

Sandro Miguel Jr.: Incidência do ISS sobre atividades mistas

Atividades, operações ou contratos mistos são aqueles onde mercadorias são fornecidas com serviços ou de mercadorias.



Independente da ordem entre mercadorias e serviços,

essas operações suscitaram a seguinte dúvida nos aplicadores do direito positivo: deveriam elas ser objeto de tributação pelo ISS ou pelo ICMS?

Algumas soluções foram propostas. A primeira delas diz respeito à possibilidade de segregação das receitas oriundas da prestação dos serviços das receitas advindas do fornecimento de mercadorias.

Em sendo possível destacar, por exemplo, via nota fiscal, o preço do serviço prestado e o valor pago pelo fornecimento dos produtos, seria devida a incidência tanto do ISS quanto do ICMS, tendo em vista a existência de dois fatos imponíveis, distintos e autônomos entre si.

Assim, o Fisco poderia segregar as operações para fins de incidência do ISS e do ICMS, sendo a base de cálculo do ISS restrita, obviamente, ao preço do serviço.

Uma segunda solução proposta leva em consideração da preponderância, no bojo do contrato misto, de uma obrigação de fazer ou de uma obrigação de dar.

Desta forma, não sendo possível esse destaque do serviço e da mercadoria, incidiria somente o ICMS caso a obrigação de dar fosse a preponderante e somente o ISS na hipótese de predominar a obrigação de fazer.

Contudo, nessa solução, caso os produtos fornecidos com a prestação de serviços fossem objeto de venda, isto é, nova circulação, seria devida somente a incidência ICMS, não sendo possível ao Fisco segregar as operações para fins tributários.

Nesse sentido, há um precedente da 1ª Turma do STF, em acórdão de relatoria do ministro Dias Dias Toffoli:

"Agravamento regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. "1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS "sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria". 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: 1) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e 2) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 3. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 4. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 5. Agravamento regimental não provido [\[1\]](#)".

Entendemos que o critério da preponderância, pela sua casuística e subjetividade, não fornecia segurança jurídica aos contribuintes.

A terceira solução foi adotada no julgamento das ADI's nº 1.945/MT e nº 5.659/MG [\[2\]](#), em fevereiro de 2021, onde foi resolvida pelo STF a controvérsia a respeito a incidência do ICMS ou ISS na operação de licenciamento e cessão de uso de *software*. No caso, decidiu-se pela incidência tão somente do ISS, com fundamento, entre outros dispositivos, no artigo 155, §2º, IX, 'b', da Constituição Federal.

Prescreve esse dispositivo que o ICMS incidirá também "sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios".

Observa-se na parte final desse enunciado prescritivo que a incidência do ICMS em operação mista só tem lugar quanto aos serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, obviamente, relativa ao ISS.

O inciso III do artigo 156 da Constituição da República prescreve que compete aos municípios instituir impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar".

Os serviços passíveis de tributação pelo ISS são somente aqueles definidos na lei complementar referenciada por esse inciso. Trata-se de condição, eleita constitucionalmente, para o exercício dessa competência tributária pelos Municípios, a previsão do serviço em lei complementar.

Atualmente, essa lei complementar é a LC nº 116/03 [3]. Desta forma, os Municípios não podem instituir ISS sobre serviços não previstos na lista anexa à esta lei complementar.

Pela redação do referido artigo 155, §2º, IX, 'b', verifica-se que em se tratando de operações que envolvem o fornecimento de mercadorias e serviços, a tributação pelo ICMS é residual, isto é, quando não prevista a operação na lei complementar da parte final do inciso III do artigo 156.

Por outro lado, uma vez prevista a operação na lei complementar, atualmente, na lista de serviços anexa à LC nº 116/03, esta somente poderá ser onerada pelo ISS.

A nosso ver, esse entendimento é acertado, pois atende às demandas de segurança jurídica da tributação, haja vista a eleição de um critério objetivo, em conformidade com os imperativos de legalidade e tipicidade para a definição da incidência do ISS ou do ICMS.

Também está de acordo com as diretrizes do sistema constitucional brasileiro, uma vez reforça os cofres públicos do municípios, prestigiando a autonomia municipal.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, confirmando esse entendimento, decidiu pela incidência do ISS na inserção de textos publicitários e de propaganda em qualquer meio [4]. Assentou-se que, mesmo em se tratando de uma atividade mista, o entendimento do Supremo é que a tributação seja realizada pelo ISS. Desta forma, foi afastada a incidência do ICMS-Comunicação.

É de se concluir então que, encontrando a operação mista previsão na lei complementar que define os serviços sujeitos à incidência do ISS, tal operação somente poderá ser tributada por esse imposto, estando afastada incidência do ICMS nesse caso.

[1] AI 803296 AgR, relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013.

[2] Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-18/incide-iss-nao-icms-operacoes-sofware-decide-supremo>>. Acesso em 18/05/2022.

[3] Artigo 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, *tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

[4] Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-mar-14/insercao-textos-desenhos-publicidade-tributavel-iss>. Acesso em 18/05/2022.

Date Created

26/05/2022