

As operações mistas vinculadas e desvinculadas para efeitos de determinação da competência tributária

O atual desenho superior do sistema tributário brasileiro, cujas primeiras linhas foram traçadas pela Emenda Constitucional n. 18/65, sempre teve nas zonas de confronto entre as competências estaduais e municipais para impor tributos sobre serviços seus contornos jurídicos de mais difícil regramento, não poucas tendo sido as soluções de lei maior e complementar adotadas e abandonadas. Nem por isto os problemas exegéticos desapareceram, menos pela sua densidade intrínseca e mais pelas diversas visões que a doutrina pretende emprestar ao sistema nacional (1).

O constituinte da Emenda n. 18/65, ao perceber ser inerente a todo o fornecimento de mercadorias, prestação de serviços a embasar-lhe, assim como não haver prestação de serviços que não implique fornecimento de bem material ou imaterial, expôs, pelo artigo 15, o mecanismo divisor das competências tributárias, remetendo à legislação complementar e a particular separatista.

Estava o dispositivo assim redigido:

"Art. 15 - Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. § único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12".

A Comissão de Reforma Tributária assim se referiu ao texto normativo:

"Cumpra apenas esclarecer que o § único é uma disposição acautelatória, que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiram em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no imposto estadual" (2).

Tendo o Brasil optado por uma rígida discriminação de competência impositiva no concernente aos impostos, a fim de compatibilizar situações jurídicas de zonas fronteiriças turbulentas, houve por bem, no referido dispositivo, reconhecer:

a) a competência divisível sobre serviços e circulação de mercadorias da União, Estados e Municípios;

b) a necessidade de criação de instrumental legislativo capaz de dirimir conflitos.

Acresce-se que, à época, o constituinte aderira à solução de remeter o mero estabelecimento de critérios distintivos das operações mistas ao legislador complementar, mais tarde substituí-

da, mesmo antes da Constituição de 1967 ganhar eficácia normativa, pela rígida conceituação (3).

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, entretanto, não alteraram, substancialmente, a linha norteadora da criação institucional das competências impositivas.

A lei complementar foi chamada para separar as operações sujeitas ao ISS daquelas sujeitas ao ICM, determinando as fronteiras máximas de incidência municipal e transformando em residual a competência dos Estados em tributar serviços daqueles não compreendidos na definição da lei complementar ou na esfera expressa da competência federal, sobre permitir imposição concorrente para certas operações mistas. Não todas.

Ficou, portanto, o artigo 24 item II da Emenda Constitucional n. 1/69 assim redigido:

"Art. 24 - Compete aos municípios instituir imposto sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar", tendo os Decretos-leis 406 e 834/69, ambos com eficácia de lei complementar, em seus artigos 8.º e 1.º § 3.º, conformedo o campo de atuação das outorgas de competência, os quais receberam a seguinte redação:

"Art. 8.º - 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";

"Art. 1.º - O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

§ 3.º - O imposto não incide:

III - sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8.º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados" (redação dada pelo art. 3.º, I, do DL 834/69) (4).

Os dispositivos acima enumerados provocam, de imediato, a reflexão de que o CTN, a rigor, permite a partição da carga tributária, em impostos sobre o patrimônio e a renda e impostos sobre circulação de bens e serviços, não obstante falar em divisão quadripartida

(comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e especiais). É que, em verdade, os impostos sobre comércio exterior, produção e circulação e os especiais conhecidos são impostos sobre a circulação de serviços e bens.

Segue, aliás, tal concepção normativa a melhor escola, não sendo despidendo lembrar-se que o IVA, adotado pela maioria dos países signatários do acordo de Roma, incide, simultaneamente, sobre os serviços, a comercialização e a produção, não obstante um único instrumento impositivo (5).

Ora, se o constituinte brasileiro houve por bem substituir critérios de conformação das operações mistas por definição taxativa da competência de Estados ou de Municípios, a evidência, objetivou eliminar os conflitos pertinentes, aliás, a segunda mais relevante função da lei complementar, assim plasmada, em seus contornos, na Constituição Federal:

"Art. 18 - ...

§ 1.º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar" (6).

Dois critérios, todavia, foram mantidos e passaram a influenciar a conformação complementar, ou seja, a necessidade de discriminação expressa de serviços e fornecimento de mercadorias indissociáveis ou a outorga, pela teoria da preponderância, da referida competência a "Estados" ou a "Municípios".

Exemplo típico da primeira hipótese diz respeito ao serviço de "buffet", em que o serviço é incidido pelo ISS e a alimentação e bebidas fornecidas pelo ICM (item 29 da Lista de Serviços):

"29 - Organização de festas; "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM)".

Em relação à segunda hipótese, podemos exemplificar com a lustração de bens móveis (item 24), que poderá estar na competência dos Municípios ou do Estado, na medida em que for requerida pelo usuário final ou pelo fabricante de móveis. Se a lustração for utilizada pelo detentor do bem, o valor do serviço é superior ao custo do produto, razão pela qual, pela teoria da preponderância, o ISS incidirá por inteiro. Se pelo fabricante de móveis, a operação comporá o processo de produção e o valor final do

móvel superará de muito o valor do serviço prestado, razão pela qual sobre o conjunto incidirá o ICM (7).

