

## A INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS NAS OPERAÇÕES EM QUE INSEPARAVELMENTE OCORREM FORNECIMENTO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Carlos Augusto da Silveira Lobo  
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

Algumas ações recentemente propostas no foro desta capital procuram ressuscitar a velha controvérsia relativa à tributação das chamadas operações mistas, sobre a qual o artigo 155, parágrafo 2º, *IX, b* da Constituição de 1988 lançou a derradeira pá de cal.

Esse problema, que tanto atormentou os tributaristas, deriva de uma peculiaridade do Sistema Tributário Nacional. Na maioria dos sistemas tributários, que adotam um imposto não-cumulativo sobre a circulação econômica, tal imposto incide indistintamente sobre operações relativas a mercadorias e a serviços.

Tal acontece, por exemplo, nos países da Comunidade Econômica Européia, em que a "Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)", ou "Value Added Tax (VAT)" incide indistintamente sobre a circulação de bens econômicos, sejam eles mercadorias ou serviços.

Na verdade, a distinção entre mercadorias e serviços não tem procedência lógica ao se contemplarem as operações relativas à circulação econômica. Como observa ALBERT CREW, citado por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (*Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, S. Paulo, ed. Rev. Trib., 1975, p. 42), existe paralelismo de esforço produtivo entre o cabelereiro que corta o cabelo de um cliente e o sapateiro que faz um par de sapatos; a diferença está em que o primeiro cria um bem inatingível que, normalmente, se consome no próprio ato da execução do trabalho, enquanto o segundo cria um artigo para consumo futuro.

Acresce ainda que, muito raramente, mercadorias ou serviços circulam isoladamente. De regra, mercadorias e serviços circulam de tal forma unidos, que fica difícil separar um do outro. O cabelereiro, ao prestar seu serviço, fornece mercadorias, como loções e fixadores. O sapateiro, ao vender a mercadoria, presta serviços, tais como, o ajuste do sapato para maior conforto do pé do cliente, a prestação de informações sobre as características do produto, a embalagem e a entrega do artigo no domicílio do cliente.

Dáí porque o autorizado BERNARDO RIBEIRO DE MORAES conclui com toda razão:

"Já vimos a impossibilidade objetiva de separar, na prática, numa prestação de serviço, o que seja propriamente valor do serviço e valor do material". (*op. cit.* p. 415).

Nada obstante, a Emenda Constitucional n. 18/65, ao reformular o Sistema Tributário Nacional, nele introduzindo a tributação sobre a circulação econômica, bipartiu-a em dois impostos - o ICM e o ISS - atribuindo um à competência dos Estados e outro à dos Municípios.

Contudo, o próprio constituinte de 1965 já previa que essa artificial bipartição seria uma fonte de conflitos. Por isso, no parágrafo único do artigo 15, a Emenda Constitucional nº 18 determinava que a lei complementar estabelecesse os critérios para distinguir as atividades sujeitas ao ICM das atividades submetidas ao ISS.

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 1966) tentou dirimir a difícil questão, estabelecendo que, nas operações mistas, se partilharia igualmente a base de cálculo, de

modo que o ICM incidisse sobre 50% do valor da operação, cobrando-se o ISS sobre a outra metade. A única exceção a essa regra salomônica ocorria quando a prestação de serviços constituísse o objeto essencial da atividade do contribuinte e representasse mais de 75% de sua receita mensal, caso em que o ISS incidiria por inteiro e com exclusividade.

A dificuldade prática de se aplicar esse critério na vida real logo se patenteou. Com efeito, para se apurar se mais de 75% da receita do contribuinte decorria de prestação de serviços, era necessário separar o valor dos serviços do valor das mercadorias; ora, fora justamente a dificuldade de efetuar essa separação que levava a Emenda Constitucional n. 18 a socorrer-se da lei complementar.

Em 1967, isto é, no ano seguinte ao da publicação do Código Tributário Nacional, o Ato Complementar n. 34 veio inovar completamente a matéria, estabelecendo que, nas operações mistas, o ICM incidirá sobre o preço de aquisição de mercadorias acrescido de 30%, sujeitando-se o remanescente do valor da operação ao ISS. Acontece que o Ato Complementar n. 34 não definiu exaustivamente as operações mistas, deixando a critério do intérprete decidir que imposto incidirá sobre as operações não expressamente especificadas como mistas em seu texto.

