento em contratar a modalidade contratual, que se faz por meio da simples declaração de vontade. Destaca-se que embora o objeto contratual seja a prestação de um serviço ou a realização de uma obra, não é a entrega da coisa que configura a relação contratual, mas sim a obrigação de fazê-la (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

A característica da indivisibilidade se dá por trazer a execução da obra ou serviço prontos, não podendo ser fracionados, ou seja, o fornecedor disponibiliza um serviço completo, desde o projeto inicial à conclusão e o encontra no contrato de *turn key*, entregando o objeto da relação contratual por inteiro e não por etapa (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

Por fim a característica da execução sucessiva ou continuada, por necessitar de um espaço de tempo certo, assim, determina-se uma data limite para a conclusão da obra ou serviço pela autonomia da vontade acordada no momento da assinatura do contrato, podendo sofrer alterações de acordo com as partes (DINIZ, 2015).

2.4.2. Suspensão do Contrato de *Turn Key*

Os contratos de empreitada se iniciam no momento da assinatura dos mesmos ou no momento em que as partes entram em acordo sobre o objeto a ser executado. No entanto, em determinadas hipóteses, mesmo que já iniciada a obra ou serviço, qualquer das partes pode suspender sua execução, o que dá respaldo ao direito subjetivo de a parte contrária ser indenizada pelos danos sofridos ao seu patrimônio em decorrência da suspensão (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

É o que preconiza os arts. 623 e 624 do CC/02:

Art. 623. Mesmo após iniciada a construção, pode o dono da obra suspendê-la, desde que pague ao empreiteiro as despesas e lucros relativos aos serviços já feitos, mais indenização razoável, calculada em função do que ele teria ganho, se concluída a obra.

Art. 624. Suspensa a execução da empreitada sem justa causa, responde o empreiteiro por perdas e danos (BRASIL, 2002, *online*).

Em caso de suspensão do contrato de empreitada por qualquer das partes da relação contratual, sem justa causa, a mesma estará obrigada a reparar por perdas e danos a outra parte lesionada (BRASIL, 2002, *online*).

Seguindo no mesmo pensamento, o artigo nº. 625 do Código Civil:

Art. 625. Poderá o empreiteiro suspender a obra:

I - por culpa do dono, ou por motivo de força maior;

II - quando, no decorrer dos serviços, se manifestarem dificuldades imprevisíveis de execução, resultantes de causas geológicas ou hídricas, ou outras semelhantes, de modo que torne a empreitada excessivamente onerosa, e o dono da obra se opuser ao reajuste do preço inerente ao projeto por ele elaborado, observados os preços;

III - se as modificações exigidas pelo dono da obra, por seu vulto e natureza, forem desproporcionais ao projeto aprovado, ainda que o dono se disponha a arcar com o acréscimo de preço (BRASIL, 2002, *online*).

Nesse caso o contrato será desfeito, admitindo excepcionalmente a suspensão do contrato, havendo possibilidade de reversão da situação fática impeditiva. Porém, o código Civil nada menciona sobre a possibilidade de suspender

o contratado de empreitada por faculdade do dono da obra (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

2.4.3. A Extinção dos Contratos de *Turn key*

A extinção dos contratos de *turn key* se dá, em regra, com a conclusão da obra e pagamento do serviço prestado. Porém, há casos em que este contrato poderá se extinguir antes da finalização e acertos de contas entre as partes. Isto acontece em caso de perecimento do objeto ou falecimento de uma das partes, sendo o contrato *intuitu personae* nos termos do art. 626 do CC/02:

Art. 626. Não se extingue o contrato de empreitada pela morte de qualquer das partes, salvo se ajustado em consideração às qualidades pessoais do empreiteiro (BRASIL, 2002, *online*).

A extinção pode ocorrer também em casos de desapropriação do bem, em casos de força maior e caso fortuito, extinguindo antes do prazo previamente planejado entre as partes (WALD, 2012).

Na modalidade contratual em análise, além dos meios comuns, a dissolução de contratos pode ocorrer antes do prazo previsto para conclusão da obra ou serviço. No caso de celebrado com pessoa jurídica, a sua despersonalização poderá levar a extinção do contrato (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

2.5 Objetos da relação negocial, os contratos de *turn key*

O contrato de *turn key* é uma modalidade contratual que abrange várias etapas de uma obra ou serviço, seja ela material, artística ou intelectual, até que esta esteja totalmente finalizada, pronta para utilização por seu contratante (DINIZ, 2005).

Diante disso, este tipo de contrato pode ter como objeto vários serviços de cunho diferentes. Este pode ter escopo de obra material, como levantamento de pontes, cortes de matas, plantações, consertos de veículos, loteamento de terrenos, construções de obras em geral, serviços de drenagem ou terraplanagem (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2018).

O contrato na modalidade de *turn key* também ter como objeto algum serviço de cunho intelectual e artístico, com confecção de uma ópera, comentário de certa obra jurídica, elaboração de prédio ou apartamentos (DINIZ, 2015).

Contudo, a realização da atividade objeto dos contratos de *turn key* englobam 3 (três) etapas diferenciadas, que geram obrigações mais complexas que os contratos mais simples, que executam só uma dessas fases. Falando em matéria tributária, essa modalidade contratual gera conflitos em relação à tributação que irá incidir sobre os contratos de *turn key*. Grande discussão tem sido levantada pelos operadores do direito, para chegar em qual dos tributos ICMS, ISS e IPI incidirá sobre os contratos de *turn key*, por ainda não haver uma norma que esclareça a tributação incidente nessa modalidade contratual (PORTELA; ALMEIDA, 2013, *online*).

3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DOS TRIBUTOS ICMS, ISS E IPI, E SUA POSSÍVEL COBRANÇA SOBRE AS ATIVIDADES OBJETOS DOS CONTRATOS DE *TURN KEY*

3.1 Da competência tributária dos impostos: ICMS, ISS e IPI

O sistema tributário brasileiro, através de seu constituinte, optou por conferir a cada pessoa jurídica de direito público um campo específico para instituir seus tributos e auferir receitas para custear suas despesas. Sendo competência plena, nenhuma das pessoas jurídicas de direito público precisará pedir autorização a outro ente da federação para criar seus tributos, pois a Constituição Federal já lhe conferiu competência para tanto (SHOUERI, 2018).

Diante disso, a competência para criar os impostos está elencada no capítulo da organização tributária da Constituição Federal de 1988. Essa competência é exclusiva, não podendo ser delegada a outro ente que não o previsto na Constituição federal, só podendo o ente federativo delegar a cobrança e fiscalização a outros entes, porém não pode delegar a competência de criar os tributos (COSTA, 2018).

A competência tributária é o poder trazido pela Constituição Federativa do Brasil de 1988 conferindo à União, Estados, Municípios e o Distrito Federal de criar os tributos para gerir suas próprias receitas para cobrir suas despesas (COSTA, 2018). Portanto, a competência para criar o ICMS, através de lei complementar, é dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155 da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - 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 (BRASIL, 1988, *online*).

A competência de criar o imposto ISS é dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do artigo 156 da CF/88: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Por fim, a competência para criar o IPI é da União, nos termos do artigo 153 da CF/88: “Compete à União instituir impostos sobre: (...)IV - produtos industrializados”. (BRASIL, 1988, *online*).

3.2 Da hipótese de incidência tributária

A hipótese de incidência tributária nada mais é que a lei propriamente dita, trazendo um fato hipotético que, se efetivado no mundo jurídico, gerará a obrigação tributária e a consequente obrigação do contribuinte de pagar ao Estado determinado tributo sobre o fato que praticou (COSTA, 2018).

Com isso, a hipótese de incidência fica subordinada ao que está descrito na lei, porque o legislador tem ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese tributária. Fazendo-o, delimita o campo de incidência do tributo. Nesse sentido, Shoueri (2018, p. 242) doutrina que a “incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador para dar nascimento à relação tributária.”

Nos casos de não incidência tributária o legislador deixa de descrevê-lo como fato que gerará o tributo ora mencionado, como esclarece o doutrinador Shoueri (2018, p. 242): “não incidência revelará situação igualmente compreendida no campo da competência, mais deixará de lado pelo legislador no momento da descrição da hipótese”.

A hipótese de incidência tributária é o fato descrito na lei como sendo útil e necessário para o nascimento da obrigação tributária. Está diretamente ligado ao princípio constitucional da estrita legalidade, que determina que na esfera tributária prevalece a regra pela qual somente a função legislativa pode dispor de norma jurídica tributária, ou seja, só pode cobrar tributos criados legalmente através de lei (JARDIM, 2019).

Contudo, entender a incidência dos tributos nesta modalidade contratual é de suma importância para estabelecer segurança para o contribuinte e para o Estado, proporcionar a efetiva aplicação do princípio constitucional da segurança jurídica, ao saber a incidência dos tributos que irão recair sobre seu negócio jurídico, e tranquilizar os cidadãos, que poderão se planejar para ações futuras, porque conhecem da norma jurídica. Dessa forma, evita-se que o contribuinte seja tributado várias vezes sobre a mesma atividade jurídica (CARVALHO, 2015).

3.3 Fato gerador

O fato gerador é *in concreto* ou imponível, pois este está voltado para a situação em concreto. Aqui já está mais próximo de haver a obrigação tributária. Assim, o fato gerador traz a natureza jurídica de cada tributo e nesse sentido o Código Tributário, artigo 4º, diz:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966, *online*).

Com isso, a própria lei específica o fato gerador das obrigações principais e acessórias. As principais, em que o contribuinte praticou e fez com que ele sozinho arcasse com o ônus tributário, e as obrigações acessórias, aquelas que a lei determinar em que a imposição a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Vemos nos artigos 114 e 115 do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966, *online*).

Contudo para Jardim (2019, p. 400) o fato gerador: “É o pressuposto material utilizado pelo legislador para estabelecer a instalação do vínculo obrigacional”.

Para que seja praticado o fato gerador do imposto ICMS, o contribuinte deve realizar operações relativas à circulação de mercadorias, com consequente transferência da propriedade do bem. O fato gerador desse tributo será realizado se o contribuinte prestar serviços de comunicação, produção, importação, circulação, distribuição ou consumir de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e ou de energia elétrica, e extração, circulação distribuição ou consumo de minerais. Assim, nascerá a obrigação jurídica tributária de pagar o ICMS (COSTA, 2018).

Para que o fato gerador do imposto ISS ocorra, e que haja o nascimento da relação jurídica tributária de pagar ao Município o referido tributo, o contribuinte deve prestar serviços de qualquer natureza que não sejam próprios do ICMS, elencados

na lei complementar nº. 116 de 2003, especificamente na lista anexada (COSTA, 2018).

Para que haja efetivação do fato gerador do IPI, fazendo nascer a obrigação tributária de pagá-lo à União, o contribuinte deverá desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira, ou realizar operação com produtos industrializados, ou arrematar produtos apreendidos ou abandonados (COSTA, 2018).

Como também descreve o artigo 46 do CTN:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (BRASIL, 1966, *online*).

Ademais, traz o conceito legal do que vem a ser produtos industrializados o parágrafo único do artigo 46 do CTN: “Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”(BRASIL, 1996, *online*).

3.4 Vedação à bitributação

O sistema tributário brasileiro veda a bitributação. A bitributação é a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa política. Este fato é vedado porque cada situação fática só pode ser tributada por uma única pessoa política, sendo errado que haja mais de uma pessoa política tributando o mesmo fato jurídico. Diferente da figura do *bis in idem* que a situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema tributário brasileiro desde que autorizado pela Constituição Federal (COSTA, 2018).

O conflito sobre a incidência tributária nos contratos de *turn key* acontece porque no modelo federativo do Brasil cada pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) atua em uma esfera própria denominada de competência tributária, por isso, o legislador tipifica a hipótese na legislação em abstrato, para que tenha a obrigação de pagar os tributos (SCHAUERI, 2018).

A Constituição Federativa do Brasil, em seu capítulo I, contempla a tributação e o orçamento. Em seu artigo 145, permite que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributo sempre que possível com caráter pessoal e graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988, *online*).

Diante disso, lei complementar está elencada no texto constitucional, no artigo 146, dispondo que caberá a ela dispor sobre conflitos de competência que possam surgir na relação tributária, além de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado e ainda determinar normas gerais de tributação (BRASIL, 1988, *online*).

Constituição Federativa do Brasil, 1988, *online*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (BRASIL, 1988, *online*).

Em 13 de setembro de 1996, entrou em vigor a lei complementar número 87, regulando o ICMS e trazendo as atividades que serão objeto para incidência tributária. Em 31 de julho de 2003 entrou em vigor a lei complementar número 116, desempenhando importante papel na disciplina do imposto ISS no intuito de lhe dar uniformidade normativa. Essa lei trouxe uma lista de serviços taxativa, mas que, segundo os Tribunais superiores, comporta interpretação extensiva por conta das expressões “congêneres e afins”. Tais leis entraram em nosso ordenamento jurídico com intuito de evitar o conflito de competência entres os denominados tributos (FREITAS, 2017).

3.5 Da análise da incidência dos impostos: ICMS, ISS e IPI, sobre as atividades objetos dos contratos de *turn key*

3.5.1 Da análise da incidência do imposto ICMS

O imposto sobre circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, está elencado pela Constituição Federal em seu artigo nº. 145, inciso II, e é imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. O imposto em análise é regido pelos princípios constitucionais da não cumulatividade, evitando o efeito cascata sobre o contribuinte, e pelo princípio, também constitucional, da seletividade, podendo ser seletivo em razão da essencialidade do produto sujeito ao ICMS, vejamos:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988, *online*).

A lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, a lei que regula o ICMS, em seu artigo 2º, traz as atividades que serão objeto para incidência tributária do referido imposto. Destaca-se que o referido imposto incide sobre a circulação de mercadorias de um Estado para o outro ou até mesmo dentro do próprio Estado, e incidirá ainda sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços. Diante disso é visível que ao realizar a atividade objeto dos contratos de *turn key*, recairá sobre este a incidência do imposto ICMS (BRASIL, 1996, *online*).

Se o objeto dessa modalidade contratual for de cunho material, como a construção de uma obra, as partes estipulam que a entrega da obra se dará depois de totalmente finalizada para habitação ou comércio, que pode ser tanto casa, prédio, ponte e etc. Nesse caso hipotético, o contrato de empreitada, na maioria das vezes, resultará na circulação das mercadorias e serviços necessários para realização e conclusão da obra. Essa circulação de bens poderá ser dentro do

próprio Estado ou, em alguns casos, ser de um Estado para outro Estado (PORTELA; ALMEIDA, 2013, *online*).

Ademais, ao circular com estas mercadorias que serão utilizadas na obra, ocorrerá a troca da propriedade, pois esses materiais serão agora parte da obra e não serão mais de titularidade da empresa empreiteira e sim do proprietário da obra, o comitente, confirmando a incidência tributária do ICMS (COSTA, 2018).

Num contrato de *turn key* em que o objeto seja material de construção de uma ponte de concreto, o concreto é um bem necessário à execução da obra e acaba que compõe a base de cálculo do ISS, por ser fruto de uma prestação de serviço. Porém, o mesmo concreto comprado numa loja para esta obra é mercadoria e se sujeita à incidência do ICMS Desta forma, no mesmo concreto houve a incidência dos dois impostos (FREITAS, 2017).

3.5.2 Da análise de incidência do imposto ISS

O contrato na modalidade de *turn key*, que seja material, intelectual ou artístico, deixa margem para cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Uma vez que o objeto dessa modalidade contratual for de cunho material, como a construção de uma obra, as partes estipulam que a entrega da obra se dará depois de totalmente finalizada para habitação ou comércio. Com isso, o fato de prestar o serviço de elaboração do projeto arquitetônico efetivará o fato gerador para incidência do ISS, vistas que ao realizar a prestação de serviço de empreitada, sendo de realizar a obra certa ou prestar outro serviço, estará praticando a hipótese de incidência tributária para cobrança do imposto ISS, nascendo a relação tributária (BRASIL, 2003, *online*).

A complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, desempenha importante papel na disciplina do imposto ISS no intuito de lhe dar uniformidade normativa. A lista de serviços anexada a esta lei demonstra as prestação de serviços que irão incidir o imposto ISS, destacando-se o item 7.02 que trata exclusivamente de uma prestação de serviço que e objeto dos contratos de *turn key*:

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) (BRASIL, 2003, *online*).

O item 7.5 que também está elencado na lei complementar nº. 116/2003:

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) (BRASIL, 2003, *online*).

Esclarece que se o serviço for para reparar, conservar ou reformar edifícios, estradas, pontes, portos ou similares estará sujeito ao ISS, porém deixa uma ressalva: caso os materiais sejam produzidos pelo prestador do serviço, resultando uma circulação dessa mercadoria, este fica sujeito ao ICMS (BRASIL, 2003, *online*).

O item 14.01 da lei complementar nº. 116/2003 trata de serviços mistos que fornecem mercadorias e essas estão expressamente sujeitas ao ICMS:

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

7.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS) (BRASIL, 2003, *online*).

Os itens acima são uma previsão legal trazida pela lei complementar nº. 116/2003, onde se permite a tributação dos impostos ICMS e ISS sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária, sem que haja conflito de competência, por tratar de uma atividade empresarial mista (FREITAS, 2017).

No entanto, nos casos em que será realizada uma prestação de serviço misto, o fornecimento de mercadoria adquirida de terceiros pelo empreiteiro ou subempreiteiro para aplicação da obra ou serviço, visto que o valor dos materiais será incorporado ao custo do serviço, integra a base de cálculo do ISS (COSTA, 2018).

3.5.3 Da Análise da Incidência do Imposto IPI

O imposto sobre produtos industrializados é de competência da União e tem seu fato gerador para incidência tributária praticado quando há fornecimento do

material pelo prestador do serviço, o que implica na industrialização de um equipamento ou determinado produto (COSTA, 2018).

A industrialização consiste em, segundo o artigo 4º do Decreto nº. 7.212, de 15 de junho de 2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como :

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

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

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

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

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento) (BRASIL, 2010, *online*).

De acordo com o Decreto acima, o fato do empreiteiro fornecer o material necessário à realização da obra faz com que a empresa prestadora do serviço acabe por industrializar esses materiais, e portanto estará praticando o fato gerador para incidência tributária do imposto IPI (PADOVESE, 2013, *online*).

No mesmo sentido, o parágrafo único do artigo nº. 46 do CTN:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (BRASIL, 1966, *online*).

No que compreende o Código Tributário Nacional, a realização da atividade objeto dos contratos de *turn key* se dá por meio de uma breve análise: ao

desenvolver a atividade de fornecer os materiais e ferramentas para realização da obra ou serviço, que configura certa industrialização deste material ou ferramentas, configura-se o fato gerador descrito no seu artigo 46 do CTN, nascendo a obrigação tributária de pagar o IPI (BRASIL, 1966, *online*).

Não há na industrialização uma prestação de serviço, porque a industrialização consiste em um processo industrial de fabricação, que modifica a matéria-prima, modificando sua natureza ou sua finalidade, ou ainda aperfeiçoá-la para o consumo (FREITAS, 2017).

Contudo, as obrigações que regem os contratos de *turn key* são uma obrigação de fazer, tem como objetivo atingir a sua atividade contratual, sendo sujeito à incidência do ISS. No caso de ser uma obrigação de dar, fornecendo o material, estaria sujeito à incidência do ICMS, que eventualmente resultará na industrialização de um equipamento ou de um material, se sujeitando à incidência do IPI, o que gera a discussão do presente projeto (PORTELA; ALMEIDA, 2013, *online*).

Por fim, saber ao certo qual desses tributos irão recair sobre os contratos de *turn key* garante a efetiva aplicação do princípio constitucional da segurança jurídica, evitado a vedada bitributação sobre um mesmo fato praticado pelo contribuinte (CARVALHO, 2015).

4. ANÁLISE DA APLICAÇÃO JURISPRUDENCIAL AOS CONTRATOS DE *TURN KEY* E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS

4.1 Entendimentos sumulados

Diante da complexidade dos contratos de *turn key*, esse tópico é voltado aos entendimentos consolidados pelo Supremo Tribunal de Justiça para maior clareza da forma que essa modalidade contratual vem a ser tributada.

4.1.1 A súmula nº. 166 do STJ

No que diz respeito à incidência do imposto ICMS, o Supremo Tribunal de Justiça editou a súmula nº. 166 que trata: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

De acordo com a mencionada súmula, para que haja a incidência tributária do ICMS, deverá haver a troca da propriedade da mercadoria, ou seja, sobre o mero deslocamento da mercadoria física entre estabelecimentos do proprietário não incide o ICMS (COSTA, 2018).

Nos contratos de *turn key* não ocorre a circulação física de mercadoria, mas sim o fornecimento de material, que acaba por transferir a propriedade dessa mercadoria, portanto é possível a incidência do ICMS, não se aplicando, desse modo, a referida súmula a esta modalidade de contrato (BARTKEVICIUS, 2013, *online*).

4.1.2 A súmula nº. 167 do STJ

O Supremo Tribunal de Justiça editou a súmula nº. 167, que diz:

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

A referida súmula trata de uma das modalidades do contrato de *turn key*, em que o material necessário ao serviço de execução de uma obra civil, no caso uma

empresa que forneça concreto produzido dentro do caminhão, estará sujeito apenas à incidência do ISS. Apesar disto, a compra do cimento necessário ao concreto na loja de materiais de construção é mercadoria e está sujeita à incidência do imposto ICMS (FREITAS, 2017).

4.1.3 A súmula 432 do STJ

O Supremo Tribunal de Justiça editou a súmula nº. 432, tratando exclusivamente das empresas de engenharia civil, em que no caso específico para contratos de *turn key* na modalidade de obra material, não será tributado o ICMS sobre as mercadorias necessárias à construção em operações interestaduais. Diz a súmula 432 do STJ: “as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais”.

Apesar de editada a súmula do STJ nº 432, a mesma não solucionou totalmente o problema de tributação nos contratos de *turn key*, uma vez que tal modalidade contratual é complexa e tem vários objetos contratuais diferentes. Assim, a súmula trata da construção civil, sendo o objeto de forma material a entrega de uma obra de construção civil, e por isso não abrange objetos contratuais de tipo intelectuais ou artísticos (FREITAS, 2017).

4.2 Entendimentos jurisprudenciais acerca da tributação incidente aos contratos de *turn key*

No caso das empresas de construção civil o Tribunal Superior Justiça decidiu que estas não são contribuintes do ICMS, por tratar de serviço anexo à lista de serviços do ISS, salvo nos casos que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a comercialização a terceiros. Elas não serão sujeitas ao ICMS quando essas mercadorias forem adquiridas como insumos necessários à realização de suas obras (FREITAS, 2017).

Neste sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, se assemelha:

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREGADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
1. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base

de cálculo do ISS é o custo integral do serviço (...) 4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. 5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS, quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS (...) 7. Agravo Regimental não provido. (Agravo Regimental no REsp 1002693/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, 2ª Turma, j. 25/03/2008, Dje 07/04/2008).”

Conforme o entendimento pacificado pelo STJ e do STF citado acima, para o caso específico de contratos de *turn key* que envolvem serviços de projeto, obra e treinamento com o fornecimento de máquinas e equipamentos que não são edificados, sendo destacado o contrato de *turn key* com o objeto contratual material que seja a realização de uma obra da construção civil, estarão sujeitos à tributação do ISS.

Na mesma linha de raciocínio em relação à preparação de concreto, o Supremo Tribunal Federal definiu que a sua preparação feita no local da obra não é mercadoria. Consequentemente, não incidirá sobre este serviço o imposto ICMS e sim o imposto ISS (STF, RE 82.501, RTJ 77:964).

Nos itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 da lista anexa à lei complementar nº. 116/2003, lê-se:

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).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos,

motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS) (BRASIL, 2003, online).

Nestes casos em que há uma prestação de serviço com fornecimento de mercadoria, será uma atividade empresarial denominada mista de prestação de serviço, em que a própria lei prevê a incidência do ISS e o ICMS, assim os Tribunais Superiores entendem que são prestações de serviços que sujeitam-se ao ICMS (FREITAS, 2017).

A jurisprudência deixa claro que adota a teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria. A teoria baseia-se na ideia de que se o serviço prestado estiver incluído na lista anexa à lei complementar 116/03, este será tributado exclusivamente pelo ISS, com se vê na jurisprudência:

TJ-RJ – Inteiro Teor. APELAÇÃO: APL 637756920098190001
RIO DE JANEIRO CAPITAL 11 VARA FAZ PUBLICA
Jurisprudência data de publicação: 31/08/2017
Apelação. Embargos à execução fiscal. Execução fiscal. Contrato sob regime *turn key*. Empreitada global. ICMS. Não incidência. O legislador adotou a teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria, disciplinando que se os serviços vierem incluídos na lista, ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias, diante da previsão contida no art.1º, §2º, da LC nº 116/2003. A embargante celebrou contrato de concessão com empresas prestadoras de serviço e fornecimento de materiais. Se aplica ao presente o disposto no item 7.02 da lista anexada à LC nº 116/2003. A nota fiscal acostada aos autos (fls.100/101) não comprova que o embargante (apelante) produziu os cabos de distribuição fora do local da prestação de serviços, até porque, na referida nota consta que o cabo é de fabricação pirelli, isto é, cabo fabricado por terceiros, e não pela empresa contratada. Caso o material fosse fabricado pela empresa contratada, fora do local da prestação de serviço, à embargante ser-lhe-ia devido o creditamento do ICMS, conforme o disposto no item nº 7.02 da lista anexada à LC nº 116/2003. Apelo desprovido.

A lei complementar 116/2003 prevê esse critério da preponderância da prestação do serviço citado na jurisprudência acima, e tem por objetivo estabelecer a incidência do ISS ou do ICMS nas atividades empresariais em que há prestação de serviço com fornecimento de materiais, como no caso dos contratos de *turn key* (FREITAS, 2017).

Em casos relacionados à instalação de equipamentos eletrônicos, o Tribunal de Justiça de São Paulo entende:

TJ-SP 10002045220178260286 SP 1000204-52.2017.8.26.0286, Relator: Ricardo Chimenti, Data de Julgamento: 29/06/2018, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 29/06/2018

Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária. ISS. Instalação de cancela em portaria e implantação de cerca elétrica e de aparelhos elétricos e eletrônicos de segurança. Alegação de que os serviços se enquadram no item 14.06 e não no item 7.02 da lista anexa de serviços da LC 116/2003, e que por isso o ISS é devido para o município de São Paulo, local da sede da prestadora. Sentença que julgou procedente a ação, para declarar a inexigibilidade do ISS em discussão. Pretensão à reforma. Acolhimento. Análise do conjunto probatório que afasta o enquadramento dos serviços prestados entre aqueles constantes do item 14.06 da lista anexa à LC 116/2003. Contratação de caráter misto. Características do contrato de prestação de serviços que revelam que a instalação e montagem de equipamentos não se efetivou com material fornecido exclusivamente pelo consumidor final, como exige a norma de que trata o item 14.06. Sentença reformada. Recurso provido.

Em casos relacionados à instalação de equipamentos eletrônicos referentes ao item 14.06 da LC 116/2003, mesmo não sendo de material fornecido pela empresa prestadora de serviço, haverá incidência do tributo ISS (BRASIL, 2003, *online*).

Nota-se que a jurisprudência tem adotado em relação à tributação incidente aos contratos de *turn key* a aplicabilidade da lei complementar 116/2003, limitando-se a casos específicos. Se pronunciando sobre o objeto contratual material, nos casos de construção civil que envolvem serviços de projeto, obra, treinamento com o fornecimento de máquinas e equipamentos que não são edificados e a preparação do concreto da obra, entendendo que há incidência tributária do imposto ISS, por conta da teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria (FREITAS, 2017).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os contratos de *turn key* são uma modalidade contratual que engloba todas as etapas de uma obra ou serviço, desde o projeto até a execução final. Essa modalidade contratual é conhecida popularmente como contrato de empreitada, muito usual na construção civil, embora não seja a construção civil o único objeto deste contrato, pois este pode ter como objeto componente material, artístico e intelectual.

Nota-se que o tributo ICMS incide no fato de a parte (empresário, empreiteiro ou locador) fornecer o material para realização da obra, com circulação intra ou interestadual de mercadoria, praticando o fato gerador para incidência do ICMS. Já a determinação da lei complementar nº. 116/2003 expressa que haverá a incidência do ISS e do ICMS sobre o mesmo serviço, quando se tratando de atividade empresarial mista.

Os entendimentos simulados acerca do tema regulam situações específicas que só abrange um dos objetos do contrato de *turn key*, sendo o objeto de cunho material a construção civil. A súmula nº. 432 do Supremo Tribunal de Justiça estabelece que as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

A lei complementar nº. 166/2003 relaciona a empreitada como uma prestação de serviço no item nº. 7.02. Portanto, o contrato tipo *turn key* é um serviço mais complexo que incide o ISS sobre os seus objetos contratuais, sendo os materiais necessários para realização da obra ou serviço incorporados ao valor do serviço, compondo a base de cálculo do referido imposto.

A jurisprudência tem adotado a chamada teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria. De acordo com esta, se o serviço prestado estiver expresso ou seja similar a algum dos itens anexados a lei complementar nº. 116/2003, e é diretamente necessário à realização da obra, a este irá incidir a obrigação tributária de pagar o imposto ISS. Salvo nos casos em que a própria lei expressamente prevê a incidência tributária do ICMS nas prestações de serviço com o fornecimento de mercadoria.

O fornecimento de materiais e equipamentos necessários para conclusão da obra ou serviço, por uma empresa ou por uma pessoa física que trabalhe com contratos de *turn key*, implica em um armazenamento e consequente

industrialização dessas mercadorias, como a preparação de concreto e produtos personalizados pela empresa, que modifica a estrutura do objeto. A estas atividades há incidência tributária do imposto IPI nos contratos de *turn key*.

Diante da pesquisa realizada, conclui-se que os contratos de *turn key* são uma prestação de serviço e por isso estão sujeitos ao ISS, sendo analisado no caso concreto a incidência do ICMS e do IPI. Assim, no caso de suas mercadorias terem relação direta com a obra ou serviço, sendo necessária para a conclusão do mesmo, há incidência do ISS. Porém, se o fornecimento de mercadoria for para o comércio e houver troca da propriedade desta, irá incidir o ICMS. Por fim, no caso concreto de haver modificação destas mercadorias, o que configura industrialização, haverá consequente incidência do IPI.

6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda. Instalação e Montagem no Âmbito dos Contratos de Turn Key (Conflito de Competência entre ICMS e ISS). **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 29. 2013. Disponível em : < www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=287:instalacao-e-montagem-no-ambito-dos-contratos-de-turn-key-conflito-de-competencia-entre-icms-e-iss&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45> Acesso em: 14 de agosto de 2019.

BALANIN, Rafael. Conflitos de Competência entre ICMS e ISS em contratos de “turn key” envolvendo prestação de serviço e fornecimento de materiais. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, Rio de Janeiro, v.3, n. 29. 2013. Disponível em: <www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=288:conflito-de-competencia-entre-icms-e-iss-em-contratos-turn-key-envolvendo-prestacao-de-servico-e-fornecimento-de-materiais&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45> Acesso em : 14 de agosto de 2019.

BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão. A Natureza jurídica dos contratos de turn key e o conflito de competência entre os entes tributantes (ICMS X ISS). **Revista eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, Rio de Janeiro, v.3, n. 29. 2013. Disponível em: <www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=285:a-natureza-dos-contratos-turn-key-e-o-conflito-de-competencia-entre-os-entes-tributantes-icms-x-iss&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45> Acesso em: 15 de agosto de 2019.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 15 de setembro de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 05 mai. 2019.

BRASIL. **Lei complementar, n. 87 de 13 de setembro de 1996**, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 mai. 2019.

BRASIL. **Lei complementar, n. 116, de 31 de julho de 2003**, 2003. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula n. 163**. O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula163.pdf>. Acesso em : 15 outubro 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula n.166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 15 outubro 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula n. 167**. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Disponível em:< https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf>. Acesso em : 15 outubro 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula n. 432**. As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais. Disponível em:<<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2154491/nova-sumula-432-do-stj-dispoe-que-as-empresas-de-construcao-civil-nao-estao-obrigadas-a-pagar-icms-sobre-insumos-adquiridos-em-operacoes-interestaduais>>. Acesso em: 15 outubro 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Especial**. Tributário. ISS. Construção civil. Materiais utilizados. Subempreitadas. Base de cálculo. Abatimento. Impossibilidade. n. 1002693/RS, Agravante construtora queiroz

Galvão S/A e agravado Município de Terra de Areia Relator Ministro Castro Moreira. 25 de março de 2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/259/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1002693-rs-2007-0258832-0/inteiro-teor-100011290>> Acesso em: 09 setembro de 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial n. 82.501, RTJ 77:964. Ministro Relator Moreira Alves. Setembro de 2010. FREITAS, Vladimir Passos de et al. **Código Tributário Nacional comentado**: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS/ coordenação Vladimir de Passos Freitas. 7. Ed. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2017. p. 261.

BRASIL, Tribunal Superior do Estado de São Paulo. **Apelação Civil**. Execução fiscal. Contrato sob regime turn key. Empreitada global. ICMS. Não incidência. O legislador adotou a teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria. Embargos de declaração na apelação civil n. 637756920098190001. Embargante Light serviços de eletricidade S/A e Embargado Estado do Rio de Janeiro. Relator Desembargador Paulo Sérgio Prestes dos Santos. 31 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751241384/apelacao-apl-637756920098190001/inteiro-teor-751241394>> Acesso em: 10 de setembro de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. Impostos em Espécie. In:_____. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva,2018. p. 359-429.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: Teoria geral das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. 31. Ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 2015.

FREITAS, Vladimir Passos de et al. **Código Tributário Nacional comentado**: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS/ coordenação Vladimir de Passos Freitas. 7. Ed. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2017.

GAGLIANO, Plabo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Empreitada. In:_____. **Manual de Direito Civil**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 676-690.

GONÇALVES, **Direito Civil Brasileiro**: Contratos e Atos Unilaterais. 14.ed. São Paulo: Saraiva, v.3, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PADOVESE, Ricardo Campos. Contratos *turn key* de maquinas e equipamentos: ICMS e/ ou ISS?. **Revista eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, Rio de Janeiro, v.3, n. 29. 2013. Disponível em: <
www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=289:contrato-turn-key-de-maquinas-e-equipamentos-icms-eou-iss&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45> Acesso em: 15 de setembro de 2019.

PORTELA, Tatiana Caminha Costa; ALMEIDA, Rômulo Gaspar Barcellos de. Conflitos de competência em contratos de *Turn Key*. ICMS,ISS e IPI. **Revista eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, Rio de Janeiro, v.3, n. 29. 2013. Disponível em: <
www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=286:conflitos-de-competencia-em-contratos-de-turnkey-icms-iss-e-ipi&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45> Acesso em: 16 de agosto de 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Sistematização das categorias técnicas de tributação. In:_____. **Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva,2018 .p. 239-286.

WALD, Arnoldo. Da empreitada e prestação de serviço. In:_____. **Direito Civil**: Contratos em Espécie. 19. ed. São Paulo, Saraiva,2012. p. 178 – 208.