A teoria da preponderância, à evidência, reduziu, consideravelmente, a extrema dificuldade de quantificar os valores que serviriam de base de cálculo para um ou outro tributo, equacionando, na maior parte das vezes, de forma coerente, os conflitos de competência decorrentes da realidade clara de que não há serviço prestado que não implique fornecimento de bem material ou imaterial, nem há circulação de mercadorias que não se alicerce em serviço prestado (8).

Até o momento, só temos cuidado das denominadas operações mistas, em que há prestação de serviços e fornecimento de mercadorias, simultaneamente em uma única operação. As operações mistas, que são regidas pelas teorias da "preponderância" ou "expressa discriminação", são operações de indissolubilidade difícilíssima, pois se interpenetram, não poucas vezes, representando a mesma formulação negocial encampada pelo Direito.

Assim é que o "buffet" organizado é pouco provável sem fornecimento de bebidas e alimentos, razão pela qual o contrato operacional pressupõe serviço, que se justifica na medida em que termina por ofertar os alimentos e bebidas pertinentes. O serviço, a rigor, é aquele destinado ao fornecimento de tais mercadorias e tem sentido na medida em que se completa com a referida oferta.

Outras operações existem, entretanto, em que a desvinculação é absoluta. O item 35 da Lista de Serviços coloca sob a égide da competência municipal a elaboração de desenhos, textos e materiais de publicidade. Os "royalties" pagos sobre desenhos, transformados em material de publicidade que acompanha cada produto, mesmo que vinculados ao faturamento normal dos mesmos, não constituem base de cálculo do ICM, posto que tais "royalties" estão sujeitos ao ISS e as operações a que se referem não são mistas e indissociáveis, mas mistas-desvinculadas, isto é, são operações diversas que terminam por confluir para idêntica finalidade (9).

Exemplo típico são as "griffes" das roupas atuais, que determinam o preço da mercadoria não pelo seu valor intrínseco, mas por seu valor publicitário. A remuneração a seus criadores, mesmo que vinculada ao faturamento, está sujeita ao ISS e não ao ICM, pois são duas as operações, a saber: a de cessão dos desenhos, sujeita ao ISS, e a de venda das mercadorias, sujeita ao ICM (10).

Ora, tais operações distintas não pertencem à categoria das operações mistas vinculadas, em que o legislador optou por uma de duas teorias, a saber: da "expressa discriminação" (partição da competência tributária) ou da "preponderância" (exclusivo exercício de competência tributária por um dos entes tributantes sobre serviços). Pertencem à categoria das operações mistas desvinculadas, em que o serviço pres-

tado e incidido pelo ISS não é acrescido ao valor do faturamento da mercadoria alienada sujeito ao ICM.

Por todo o exposto, podemos concluir que:

1. o atual sistema tributário constitucional hospedou, mesmo no concernente às operações mistas, a técnica das competências exclusivas;

2. as operações mistas poderão ser de dupla natureza, a saber: operações mistas vinculadas e operações mistas desvinculadas;

3. no que se refere às operações mistas vinculadas, o legislador complementar estalou dois critérios, a saber: de incidência exclusiva de Municípios ou Estados sobre serviços e mercadorias (teoria da preponderância) ou dos Municípios sobre a circulação de serviços e dos Estados sobre a circulação de mercadorias (teoria da discriminação expressa);

4. no concernente às operações mistas desvinculadas, por serem compostas de operações distintas, que só têm em comum a concorrência para a mesma finalidade, as competências fluem, naturalmente, sendo municipal a incidente sobre a circulação de serviços e estadual sobre aquela referente às mercadorias (11).

(1) Bernardo Ribeiro de Moraes lembra tal origem, informando que: "No Brasil, o imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem por objeto a prestação de serviços, tomado este vocábulo no seu sentido econômico (a classificação dos impostos, na Reforma Tributária de 1965, foi econômica; conforme seções explícitas da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, do Código Tributário Nacional, ratificadas as denominações pelas posteriores Constituições). Portanto, o ISS tem por objeto a prestação de serviços, assim considerada a operação habitual e econômica (o imposto é sobre a circulação de bens), de uma pessoa para outra, de venda de bens imateriais, com ou sem o fornecimento de material. A expressão "bens imateriais" se opõe, como conceito, aos bens materiais ou corpóreos. Tudo quanto não for bem material pode ser classificado como bem imaterial ou serviço" ("Curso de Direito Tributário", diversos autores, Ed. Saraiva, 1982, pág. 374).

(2) "Segundo Relatório" in "Reforma Tributária Nacional", Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, vol. 17, 1.ª ed., 1966, pág. 96.