Foi diante dessa situação que surgiu o critério da preponderância funcional da utilidade fornecida, tão bem exposto pelo Prof. A.R. SAMPAIO DÓRIA, em parecer publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 392, p. 47 e segs., do qual pinçamos o seguinte trecho:

"Ora, (a) sendo de observação elementar o fato de que toda mercadoria fornecida pressupõe, em seu custo, fatores representados por serviços e materiais, (b) havendo o legislador constituinte instituído impostos diferenciados incidentes sobre mercadorias e sobre serviços e (c) não se permitindo a exigência de dois tributos diversos sobre o mesmo *abstractum* econômico, é de se concluir que, implicitamente, foi adotado, entre nós, o critério da preponderância funcional da utilidade fornecida. Se, num dado fornecimento, a utilidade preponderante transferida pelo fornecedor for o material, cabível será a cobrança do ICM. Se a utilidade preponderante for o serviço, competirá ao município exigir o imposto correspondente. Tal critério parece repousar no bom senso, permitir uma repartição equitativa da matéria impositiva e assegurar o eficiente funcionamento da máquina arrecadadora, exonerando o contribuinte da obrigação de decompor o custo do bem fornecido em materiais, serviços e outros itens, para o que, na maioria dos casos, ele não possui aparelhagem adequada".

Como se viu, portanto, o critério da preponderância funcional resulta de um raciocínio dedutivo, que parte do fato "de observância elementar" (nas palavras do Prof. SAMPAIO DÓRIA) de que o fornecimento de materiais e a prestação de serviços estão simultaneamente presentes em quase todas as operações de circulação de bens. É da índole do sistema fazer incidir um só imposto sobre o valor total da operação, assim se procedendo como que instintivamente, sem maiores considerações, sempre que a preponderância de um dos elementos é nítida e indiscutível. Assim, por exemplo, despreza-se o valor da prestação de serviços na venda de um automóvel adrede revisado nas oficinas mecânicas do concessionário-revendedor, despreza-se o valor do transporte e entrega na venda com entrega a domicílio. Nesses exemplos, portanto, o ICM incide sobre o valor global da operação, embora se saiba que um componente, ainda que não relevante, desse valor, corresponde a prestação de serviços.

Ora, as chamadas operações mistas não diferem substancialmente das operações acima apontadas como exemplo. Em ambas ocorre a coexistência de fornecimento de materiais e prestação de serviços. A diferença está apenas em que, nas operações mistas, a preponderância de um desses elementos não se apresenta de forma tão nítida.

Com efeito, a conclusão sobre qual elemento prepondera em uma operação mista depende de critérios não satisfatoriamente precisos e objetivos.

É o que se vê *data venia* em v. acórdão proferido recentemente sobre a matéria, que ingressa em considerações meramente subjetivas quanto ao peso dos serviços em butidos no fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares. Para o estabelecimento, que os ilustres prolores de decisório tinham em mente, eram os fregueses "atraídos muito mais pelo ambiente, pelas vistas panorâmicas ou luxuosas instalações" do que pela simples obtenção de refeições e alimentos; contudo, certamente haverá também muitos outros estabelecimentos em que o interesse do freguês praticamente se limita à obtenção de uma refeição. Considerações dessa natureza, *data venia*, talvez tivessem fundamento na vigência do Ato Complementar n. 34 que, como vimos, deixa ao intérprete perquirir sobre a "preponderância funcional da utilidade fornecida" em cada caso.

O fato é, portanto, que a índole do nosso sistema tributário conduz o intérprete a procurar, nas operações mistas, o elemento preponderante e fazer o imposto correspondente a esse elemento preponderante incidir sobre o valor da operação, como um todo indivizível.

Em 1968, surgiu o Decreto-Lei n. 406, com força de lei complementar, procurando resolver a tormentosa questão mediante a adoção de uma regra prática. Como a recém-promulgada Constituição de 1967 estabelecera que os Municípios tinham competência para instituir o ISS sobre serviços de qualquer natureza "definidos em Lei complementar", o Decreto-Lei n. 406/60, dispôs:

"Artigo 3º - O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º - Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao Imposto de Circulação de Mercadorias".

