

Economic Analysis of Law Review

Servitização e o ICMS Brasileiro: O Tributo Consegue Acompanhar as Tendências e Evoluções Econômicas?

Servitization And Brazilian Value-Added Tax on Sales/Services: Can The Tribute Track Trends And Economic Developments?

Felipe Fróes Couto¹
Universidade Estadual de Montes Claros

Pablo Florentino Fróes Couto²
Instituição Federal do Norte de Minas

Lorena Fonseca Silva³
Universidade Estadual de Montes Claros

Ivan Beck Ckagnazaroff⁴
Universidade Federal de Minas Gerais

RESUMO

Servitização é uma relação de negócios direcionada, por meio de produtos e serviços integrados, a eliminar o foco dos negócios intermediários para alcançar diretamente às finalidades intangíveis buscadas pelos consumidores. O presente artigo visa analisar, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, como tem sido aplicado o ICMS às práticas de servitização existentes. Em conclusão, percebe-se que este imposto não é ainda capaz alcançar as mudanças sociais futuras caso elas sigam os caminhos neste artigo levantados. Isso porque não se trata de um instrumento fiscal substantivamente aderente às noções atuais sobre os conceitos de valor agregado e relações mercantis – trata-se de um tributo utilizado de forma extremamente positivista e que não possui outro aprofundamento que não seja instrumental – o que reduz a sua aplicabilidade a novas perspectivas.

Palavras-chave: Servitização; ICMS; Direito Tributário

JEL: K34

ABSTRACT

Servitization is a business relationship directed, by means of integrated products and services, to eliminate the focus of intermediaries business to reach directly the intangible purposes sought by consumers. This article aims to analyze, by means of bibliographical research and documentation, how has Brazilian Value-added Tax on Sales and Services been applied to the existing servitization practices. In conclusion, this tax is not yet able to achieve future social change if it follows the paths in this article raised. That is because it is not a fiscal instrument substantively adherent to current notions about the concepts of value added and trade relations – it is a tribute used on an extremely positivist way and that has no other deepening that is not instrumental – which reduces its applicability to new perspectives.

Keywords: Servitization; Value-Added Tax on Sales/Services; Tax Law

R: 13/07/15 **A:** 22/05/16 **P:** 30/12/16

¹ E-mail: felipe.froes@outlook.com

² E-mail: pablocoutoadvogado@hotmail.com

³ E-mail: lorena.fonseca@outlook.com

⁴ E-mail: ivanbeck00@gmail.com

1. Introdução

Imagine você mesmo(a) entrando em uma loja de carros de luxo importados. Você entra na loja, é bem recebido(a), tem um tratamento diferenciado, e é apresentado(a) a cada um dos carros. O vendedor então afirma: “este carro é ideal para quem busca conforto, *status* e potência”. Ora, quando adquirimos produtos desta estirpe, estamos adquirindo muito mais do que um carro – estamos adquirindo uma série de intenções e finalidades.

A literatura e o mercado têm cada vez mais percebido isso, e notado que ir diretamente ao ponto pode, muitas vezes, ser muito lucrativo. Esse é o fundamento da chamada *servitização* – relação de negócios que se direciona, por meio de produtos e serviços integrados, a eliminar o foco em negócios intermediários e chegar diretamente às finalidades intangíveis buscadas pelos consumidores. Essa evolução nos conceitos de “valor agregado” e nas relações comerciais entre os particulares pode conduzir a certas implicações práticas e dúvidas acerca das formas mais adequadas de regular e tributar os negócios jurídicos. O presente artigo visa, portanto, *analisar como tem sido aplicado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a algumas das práticas de servitização hoje existentes no mercado.*

O tema é relevante por se tratar de uma nova possibilidade econômica que possui o potencial de gerar novos *insights* aos escritos sobre planejamento tributário das organizações – por uns chamados de elisão fiscal –, primeiro por se tratar de grande fonte de economia para as organizações, mas principalmente em função do impacto do uso desse instrumento nos princípios básicos do sistema tributário nacional (Oliveira, 2007). Por outro lado, ao se analisar as contribuições do presente na perspectiva governamental, é também possível fazer uma reflexão no sentido de identificar falhas em tributos existentes, especialmente no que tange a sua incapacidade de continuar acompanhando a evolução dos negócios jurídicos.

Trata-se o presente artigo de uma pesquisa do tipo documental e exploratória, de análise teórica com discurso expositivo-argumentativo. Busca-se rejeitar, ao longo do texto, a pretensa neutralidade do objeto normativo típico de perspectivas estritamente positivistas, e reconhecer que o direito, acima de tudo, antes de ser ciência, é um produto das relações sociais pluralistas, conflitantes e, muitas vezes, contraditórias.

Ademais, trata-se de uma *pesquisa multidisciplinar* por tratar de temas relacionados a evoluções na ciência da Administração da Produção e de Serviços, aos campos da Economia, Finanças e, especialmente, do Direito Tributário. Visa-se, ao fim do trabalho, prover um panorama sobre como a norma tem acompanhado a evolução das relações comerciais.

2. Valor Agregado e Serviços: Noções Essenciais

A ideia de “valor agregado” se configura como um dos pilares do funcionamento do sistema econômico capitalista no mundo todo. *Agregar valor*, nos dias atuais, é um dos requisitos necessários para a subsistência do homem – aqueles que não geram valor econômico pelo capital ou pelo trabalho estão destinados à marginalização e piores condições de vida. A noção de “agregar valor”, por muitos anos, refletia um pensamento simples que dava ênfase aos bens

tangíveis, onde o valor era realizado através das trocas de mercado. Contudo, a lógica que rege a dinâmica de mercado não é rígida como a teoria acadêmica, e se forma a partir de práticas de gestão de organizações que significam e ressignificam o mundo, construindo novas ideias, paradigmas e formas de se operacionalizar determinadas noções (Barnett et al., 2013; Kiesler & Sproul, 1982; Vargo & Lusch, 2008;).

Essa mesma lógica tem levado agentes econômicos a perceber determinados aspectos peculiares do funcionamento do mercado – que *o valor é um conceito relativo*, atribuído de forma diferente por cada pessoa. A personalização das relações econômicas passou, após a II Guerra Mundial, a ser vista como uma forma adequada e diferenciada de atender às necessidades dos consumidores, que cada vez mais exigiam padrões que atendessem às suas especificidades particulares. Começou a crescer então uma demanda maior em função das necessidades e não dos bens – o que levou ao crescimento da noção de serviços.

Segundo Vandermerwe e Rada (1988), há uma tendência crescente de que os serviços dominem as economias mundiais, e que parte expressiva do pensamento estratégico das grandes organizações se baseie nessas orientações. Segundo os autores, essa afirmação é perceptível quando, por exemplo, analisamos a mudança de ênfase na produção de tecnologia, que hoje é maior no segmento de *software* do que no de *hardware* – o que indica que mais e mais corporações estão agregando valor às suas ofertas mediante serviços. Isso, em diferentes contextos, gerou grandes mudanças nas formas de operação e geração de receitas nas empresas, que visavam atender melhor a demanda (Vandermerwe & Rada, 1988).

Os serviços se diferenciam dos produtos por acrescentar um caráter mais pessoal à demanda atendida – trata-se de uma pessoa trabalhando para outra, atendendo às suas necessidades, e não as especificações de uma produção em massa. Essa é a razão pela qual Almeida, Miguel e Silva (2008) considera ser do conhecimento geral que os serviços são diferentes dos bens de produção por possuírem peculiaridades próprias – entre as quais, as mais citadas na literatura são: intangibilidade, simultaneidade, heterogeneidade e perecibilidade. Essas peculiaridades, segundo os autores, fazem a diferença na forma como esses serviços são gerenciados, o que torna necessárias mudanças na forma de administrar as organizações.

De acordo com Vandermerwe e Rada (1988), os serviços não podem mais ser consideradas uma categoria separada de gerenciamento das grandes empresas, mas sim uma parte essencial de sua missão e do planejamento estratégico. Consideram os autores, nesse sentido, que as empresas do futuro serão aquelas que encontrarem formas de desenvolver serviços que geram e mantêm os clientes, assim sustentando uma vantagem competitiva.

É interessante observar, nesse sentido, o movimento dos autores de entender que há uma tendência muito grande do mercado à criação de um valor conforme uma perspectiva intangível, simultânea, heterogênea e perecível. Ao consumidor contemporâneo, conforme esse pensamento, o que interessa são os *fins* de suas aquisições – e não os meios (ou bens) pelos quais eles se utilizam para alcançar esses fins. Assim, quando um consumidor busca adquirir determinados produtos, destinam esses produtos a determinadas *intenções* prévias. As empresas, nesse sentido, perceberam que agregar valor pode não ser apenas disponibilizar bens de consumo,

mas sim atender diretamente à qual a *vontade* do consumidor – um mercado antes pouco explorado, que se mostra como uma alternativa altamente lucrativa.

De acordo com Wise e Baumgartner (1999), citados por Almeida, Miguel e Silva (2008), o movimento de oferecer serviços e soluções por meio de produtos foi chamado de “servitização” pela primeira vez por Vandermerwe e Rada (1988), que a definiram como a oferta de pacotes integrados de produtos, serviços, suporte, autoatendimento e conhecimento para adicionar valor para os negócios das empresas. Essa nova concepção integrada de criação de valor, segundo Karlsson (2007), também citado por Almeida, Miguel e Silva (2008), requer uma nova forma de pensar sobre a estratégia das empresas e seus processos de uma forma geral – o que requer que as empresas mudem radicalmente a forma como operam, estabelecendo processos interdisciplinares, modificando a forma como os produtos são desenvolvidos, estabelecendo reengenharias para a estrutura logística e operação de serviços. E acrescenta ainda o autor que, para capturar a essência do valor nos negócios, as empresas precisam expandir a definição da cadeira de valor, mudar seu foco de excelência operacional para alianças com clientes e repensar o sentido de integração vertical.

O reconhecimento da relação entre bens e serviços tem se tornado, segundo Vandermerwe e Rada (1988), cada dia mais complexa, pois, segundo os autores, há uma boa dose de substituição entre um e outro – por exemplo, os serviços de barbearia foram substituídos por máquinas de barbear elétricas, enquanto a terceirização tem substituído a aquisição de maquinários e equipamentos para tarefas de suporte em grandes indústrias.

De uma forma geral, os serviços se referem a uma ampla escala de atividades diferentes que podem ser vistas como parte de um produto ou vice-versa, que são sempre voltados a satisfazer a necessidades dos clientes. Assim, a maioria dos produtos oferecidos hoje no mercado é composta tanto de produtos quanto de serviços (Almeida, Miguel & Silva, 2008; Christian, 1990; Hytönen, 2005). Fazer a distinção entre um e outro pode se tornar uma tarefa em demasia difícil no futuro – se já não o é no presente.

A relação entre os bens e serviços também é considerada por Vandermerwe e Rada (1988) como de complementaridade, visto que todos os produtos essencialmente geram serviços complementares e que muitas empresas adquirem bens para produzir serviços – e muitas outras adquirem serviços para produzir bens – como é o caso da produção de veículos automotores que transportam pessoas e cargas de um lugar para outro, ou de produtos que compõem serviços mais amplos – como as camas de um hotel, por exemplo.

A integração entre produtos e serviços, conforme Vandermerwe e Rada (1988), passou por três fases. A *primeira fase* (produtos ou serviços) é caracterizada pela distinção rígida entre bens e serviços – fundamentalmente, as empresas sempre se definiam como fornecedoras ou de produtos ou de serviços – e os gerentes, por comodismo, assim preferiam.

A *segunda fase* (produtos e serviços) é caracterizada pela tecnologia avançada, contexto no qual as definições convencionais já não atendiam às necessidades das empresas, que demandavam tanto produtos quanto serviços. Nesse contexto, segundo Vandermerwe e Rada (1988),

as empresas clássicas de serviços, como bancos, começaram a utilizar mais produtos para facilitar e entregar os seus serviços e ter mais controle com as especificações dos produtos utilizados para produzir e entregar esses serviços. Complementarmente, as empresas manufatureiras, em particular as empresas de informática, demonstraram a inseparabilidade de bens e serviços de uma vez por todas. As empresas que não buscavam se adequar a esse novo modelo de negócios sofreram “o destino daquelas companhias que, como mortais cristãs, descobrem tarde demais que o corpo e a alma só podem ser separados após a morte” (Vandermerwe & Rada, 1988, p. 316).

Por fim, na *terceira fase* (produtos, serviços, suporte, conhecimento e autoatendimento), as empresas passaram a oferecer pacotes que consistem em combinações com foco no cliente de bens, serviços, suporte de autoatendimento e conhecimento (Vandermerwe & Rada, 1988). Nessa fase, os serviços começaram a dominar, e conceitos antes isolados combinaram-se para trazer inovações no mercado:

- ✓ **Produtos/Mercadorias:** A essência da mercadoria é a sua composição física, o hardware. São itens que são produzidos por um processo bem-definido, com especificações bem-definidas e padrões de qualidade estabelecidos.
- ✓ **Serviços:** São ações em tornos dos bens ou entregues pelos bens. Os exemplos variam desde previsões de vendas para as empresas produtoras de produtos até a venda de mercadorias por meio de concessionárias ou outras empresas terceirizadas.
- ✓ **Autoatendimento (Self-Service):** Os consumidores estão sendo cada vez mais orientados para o autoatendimento. Muito disso surgiu com a tecnologia inovadora com o objetivo de fornecer um serviço melhor e de menor custo. É o caso de empresas de transporte que permitem ao cliente monitorar suas encomendas.
- ✓ **Suporte:** São faixas de apoio para os sistemas de manutenção remota. Caracteriza-se pela missão de fornecer apoio aos consumidores para utilizar seus produtos ou produzir seus próprios serviços, produtos e operações. Nesse sentido, muitos sistemas de suporte se destinam à garantia do funcionamento de determinados produtos que compõem cadeias de produção de outros produtos/serviços.
- ✓ **Conhecimento (Know-how):** Constitui a fonte de raciocínio e criatividade. É considerado mais do que apenas dados ou informações. É um acúmulo do que é conhecido pelos indivíduos dentro de uma organização, e é diferencial da empresa que busca atender melhor seus clientes (Vandermerwe & Rada, 1988).

Segundo Brax (2005), citado por Almeida, Miguel e Silva (2008), as empresas manufatureiras têm várias razões para incluir serviços em seus portfólios: facilitar a venda de seus produtos, aumentar a fidelidade dos clientes, criar oportunidades de crescimento em mercados maduros, equilibrar os efeitos dos ciclos econômicos em diferentes fluxos de caixa e responder às demandas. Além dos fatores mencionados acima, entendem os autores que não se pode deixar de considerar que, em geral, serviços têm margens de lucro maiores do que produtos.

Não restam dúvidas de que o mercado hoje exige mais do que produção em massa. Isso não significa que os consumidores querem menos produtos, mas eles querem que os produtos

que adquiriram os ajudem a tomar as decisões certas, a obter o produto desejado quando e onde for conveniente, utilizar o que compraram em seu pleno potencial e lidar bem com imprevistos ou erros (Vandermerwe & Rada, 1988).

Isso não significa, por outro lado, que os produtos deixarão de existir. As empresas manufatureiras hoje apenas perceberam que o seu foco deve ser maior no apoio ao processo de criação de valor para o cliente. Isso significa, em outras palavras, entender que há uma iminente mudança de paradigma na gestão dos negócios de produtos puros para a oferta de pacotes de produtos-serviços onde o produto é apenas uma parte do serviço total. Essa é a razão pela qual o mercado de serviços está em alta na contemporaneidade (Almeida, Miguel & Silva, 2008, Christian, 2000; Parrinelo, 2004).

3. Servitização: Aspectos Gerais

Segundo Barnett et al. (2013), a literatura sobre servitização é relativamente nova e a compreensão do fenômeno têm se dado em uma velocidade surpreendente. A literatura atual busca introduzir o termo como uma atividade de valor agregado, onde os serviços são adicionados para completar um produto já fornecido. Essa literatura, segundo os autores, concentra-se em abordagens de gerenciamento de serviços, descrevendo a servitização como uma atividade dinâmica onde o valor surge como um resultado de uma co-criação entre o cliente e os fornecedores.

No passado, não muito tempo atrás, muitos dos executivos de grandes corporações disseram “não” aos serviços prestados fora de seus negócios tradicionais, por não acreditar que suas organizações tinham as habilidades apropriadas, que se tratava de uma mudança muito cara, e que seus clientes nunca pagariam por esses serviços. Hoje, essas mesmas empresas são parte de um movimento crescente que busca levar suas empresas à prestação de serviços para ganhar terreno competitivo (Vandermerwe & Rada, 1988). Os mesmos autores acreditam que esse movimento de *servitização do negócio* terá um impacto crítico sobre a forma como os gestores pensarão, agirão e farão negócios no futuro – tornará a linha divisória entre fabricantes tradicionais e empresas de serviços menos claras e alterará algumas das relações e dinâmica competitivas das empresas.

Para Barnett et al. (2013), as empresas de manufatura estão progressivamente caminhando para a oferta de serviços para evitar a concorrência de custos e para aumentar a diferenciação. Para Vandermerwe e Rada (1988), a servitização acontece em quase todas as indústrias em escala global – em função das forças da desregulamentação, da tecnologia, da globalização e da pressão da concorrência feroz. Exemplificam os autores os casos das empresas de limpeza, que estão em um caleidoscópio de atividades de serviços, incluindo: segurança, economia de energia, reparos e alterações de construção, canalização, substituição de carpetes, renovação, bem como a limpeza e manutenção em geral.

De acordo com Almeida, Miguel e Silva (2008), existem muitos autores que sugerem que os fabricantes encontram novas oportunidades de negócio através da adição de serviços para a sua cadeia, realizando atividades antes realizadas pelo cliente ou a introdução de cadeias adjacentes. Vargo (2012), citado em Barnett et al. (2013), afirma que a lógica de atuação por

serviços fornece uma perspectiva diferenciada das empresas – na qual o serviço é a base fundamental da troca; o cliente tem sempre um co-criador de valor; todos os agentes econômicos e sociais são integradores de recursos, e o valor é sempre único e fenomenologicamente determinado pelo beneficiário.

Conforme Pimentel (2011), a servitização é constituída por três componentes: o desenvolvimento de serviços, a organização e a estratégia, tendo como saída as soluções orientadas para as necessidades da clientela. Segundo a autora, a servitização representa uma estratégia de diferenciação competitiva, que se configura em várias conjugações:

- ✓ **Produtos e Serviços:** indicam a disponibilização de um conjunto de produtos-chave que são vendidos normalmente e para os quais são disponibilizados serviços adicionais complementares que podem ser oferecidos mais tarde.
- ✓ **Produtos com Serviços:** São produtos que são disponibilizados conjuntamente em forma de combinação ou associação a serviços. É o chamado “pacote” de produtos e serviços.
- ✓ **Funcionalidades do Produto:** É a disponibilização de produtos-chave enquanto serviço sem fornecerem serviços adicionais (o produto gera serviço e este é o principal aspecto da aquisição). É mais valorizado o benefício do produto do que o produto em si (Pimentel, 2011).

Baines et al. (2009), citado por Pimentel (2011), indica uma série de exemplos de empresas que adotaram a servitização para criar valor mútuo a fim de vender uma solução de produto e serviços. Segundo esse autor, estas soluções poderão ser constituídas de modo a preencher os requisitos/necessidades dos clientes, aumentando o valor do produto inicial:

TABELA 01

Exemplos de Empresas e seus atuais escopos.

ALSTOM	Manutenção, modernização e operação de comboios e sistemas de sinalização
ABB	Soluções-chaves em geração de energia
ERICSSON	Soluções-chave para projetar, construir e operar redes de telefones móveis
NOKIA	Soluções de rede Nokia, fornecedor de equipamentos, rede e serviços para operadoras
ROLLS-ROYCE	Garantia de horas de voo para motores aeronáuticos, “ <i>power by the hour</i> ”
XEROX INTERNACIONAL	Serviços de gestão documental. Preço fixo por cópia garantido.
WS ATKINS	Soluções de outsourcing em serviços de integração de sistemas.

Fonte: Adaptado de Pimentel (2011) e Baines et al. (2009)

Tukker (2004), citado por Ribeiro (2011), estabelece uma tipologia de três principais categorias (ou oito subcategorias) de sistemas cujo escopo é a integração de produtos e serviços: *produto orientado ao serviço*, *uso orientado ao serviço* e o *serviço orientado para os resultados*. Cada uma dessas categorias possui configurações diferentes, que moldam os negócios jurídicos a serem estabelecidos entre empresas e clientes.

Na primeira categoria, a de *produto orientado ao serviço*, o processo de venda do produto ocorre de forma tradicional, e são adicionados alguns serviços pós-venda com o objetivo de garantir funcionalidade e durabilidade. Os serviços são oferecidos durante o tempo de vigência estabelecido pelo contrato e pelas demais normas e incluem a manutenção, reparo, atualizações, entre outros serviços (Ribeiro, 2011). No caso do Brasil, por exemplo, é responsabilidade do fornecedor, segundo a Lei 8.078/90, proteger o consumidor de vícios e defeitos. Por essa razão, muitos serviços são fornecidos a título “gratuito”. Após o período obrigatório por lei para a assistência, os serviços se tornam objeto de nova contratação entre fornecedor e consumidor – como é o caso de contratos de manutenção, de garantias estendidas, de fornecimento de peças, etc. Há distinção clara entre produto e serviços.

A segunda categoria, a de *uso orientado ao serviço*, é, segundo Ribeiro (2011), caracterizada pelo elemento de negociação concentrar-se no uso de um produto ou em sua acessibilidade. Trata-se, segundo a autora, da venda do uso de um produto, que não é propriedade do cliente – a empresa é proprietária do produto, e procura maximizar o uso dele estendendo sua vida e a dos materiais empregados para a produção e o fornecimento de serviços (Baines et al. 2007; Tukker, 2004). Nesse tipo de configuração, o cliente obtém a utilidade apenas, mas não é dono do produto que produz os resultados, pagando apenas pelo tempo que este é utilizado (Ribeiro, 2011). São exemplos clássicos desse tipo de contratação a locação, o leasing, o arrendamento e o *product pooling*.

Por fim, a terceira categoria, a de *serviços orientados para os resultados*, se baseia no fornecimento de uma solução ou de um resultado, sem se levar em conta quais são os produtos físicos envolvidos no processo (Ribeiro, 2011). Nesse tipo de categoria percebe-se uma vocação mais forte para os serviços. São exemplos o fornecimento de conforto térmico, refrigeração, limpeza, entre outros. Nesses casos, as empresas oferecem apenas o serviço personalizado e o cliente paga apenas por seus resultados, o que significa que ele não tem nem a propriedade nem o usufruto dos produtos, apenas se beneficia dos resultados das funções do uso do bem (Baines et al. 2007; Tukker, 2004). Nesse exemplo, estamos falando dos casos de *outsourcing*, de pagamento por unidade de serviço e por resultado funcional.

A partir dessas configurações, é possível perceber de forma mais clara essa tendência nos mercados atuais, que cada vez mais buscam gerar valor. Cabe ao direito, nesse sentido, acompanhar as mudanças sociais e econômicas para melhor normatizar as relações entre os indivíduos e assim garantir maior justiça tributária nos negócios jurídicos que exprimem o critério teleológico da tributação nacional – os chamados signos de riqueza. O consumo é um desses signos ao qual o legislador atribuiu fatos geradores para os chamados tributos sobre o valor agregado – o IPI, o ICMS e o ISS. Acompanhar a evolução das formas pelas quais se dá

o consumo também é tarefa do direito tributário. Neste artigo, será apenas analisada a aderência do tributo de maior arrecadação nacional (ICMS) à evolução econômica ora exposta.

4. Breve Histórico Sobre a Criação do ICMS Brasileiro

Sabe-se que a finalidade principal do tributo é fiscal – arrecadar fundos para que o Estado mantenha suas operações e regule a sociedade. A história do ICMS se inicia, segundo a lição de Baleeiro (2013), a partir da maior fonte de receita dos Estados a partir de 1936 – o imposto de vendas e consignações, que entrou em execução a partir da discriminação de rendas da Constituição de 1934. Segundo o autor, a União criou esse imposto com o nome de *imposto sobre vendas mercantis* (IVC), imitando modelos franceses (*chiffre d'affaires*) e alemães (*Umsatzsteuer*), para atender aos reclames das associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial tão válida quanto a das letras de câmbio e promissórias, para ter maior facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando devidamente reconhecidas e assinadas. Assim, foi instituída a emissão de duplicatas para serem aceitas pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% não só para as vendas a prazo, mas também nas vendas à vista (Baleeiro, 2013).

Esse imposto, por advir de uma demanda de uma classe social específica, pouco se preocupava com o equilíbrio econômico e social, e causava uma série de problemas estruturais. Essa é a razão apontada por Coêlho (2014) para que, à época do movimento militar de 1964, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), então visto como propiciador de inflação e outros problemas econômicos, fosse substituído por um imposto “não-cumulativo”, que tivesse como fato gerador não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços no país como um todo – o ICM (Coêlho, 2014).

A ideia geral do ICM, conforme Coêlho (2014), era tomar como modelo os impostos europeus (notoriamente o modelo adotado na França) sobre valores agregados ou acrescidos aos bens e serviços de expressão econômica – o valor agregado, então, era o acréscimo financeiro atribuído ao bem jurídico ofertado ao mercado.

De acordo com Baleeiro (2013), a Emenda nº 18/65 e a Emenda nº 1/69 atribuíram ao ICM o mesmo fato gerador que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados – o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para o negócio. O objetivo da tributação, segundo o autor, era a tributação em cada fase de produção e circulação, que sofria dedução do imposto pago na operação anterior, alcançando apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, visava tributar apenas as vendas líquidas ou, em outros termos, o valor adicionado (*Mehrwertsteuer*) por ela realizado (Baleeiro, 2013).

De acordo com Coêlho (2014), desde a Emenda nº 18/65, após o movimento militar de 1964 - que intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário e a codificação do Direito Tributário –, que o ICM se apresentou como um imposto problemático, cheio de falhas e defeitos conceituais. Segundo o autor, a partir da instituição do tributo, duas dificuldades surgiram. A primeira é a realidade de que tal imposto, nos países europeus, dava-se em nações

de organização unitária, e não eram federações compostas de Estados-membros. A segunda era a constatação de que, no Brasil, os Estados estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias, enquanto a União tributava a produção e os municípios os serviços (Coêlho, 2014).

Distorções relevantes surgiram, então, em relação à divisão do Imposto sobre Valor Agregado instituído no Brasil. Segundo Coêlho (2014), três foram as mais marcantes inconsistências do novo sistema: o ICM estadual se sobrepôs ao IPI federal e ao ISS municipal, tornando-se o principal e mais complexo dos impostos; A divisão do ICM entre os Estados retalhou a competência impositiva do tributo, o que dificultou sua implementação no país, que poderia ter sido facilitada caso o imposto fosse nacional e não decorrente de convênios interestaduais e resoluções do Senado e, por fim, a instituição de uma “Guerra Fiscal” entre os Estados que se utilizavam do tributo com fins extrafiscais de desenvolvimento regional, atração de indústrias e geração de empregos.

Conforme Coêlho (2014), com o advento da Assembleia Constituinte de 1987, houve fortes pressões de mudanças no sistema tributário por parte de todos os representantes de entes federativos, especialmente dos Estados, apoiados pela estrutura técnica das Secretarias de Fazendas dos Estados. A principal reivindicação dos Estados era a absorção do ISS municipal pelo ICM, em acordo com o modelo europeu do imposto, nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. O resultado foi que o ISS foi mantido e, para atender aos Estados, surgiu o ICMS – premiado com a inclusão dos serviços de distribuição de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais do país no imposto no fato gerador (Coêlho, 2014).

5. O Fato Gerador do Tributo

Atualmente, a previsão legal genérica do ICMS se encontra no art. 155, II da CRFB/1988, que define competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição dos impostos referentes às 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). Baleeiro (2013) lembra que, excepcionalmente, que a União também está credenciada à criação do imposto, por força do que estabelecem os artigos 147 e 154, II da CRFB/1988.

O fato gerador do ICMS é previsto em três instrumentos normativos: a) no inciso II do art. 155 da CRFB/1988, que atribui a responsabilidade de sua instituição aos Estados; b) no art. 2º e parágrafos da Lei Complementar 87/96, e c) na lei instituidora do Estado ou do Distrito Federal que, de fato, regulamenta a sua efetivação. O texto constitucional sobre o ICMS, segundo Martins (2003), é o mais longo dedicado a um único tributo – o §2º do art. 155 da Constituição regulamenta, orienta e limita a ação do legislador inferior. A Constituição Federal, nesse sentido, estabelece a previsão normativa do tributo e diretrizes genéricas – e institui como competência legislativa concorrente e complementar (art. 24, I da CRFB/1988) a função de definir suas normas específicas em matéria de legislação tributária, especialmente em relação à delimitação do fato gerador (Machado, 2015).

De acordo com Carrazza (2015), a sigla ICMS abrange pelo menos cinco impostos diferentes – o imposto sobre operações mercantis; o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – e conclui haver, pelo menos, cinco núcleos distintos de incidência do tributo. Com a EC 33/2001, o ICMS também passou a incidir sobre importação de bens⁵. Essa fórmula adotada pela CRFB/1988 recebe críticas do autor, que entende que aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo não é uma das soluções mais louváveis sob o aspecto científico e causa grandes confusões (Carrazza, 2015).

Conforme Baleeiro (2013), o ICMS não tem por objetivo onerar o contribuinte *de iure* – a Constituição brasileira assegura, como também o fazem as Constituições dos países europeus e latino-americanas, que o contribuinte, em suas operações de venda, transfira ao comprador o ônus do imposto que pagou ao Estado e, ao mesmo tempo, possa tirar proveito do imposto que suportou em suas aquisições. Assim, segundo o autor, o tributo não onera a força econômica do empresário que compra e vende, porém a força econômica do consumidor (Baleeiro, 2013).

A natureza mercantil de um bem é conceituada por Carvalho (2014), que nega a natureza mercantil dos bens em função de sua natureza ou de suas propriedades intrínsecas, mas sim de sua destinação específica. Assim, bens de consumo podem ser tidos como mercadorias assim como maquinários pesados produzidos para que sejam destinados às operações de produção de determinadas indústrias. Nesse diapasão, é possível entender que o ICMS incide sobre *negócios jurídicos com fins lucrativos em caráter profissional*, no qual o bem tenha com destino o mercado consumidor (Carrazza, 2015; Machado, 2015; Melo, 2012). Percebe-se, nesse sentido, que a conotação dada ao termo “mercadorias” atribui ao objeto o caráter de impessoalidade em relação ao sujeito passivo, aquele que adquire o bem.

Autores como Ataliba (1968), Carrazza (2015), Melo (2012) e Machado (2015) salientam que a Constituição não prevê a tributação das mercadorias em si, mas a tributação das *operações* relativas à circulação de mercadorias, ou seja, dos negócios jurídicos que têm mercadorias por objeto – do produtor originário ao consumidor final – cujos fins seriam a mercancia. A circulação da mercadoria, conforme as orientações doutrinárias de Baleeiro (2013)⁶ e de Melo (2012), só pode ser jurídica (e não meramente física), e pressupõe a transferência da *posse* ou da *propriedade* da mercadoria, alterando sua titularidade.

Derzi e Coêlho (1997) afirmam que o momento da consumação do fato gerador do tributo é a tradição da coisa, que é o momento da execução de um contrato translativo, é a movimentação que faz a transferência do domínio e configura a circulação jurídica, pelo animus de

⁵ A incidência de ICMS sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, contraria a orientação doutrinária que adota o posicionamento de que, para a incidência do tributo, deve-se observar a finalidade da operação, o que, de certa forma, mitiga o fundamento teleológico do tributo.

⁶ O autor menciona ainda ser esse o entendimento do STF e de doutrinadores como Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, entre outros.

alterar a titularidade. Baleeiro (2013) corrobora essa afirmação, entendendo que o mero contrato de compra e venda, embora perfeito, não transfere a propriedade – assim, é necessário que se dê a tradição, que é o modo comum de se alterar o domínio das coisas móveis –, de modo que a circulação jurídica deve ser efetiva para a ocorrência do fato gerador do ICMS, o que requer a execução do contrato.

Em outros termos, nem sempre a entrega de um bem a terceiro, por força de contrato, vai tipificar uma operação mercantil. Portanto, é imprescindível identificar o negócio jurídico no qual transita o bem – o que nem sempre é tarefa simples, pois apenas exames meticolosos dos contratos permitem a identificação da atividade exercida pelo pretense contribuinte de ICMS (Carrazza, 2015). Nesse sentido, o critério de análise deve ser, como definido por Geraldo Ataliba e Giardino (1983), embasado no critério distintivo entre atividades-fim e atividades-meio (Carrazza, 2015; Melo, 2012). A entrega do bem, nesse sentido, deve dar-se para o fim da mercancia, e não outro qualquer. Por exemplo, a mera prestação de serviços não dá margem à incidência de ICMS, mas de ISS; da mesma forma, a entrega de bem corpóreo a título de mera cessão de direitos não é fato gerador do ICMS – mas de imposto de competência da União que, segundo Carrazza (2015), ainda não foi instituído.

Paulsen e Melo (2013) lista exemplos de situações em que não se aplica o referido tributo: no caso de comodato, onde não se caracteriza operação mercantil (Súmula n. 573 do STF); no caso de remessas para mera demonstração, onde há apenas o exame e a divulgação de um bem; nas atividades societárias, compreendendo a transferência da posse ou propriedade de bens; na integralização de bens de capital de uma empresa mediante cessão de bens; no caso de doações, que não configuram atividade mercantil e é objeto de imposto próprio (ITCMD); na ativação de bens de fabricação própria (auto consumo); no caso de consignação prevista no art. 534 do Código Civil.

Por outro lado, Paulsen e Melo (2013) enumera quatro situações especiais onde se decidiu pela controversa incidência do ICMS: no caso de fornecimento de alimentação em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, com a simultânea prestação de serviços (Súmula n. 163/STJ), na prestação de serviços de qualquer natureza sujeita à incidência do ISS, se a respectiva lista de serviços fizer ressalva específica relativamente aos materiais empregados na atividade, nas importações de bens de qualquer natureza por qualquer contribuinte, independentemente da finalidade da importação, e no caso de serviços prestados no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário do bem ou serviço.

Essas exceções mostram certa fragilidade do critério teleológico que rege o fato gerador do referido imposto. Percebe-se um propósito de tributação à aquisição de mercadorias, ao consumo em seu sentido mais positivo, mas o mesmo é aplicado de forma residual a outras formas mercantis existentes, além de incidir indiscriminadamente sobre situações sem considerar o critério da finalidade da operação. Trata-se de um tributo inconsistente, que visa alcançar uma extensa amplitude de relações negociais sem elementos para tal, o que gera diversas controvérsias sobre sua validade.

6. A Relação Entre Conceitos: O ICMS Aplicado à Servitização

É importante destacar que a distinção essencial entre o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação e o imposto sobre serviços de qualquer natureza reside no fato de que os dois primeiros recaem sobre operações jurídicas cujo principal escopo é a obrigação de dar, enquanto o último tributo, de competência municipal, tem como base as prestações de serviços, como execução de obrigação de fazer (Baleeiro, 2013).

Além das hipóteses tradicionais de compra e venda já vistas, ainda conforme Baleeiro (2013), o ICMS abrange efetivas prestações de serviços de transporte e de comunicação, como execução de obrigações de fazer, o que mostra, mais uma vez, a fragilidade do fundamento de existência do tributo – que também abrange serviços.

De acordo com Baleeiro (2013), a doutrina e a jurisprudência de nossos tribunais têm afastado a extensão da hipótese de incidência do ICMS a negócios jurídicos sem transferência de propriedade entre os titulares, como é o caso da locação, do comodato, do arrendamento mercantil, das meras transferências de mercadorias ou matérias-primas de um estabelecimento para outro do mesmo titular, fora ou dentro de um mesmo Estado, entre outros. Segundo o autor, há duas principais vertentes opostas de pensamento tributário pátrio sobre o fato gerador do ICMS.

A primeira vertente, entendida por Baleeiro (2013) como superada, tem como pressuposto a Emenda Constitucional nº 168/65, e é defendida por autoridades fiscais por ampliar ao máximo a noção do fato gerador quando atribui a este a mera saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, pouco importando a finalidade da movimentação.

Já a segunda vertente é indicada como aceita unanimemente pela doutrina e entende não haver a circulação sem a transferência de *propriedade* das mercadorias. Explica Machado (2015), sobre o assunto, que a mera transferência de posse, sem a transferência de domínio, não dá margem à incidência do fato gerador do tributo.

No caso das prestações de serviços com empregos de mercadorias, região considerada por Baleeiro (2013) como cinzenta desde a EC 18/65, o legislador ora submete algumas situações só ao ICMS, ora determinando que este não incida sobre elas, cabendo à Lei Complementar o dever de definir quais tributos são sujeitos à tributação municipal.

O problema se tornou em demasia complexo, e a solução encontrada pelo legislador foi a via de exclusão. Assim, na Constituição Federal, art. 155, §2º, XI, “b”, estabeleceu-se que o ICMS deve incidir sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios (art. 2º, IV da LC 87/96), ou seja, quando os serviços não forem previstos na lista taxativa constante da Lei Complementar 116/2003, ou quando a lei fizer ressalva sobre o assunto (art. 2º, V da LC 87/96). Quando previstos, incide o ISS sobre o valor da prestação dos serviços.

De acordo com Baleeiro (2013), o ICMS não pode incidir sobre o arrendamento mercantil (*leasing*), uma vez inexistente a venda de mercadoria, apenas um contrato na qual uma parte (empresa arrendadora) dispõe-se a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (arrendatária), bens, para serem por esta última utilizados por prazo determinado, com o compromisso de, mediante certa remuneração, utilizar o bem, tendo o direito de, ao final, devolvê-lo, adquiri-lo a propriedade (por preço residual) ou renovar o negócio jurídico, por remuneração menor. Insiste ainda o autor que o ICMS não incide nem quando o arrendatário opta pela aquisição do bem ao final, pois o objeto do contrato em si, a destinação, não é a mercancia, mas a venda do direito de uso, com cláusula especial de aquisição do bem ao fim do contrato (Baleeiro, 2013).

Contudo, não é esse o tratamento dispensado pela lei sobre o assunto. De acordo com o art. 3º, VIII da Lei Complementar 87/96, o imposto não incide sobre operações de arrendamento mercantil não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário. Isso significa, em outras palavras, que quando o arrendatário exerce a opção de compra, ocorre o fato gerador do ICMS. Baleeiro (2013) considera essa disposição legal um erro, pois quando exercitada a opção de compra, não se trata o bem mais de mercadoria, não ocorrendo operação mercantil, mas apenas o financiamento.

O resumo das formas como incide o ICMS em relações de servitização estão demonstradas no Quadro 02 a seguir, conforme o entendimento que têm prevalecido na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores. A seguir, a título elucidativo, vamos buscar explorar e exemplificar cada uma das situações levantadas.

TABELA 02
Incidência do ICMS nas diferentes situações de Servitização.

Categoria	Características	Posição Prevalente:
Produto Orientado ao Serviço	O produto é vendido normalmente; os serviços são contratados à parte.	Incidência Normal de ICMS sobre os produtos (art. 2º e incisos da LC 87/96; Os serviços são tributados pelo ISS quando previstos na legislação municipal. Caso não sejam previstos, as mercadorias com serviços são tributadas residualmente pelo ICMS.
Uso Orientado ao Serviço	Venda de Uso do Bem. A propriedade é mantida pela empresa fornecedora. É o caso do, do arrendamento mercantil (<i>leasing</i>) e <i>Product Pooling</i> .	A doutrina considera inadequada a cobrança do tributo. No caso de aquisição do produto ao final do contrato de <i>leasing</i> , há a incidência do tributo. A não-incidência do ICMS nesses casos também tem sido a posição do STF e STJ sobre o assunto. Quando do julgamento dos RE 226899 ⁷ e 540829 ⁸ pelo STF, restou sedimentado o entendimento de que não incide o ICMS sobre operações de importação feitas por meio de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>).

⁷ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=276500>, acesso em 10 de novembro de 2014.

⁸ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=274967>, acesso em 10 de novembro de 2014.

Serviços Orientados para o Resultado	Assume a fisionomia de serviços tradicionais. Bens são utilizados ao longo do serviço e, por vezes, são disponibilizados aos clientes, que não detêm sua titularidade. É o caso de <i>outsourcing</i> , pagamento por unidade de serviço e por resultado funcional.	A <i>priori</i> , trata-se, aos olhos da lei, de mera prestação de serviços. A posse de fato não é suficiente para a caracterização da mudança de titularidade. A lei trata da questão de <i>mercadorias com serviços</i> , mas não trata de <i>serviços com mercadorias</i> . Configura-se zona cinzenta onde subsistem duas possibilidades: a primeira seria a aplicação residual do ICMS (art. 2º, IV da LC 87/96), enquanto a segunda e, conforme nosso posicionamento, a mais acertada, seria a não-incidência do ICMS. Caso não haja previsão do serviço prestado na lista que configura o fato gerador do ISS, a melhor opção seria a não-tributação.
--------------------------------------	---	--

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Vejamos um exemplo em relação à primeira situação: a compra de um carro de uma determinada marca que agrega, junto à aquisição do veículo, o serviço de assistência e garantia por prazo determinado. Trata-se da venda de um bem, com transferência de titularidade, cujos serviços acessórios caracterizam fato gerador do ISS. A divisão entre um e outro é clara, e não há maiores dúvidas em relação à relação jurídica.

Em relação à segunda situação: um contrato de arrendamento mercantil (leasing) é feito entre uma instituição financeira e arrendatário para a utilização de um veículo pelo prazo de 03 anos, com opção de compra pelo preço residual ao fim do contrato. Caso a opção de compra não seja exercida, não se operou a transferência de titularidade. E não há que se falar em ICMS. Caso a opção de compra seja efetivada, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo, e haverá a incidência de ICMS sobre o valor do carro.

Por fim, em relação à terceira situação: considere que uma empresa de aviação compre quilometragem em transporte de veículos automotores terrestres. Em vez de adquirir um motor, a montadora adquire “a garantia de um motor funcionando por N horas em seu veículo”. O objeto contratual é de resultado – trata-se de um serviço, personalizado e com características próprias, no qual reside uma amplitude de serviços que envolvem o resultado final –, o que prescinde (e até rejeita a ideia) da transferência da titularidade sobre o bem (o motor). Nesta circunstância, também não há como se dissociar os serviços por espécie – se de assistência, de treinamento ou de garantia. Assim, se o serviço “garantir o funcionamento de determinado equipamento” não estiver previsto nas hipóteses de incidência do ISS, não é adequada a tributação residual por ICMS, visto que não houve fato gerador do tributo.

Situação semelhante ocorre em empresas de *outsourcing* de fotocópias de documentos, que são contratadas por quantidade de cópias, deixando disponível para o uso as suas devidas máquinas e cobrando por unidade produzida. Nesses tipos de empresa, a compra de produtos é absorvida pelo escopo finalístico do contrato: a garantia do resultado.

Essas situações mostram evoluções econômicas que indicam uma maior tendência à intangibilidade das aquisições. Bens passam a serem vistos como meios para determinadas intenções dos indivíduos, e a tributação sobre bens jurídicos intangíveis ainda é um assunto em demasia complexo. A problemática se mostra mais profunda do que parece, na medida em que avançam as inovações de mercado. Novas análises devem ser feitas no sentido de garantir maior

precisão e justiça tributária à atividade fiscal do Estado, e análises mais profundas, que explorem a questão do fundamento de cada tributo para que, com a maior precisão possível, possam ser os devidos bens jurídicos tributados.

7. Considerações Finais

Diante do exposto, algumas considerações iniciais podem ser feitas sobre o tema. A primeira é referente à questão da evolução das relações econômicas. Cada vez mais percebe-se que a complexidade das relações sociais tem se tornado maior e novas formas de negócios jurídicos surgem para que as necessidades humanas sejam melhor atendidas. Nesse sentido, a servitização é fruto de um processo histórico de personalização da produção econômica, que leva a novas perspectivas de valor agregado. A intangibilidade dessas novas relações jurídicas as torna objeto de muitos questionamentos ainda não solucionados pela literatura.

É papel do pesquisador, então, buscar entender a evolução social e econômica para propor debates e soluções jurídicas para os potenciais problemas teóricos e práticos advindos das discrepâncias entre norma abstrata e plano concreto. Somente assim é possível avançar no sentido de ter uma maior e mais justa aplicabilidade das normas jurídicas.

Percebe-se, ao longo do texto, que o propósito da tributação sobre valores agregados se direciona a determinadas noções financeiras de valor agregado, e sua trajetória histórica indica que os impostos dela decorrentes, no Brasil, são mais provenientes de disputas políticas do que por fundamentos técnicos que justifiquem a sua aplicabilidade aos contribuintes. Isso explica porque há certos ajustes na aplicação do ICMS em determinadas circunstâncias que, a princípio, não deveriam ser alcançadas pelo tributo.

A servitização, nesse contexto, surge como um grande desafio para os tributaristas do futuro, que terão que lidar com relações contratuais cada vez mais abstratas, objetos de contratos cada vez menos líquidos e inovações mercantis mais complexas. Percebem-se, ao longo da análise, algumas dificuldades conceituais em relação à aplicação do ICMS às formas de servitização apresentadas. Caberá ao judiciário a solução de muitas dessas controvérsias. Contudo, não é tão longínqua a possibilidade de discussão da reformulação de determinados tributos – especialmente sobre aqueles incidentes sobre o valor agregado –, visto que há uma necessidade, sustentada por pilares constitucionais de proteção ao contribuinte, de maior precisão técnica e consistência substantiva em relação aos tributos cobrados aos particulares.

Conclui-se, portanto, que o ICMS não se configura, ainda, como o imposto mais preciso para alcançar as mudanças sociais futuras caso elas sigam os caminhos neste artigo levantados, visto que não se trata de um instrumento fiscal substantivamente adequado às noções hoje existentes acerca dos conceitos de valor agregado e relações mercantis – trata-se de um tributo utilizado de forma extremamente positivista e sem demais aprofundamentos que não sejam instrumentais – o que prejudica, em muito, a sua aplicação a novas perspectivas.

8. Referências

- ALMEIDA, L. F., Miguel, P. A. C., & Silva, M. T. D. (2008, May). A literature review of servitization: a preliminary analysis. In *Proceedings of the POMS 19th annual conference* (pp. 9-12).
- ATALIBA, G. (1968). *Sistema constitucional tributário brasileiro*. Revista dos Tribunais.
- ATALIBA, G., & Giardino, C. (1983). Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 7, 25-26.
- BALEEIRO, A. (2013). *Direito tributário brasileiro*.
- BAINES, T. S., Lightfoot, H. W., Evans, S., Neely, A., Greenough, R., Peppard, J., ... & Alcock, J. R. (2007). State-of-the-art in product-service systems. *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers, Part B: Journal of Engineering Manufacture*, 221(10), 1543-1552.
- BAINES, T. S., Lightfoot, H. W., Benedettini, O., & Kay, J. M. (2009). The servitization of manufacturing: A review of literature and reflection on future challenges. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 20(5), 547-567.
- BARNETT, N. J., Parry, G., Saad, M., Newnes, L. B., & Goh, Y. M. (2013). Servitization: is a paradigm shift in the business model and service enterprise required?. *Strategic Change*, 22(3-4), 145-156.
- BRAZIL, C. (1988). Constituição da república Federativa do Brasil.
- BRAX, S. (2005). A manufacturer becoming service provider-challenges and a paradox. *Managing Service Quality: An International Journal*, 15(2), 142-155.
- CARRAZZA, R. A. (2015). Icms.
- CARVALHO, P. D. B. (2014). Curso de direito tributário.
- CHRISTIAN, G. (2000). Service Management and Marketing: a customer relationship management approach. Chichester, England: John Wiley&Sons LTD.
- COÊLHO, S. C. N. (2014). *Curso de direito tributário brasileiro*.
- DERZI, M. A. M., Coêlho, S. C. N. (1997). A Hipótese de Incidência do ICMS: Irrelevância dos Contratos de Compra e Venda, sem Tradição ou entrega das mercadorias. In: *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Livraria Del Rey.
- HYTONEN, H. (2005). *A model for value-based pricing of industrial services* (Doctoral dissertation, UNIVERSITY OF TECHNOLOGY).
- KARLSON, U. (2007, July). Service based manufacturing strategies implications for product development, productions and service operations in global companies. In *Proceedings of the POMS College of Service Operations and EurOMA conference* (Vol. 12, p. 13).
- KIESLER, S., & Sproull, L. (1982). Managerial response to changing environments: Perspectives on problem sensing from social cognition. *Administrative Science Quarterly*, 548-570.
- MACHADO, H. D. B. (2015). Curso de Direito Constitucional Tributário [2].
- MARTINS, I. G. D. S. (2003). Fato gerador do ICMS nas operações interestaduais de petróleo e derivados. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*.
- MELO, J. E. S. D. M. (2012). ICMS: teoria e prática [12].
- NABAIS, J. C. (1998). O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.

- OLIVEIRA, F. F. (2007). A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal no domínio econômico. *Revista Tributária e de finanças públicas*, 15(73), 110-127.
- PARRINELLO, S. (2004). The service economy revisited. *Structural Change and Economic Dynamics*, 15(4), 381-400.
- PAULSEN, L., & Melo, J. E. S. D. (2013). Impostos: federais estaduais e municipais.
- PIMENTEL, A. R. D. A. (2011). Servitization: uma proposta de modelo.
- RIBEIRO, V. C. (2011). Aplicação do conceito sistema produto-serviço (PSS) no desenvolvimento integrado de produto.
- TUKKER, A. (2004). Eight types of product–service system: eight ways to sustainability? Experiences from SusProNet. *Business strategy and the environment*, 13(4), 246-260.
- VANDERMERWE, S., & Rada, J. (1988). Servitization of business: adding value by adding services. *European Management Journal*, 6(4), 314-324.
- VARGO S. L. (2012). RMIT Foundation International Visiting Fellow Presentation.
- VARGO, S. L., & Lusch, R. F. (2008). From goods to service (s): Divergences and convergences of logics. *Industrial Marketing Management*, 37(3), 254-259.
- WISE, R., & Baumgartner, P. (1999). Go downstream: the new profit imperative in manufacturing. *Harvard business review*, 77(5), 133-141.