(3) Aliomar Baleeiro assim preleciona: "Apesar de caracterizados na CF, por exclusão, os serviços tributáveis pelos Municípios, o legislador federal, nos Decretos-leis 406/68 e 834/69, vem adotando a política de subordiná-los a uma lista anexa a esses diplomas, engindo-os taxativos. Mas a Constituição decerto não autoriza essa técnica legislativa senão por meio de leis complementares. Lei ordinária e decreto-lei não são meios adequados para instituição da lista em caráter taxativo e que, destarte, acotovela a inconstitucionalidade. O artigo 24, II diz: "... definidos em lei complementar" ("Direito Tributário Brasileiro", Ed. Forense, 10.ª ed., pág. 292).

(4) Em nosso parecer sobre "Fornecimento de alimentos por restaurantes e estabelecimentos similares", tecemos longas considerações sobre os referidos dispositivos, razão pela qual não as reproduziremos no presente estudo (DCI de 27.11.1984, pág. 13, 28.11.84, pág. 13, 29.11.84, pág. 11).

(5) Em "La taxe sur la valeur ajoutée" (Ed. Berger-Levrault) Jean Jacques Philippe historia a longa evolução do IVA desde 1917 (Taxes générales sur les affaires et taxes uniques spéciales) até a Lei n. 54.404 de 10.4.1954, que o

hospedou no direito francês, espalhando-se pelos demais países do mercado comum europeu. Em 1981, em Seminário sobre Reforma Tributária organizado pelo Congresso Nacional, sugerimos a adoção de idêntica solução, aglutinando-se a tripla competência impositiva em uma só, com divisão da arrecadação pelas três esferas federativas (Anais, págs. 180/192).

(6) Hamilton Dias de Souza ("Direito Tributário 2", Ed. Bushatsky, 1978, diversos autores), Gilberto de Ulhôa Canto ("Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6", Ed. Resenha Tributária, diversos autores, 1981), Luciano da Silva Amaro ("Direito Tributário n. 5", Ed. Bushatsky, diversos autores, 1976), Leon F. Szklarowsky ("Curso de Direito Tributário", diversos autores, Ed. Saraiva, 1982) entendem ser tripla a função da lei complementar, sendo a de estabelecer normas gerais a mais relevante.

(7) Está o item 24 da Lista de Serviços assim redigido: "24. Lustração de bens móveis (quando o serviço for prestado a usuário final do objeto lustrado)".

(8) Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, alocando ensinamentos de Aires Fernando Barreto, adotam posição semelhante ao afirmar: "Se serviço tributável, no direito brasileiro, é o 'esforço humano, desenvolvido em benefício de terceiro, com conteúdo econômico' (Aires Fernando Barreto, in "RD Tributário 6-53"), a base de cálculo do ISS só poderá ser uma medida compatível com esse conteúdo: o preço do serviço ou o seu valor. Como os serviços podem ser: a) puros, b) prestados com auxílio de instrumentos ou c) com aplicação de materiais (Aires Fernando Barreto, ob. cit.), a base do ISS abrangerá necessariamente a expressão ou significação econômica de todos esses elementos integrantes do conceito, sem exclusão alguma" ("Revista dos Tribunais", n. 571, pág. 39, parecer sobre a não-incidência nas fontes contratadas separadamente).

(9) Sobre estarem sujeitas ao Imposto sobre a Renda na Fonte (artigos 231 a 234 do Decreto n. 85.450 de 04.12.1980) e reguladas pela Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda, sujeitam-se ao ISS, estando o item 35 assim redigido: "35. Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio".

(10) Apripio de Carvalho e Silva, sobre a divulgação de desenhos por qualquer meio, esclarece: "Divulgação de textos, desenhos e outros materiais deve ser entendida como o ato de levá-los ao conhecimento do público, através do rádio, televisão, jornal, anúncios luminosos, folhetos distribuídos nas ruas, balões, com inserção de nomes de produtos ou de casas comerciais, alto-falantes, discos, cartazes, brindes.

Adverte-se, porém, que só se cuida dessa divulgação a nível municipal. Extravassando a área municipal, submete-se a imposto da União. Em não tendo o imposto sobre comunicações sido criado, por ora, não haverá incidência de tributo (imposto) algum" ("Comentários ao CTN", vol. 4, diversos autores, Ed. IBET e Resenha Tributária, págs. 59/100, 1978).

(11) Geraldo Ataliba e Cleber Giardino são contundentes na defesa do princípio das competências exclusivas, ao dizer: "Fosse hoje consentida essa inclusão ao Estado e, obviamente, nem por esse fato ficariam (União e Municípios) inibidos de exigir o ISS naturalmente incidente sobre esses valores. O 'bis in idem' que se configuraria absolutamente intolerável, pelo princípio da exclusividade que cerca a repartição constitucional de competências tributárias - necessariamente implicaria a destruição do sistema" ("Revista dos Tribunais", n. 571, pág. 39, parecer sobre a não-incidência nas fontes contratadas separadamente).

* Professor Titular de Direito Econômico da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.