Como se disse, o Decreto-Lei n. 406/68 veio tentar resolver a questão mediante uma regra prática. Diante de uma operação mista, não caberia mais ao intérprete perquirir, mediante juízos necessariamente imprecisos, se preponderava uma prestação de serviços ou um fornecimento de mercadorias. Bastar-lhe-ia compulsar a lista. Se a operação ali estivesse contemplada, apenas o ISS incidiria, exceto quando expressamente ressalvada a incidência do ICM na própria lista. Se não, caberia a incidência do ICM, caso houvesse fornecimento de mercadoria acoplado à prestação de serviços. Qualquer dos impostos incidiria sobre o valor da operação, não havendo por que separar a parcela do preço correspondente a mercadorias da parcela atinente aos serviços, mediante juízos inevitavelmente subjetivos.

Essa regra, de inegáveis virtudes práticas foi, lamentavelmente viciada pela nova redação que o Decreto-Lei n. 834/69 deu ao parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68.

Receoso de que a redação primitiva abrigasse uma inconstitucionalidade, ao admitir tão candidamente, que o ICM incide sobre serviços, o Decreto-Lei n. 834/69 corrigiu a redação do parágrafo 2º para:

§ "2º - O fornecimento das mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista, fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias".

A emenda se mostrou pior do que o soneto, pois, diante desse texto, o E. Supremo Tribunal Federal concluiu que, nas operações mistas, envolvendo serviços não previstos na lista, o ICM poderia incidir, mas apenas sobre a parcela do preço atinente ao fornecimento de mercadorias, "abstraindo-se a parcela referente aos serviços prestados", como esclareceu o Ministro CARLOS MADEIRA.

Voltamos, assim, à estaca zero: diante de uma operação envolvendo de modo indivizível, fornecimento de mercadoria e prestação de serviço, cumpre separar o valor de um e de outro desses elementos. Entretanto, não se dispõe de um critério preciso para proceder a essa separação, que, aliás, será sempre arbitrária, por não corresponder à natureza das coisas.

O Projeto de Constituição aprovado pela Comissão de Sistematização, em julho de 1987, preconizava a unificação da tributação das operações relativas à circulação econômica, instituindo um imposto sobre circulação de mercadorias e serviços da competência dos Estados e do Distrito Federal (cf. art. 272, III, do projeto).

Essa unificação não prevaleceu afinal, pois, como todos sabemos, figuram no texto constitucional dois impostos: o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Entretanto, a Constituição de 1988 teve o mérito de resolver o problema da tributação das chamadas operações mistas, como se vê do artigo 155, parágrafo 2º, IX, b, que dispõe:

"O imposto previsto no inciso I, a (ICMS) incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios".

Eis, então, resolvida a questão que se instaurou com a pobre redação do parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68. Por disposição constitucional, na hipótese em foco, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, abrangendo também, portanto, a parcela relativa à prestação de serviços.

Se não estivesse, como está, claríssimo no texto, o comando constitucional ficaria mais claro ainda pelo exame dos trabalhos parlamentares. Verifica-se que o citado dispositivo da Constituição resultou de emenda proposta pelo Deputado FRANCISCO CARNEIRO, com a seguinte justificação:

"A emenda visa a evitar conflitos na tributação das chamadas operações mistas, em que, simultânea e inseparavelmente, coexistem o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

É básica no Sistema Tributário Brasileiro a regra, aliás consagrada no Substitutivo recém-aprovado pela Comissão de Sistematização, segundo a qual, em casos de operações mistas, incide tão-somente o imposto municipal, se os serviços estiverem incluídos na lista aprovada pela Lei Complementar. Se não o estiverem, incidirá sobre a operação mista apenas o imposto estadual.

A redação que o Substitutivo deu ao inciso II do artigo 184 - justificadamente preocupada em tornar certo que o imposto estadual incidirá sobre "a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação" - corre o risco de ser considerada exaustiva. Se o for, não poderiam os Estados cobrar o imposto a que se refere o inciso II do artigo 184 (o ICMS) sobre a parcela do preço das operações mistas correspondentes ao valor dos serviços simultaneamente prestados. Com efeito, em matéria de prestação de serviços, o referido imposto estadual só poderia incidir sobre transportes interestaduais e intermunicipais e comunicações, caso prevaleça tal interpretação estrita.

Convém, portanto, evitar que uma eventual interpretação considerando exaustiva a disposição do inciso II do artigo 184, venha a criar óbices à tributação, pelos Estados, e por seu valor integral, de inumeráveis operações mistas não compreendidas na competência dos Municípios que vem sendo de há muito, pacificamente, objeto da incidência exclusiva do ICM."

É de se concluir, portanto, que, em face do artigo 155, parágrafo 2º, IX, b da Constituição de 1988, o parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68 não mais vigora, pelo que não mais podem prevalecer os entendimentos, fundamentados em sua pobre redação, que concluíam incidir o ICM apenas sobre a parcela do valor das operações mistas, referentes ao fornecimento de mercadorias, abstraindo-se o que se referisse a prestação de serviços.

Hoje, por disposição constitucional, o ICMS incide, na hipótese, sobre o valor total da operação, inclusive sobre a componente desse valor relativa a serviços, caso a operação não esteja compreendida na competência tributária dos Municípios.

Não é certo afirmar que a competência dos Municípios para tributar serviços se estende por todas as espécies de serviços, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Há ainda um outro limitador da competência tributária dos Municípios, esquecido pelo intérprete apressado, que veiculou tal afirmativa.

Com efeito, o inciso IV do artigo 156 da Constituição de 1988 atribui competência aos Municípios para instituir o imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar" (grifos nossos).

Como esclarece BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (*op. cit.*, p. 102), ao delimitar o campo de incidência do ISS, a Constituição "não esgotou sua função discriminatória de rendas tributárias, deixando para a lei complementar o arremate da descrição da competência dos Municípios".

Assim, quando se faz alusão a serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, entenda-se os serviços constantes da lista aprovada pela lei complementar invocada pelo inciso IV do artigo 156 da Constituição, ou seja, a Lei Complementar n. 56, de 1987.

## NOTAS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Arthur José Faveret Cavalcanti  
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

### SUMÁRIO

1. A configuração legal da substituição tributária. 2. Não há exigência de imposto antes do fato gerador. 3. Natureza do conceito de fato gerador. 4. Do mesmo fato gerador podem resultar uma ou mais obrigações tributárias. 5. Extraterritorialidade e substituição. 6. Compatibilidade com o princípio da não-cumulatividade.

1. O ICMS é um imposto multifásico, que incide nas diversas etapas de circulação de mercadoria desde a sua produção ou importação até o consumo. As formas usuais de substituição tributária consistem em exigir-se de um contribuinte não apenas o imposto correspondente à operação por ele praticada, como o referente a operações anteriores (substituição para atrás) ou postulantes (substituição para frente).

A substituição para atrás se confunde com o mecanismo do diferimento. Como se sabe, o imposto relativo a cada operação gera um crédito em favor do adquirente da mercadoria, que pode ser deduzido do imposto incidente sobre as operações por ele praticadas, para fins de determinação do montante ser recolhido aos cofres públicos. Basta, portanto, eliminar a incidência em alguma operação e o correspondente crédito em favor do adquirente da mercadoria para que este tenha de pagar, na etapa subsequente, o imposto relativo à operação anterior. Consiste nisso a chamada substituição para atrás. Em certas operações envolvendo cooperativas ocorria e ainda ocorre essa forma de substituição tributária (art. 14 do Decreto-Lei n. 406/68, com a redação da Lei Complementar n. 25 e artigo 66 do Convênio ICM n. 66/88).

É a outra modalidade de substituição, a chamada substituição para a frente que constitui o objeto do presente estudo. Consiste ela em obrigar-se um contribuinte a pagar, não apenas o imposto relativo à operação por ele praticada, como o referente à operação ou operações posteriores. Como não se conhece o valor das operações posteriores, o legislador, em tais casos, adota, como base de cálculo, o preço de venda a varejo da mercadoria, fixado pelas autoridades governamentais ou pelo próprio vendedor, ou o preço cobrado por este (com os encargos transferidos ao adquirente, como fretes e seguros) acrescido de um percentual a título de margem de lucro estimada para a operação ou operações seguintes.

Até o advento da Lei Complementar n. 44/83, a substituição para frente era considerada contrária ao artigo 128 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo admite que a lei atribua a responsabilidade pelo pagamento do tributo a uma pessoa diferente do contribuinte, desde que, no entanto, vinculada ao fato gerador. Na substituição para a frente, o responsável pelo pagamento do tributo, que se reputa incidir sobre as operações subsequentes, não tem qualquer relação com estas. Daí as decisões judiciais no sentido de que essa modalidade de substituição seja vedada pelo CTN<sup>1</sup>. Entende-se, porém, que, com o advento da Lei Complementar n. 44/83, o artigo 228 do CTN sofreu derrogação, de modo admitir-se que, pelo menos nas hipóteses de que cogita a citada lei complementar, o responsável pelo imposto não tenha vinculação com o fato gerador. O Convênio ICM n. 66/88, que, por força do disposto no artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições