IMPÔSTO MUNICIPAL SÔBRE SERVIÇOS — HOSPITAIS — IMPÔSTO SÔBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — OPERAÇÃO MISTA

— O fornecimento de alimentação pelos hospitais não é, como em estabelecimentos mercantis, o objeto essencial de suas atividades, mas apenas um acessório do serviço hospitalar.

— Não estão sujeitos ao impôsto sôbre circulação de mercadorias, mas tão sòmente ao impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, os hospitais, casas de saúde, pronto-socorro e ambulatórios.

PARECER

I

A atividade dos hospitais, casas de saúde, prontos socorros e ambulatórios deve ou não ser considerada como de prestação de serviços, sujeita ao impôsto municipal sôbre serviços de qualquer natureza, mesmo quando acompanhada do fornecimento de medicamentos e refeições aos internados? ou nessa atividade deve distinguir-se a prestação de serviços do fornecimento de medicamentos e refeições aos internados, sujeita aquela ao impôsto sôbre serviços e êste fornecimento ao ICM? Pede-se considerar a hipótese em que a diária hospitalar engloba tudo, inclusive remédios, e a hipótese em que os medicamentos fornecidos aos pacientes em razão do tratamento que lhes é prescrito, não se compreendem na diária, sendo pagos em separado.

2. Pode essa atividade quando acompanhada do fornecimento de medicamentos e refeições aos pacientes, ser considerada de caráter misto, nos têrmos e para os efeitos do disposto no § 2.º do artigo 71 do *Código Tributário Nacional,* com a redação que lhe foi dada pelo artigo 3.º, alteração 8.ª, do *Ato Complementar* n.º 34, de 30 de janeiro de 1967?

3. O fornecimento de refeições aos acompanhantes dos pacientes está sujeito ao ICM?

4. Pode o Estado, em qualquer hipótese, exigir o ICM de instituições de assistência social que mantenham hospitais, ou estão elas protegidas por imunidade constitucional?

II

1. A Constituição federal estabelece no art. 25, item II a competência dos Municípios para decretar impôsto sôbre "serviços de qualquer natureza *não compreendidos* na competência tributária da União ou dos Estados, *definidos em lei complementar*".

A característica fundamental dêste preceito em relação ao impôsto municipal é a de erigi-lo em impôsto de *competência privativa.* Isto é, desde que enquadrado um serviço dentro de sua esfera, a competência do Município exclui qualquer outra.

Da competência privativa, necessàriamente — esclarece AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO — provém uma dúplice decorrência:

"Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado impôsto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto vale dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível *erga omnes,* no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga" [1]

2. É certo que a Constituição, ao dar aos Municípios a *competência privativa* no caso, o fêz para uma área bastante reduzida e mediante duas balizas bem precisas, dizendo que cabe aos Municípios o impôsto sôbre *serviços de qualquer natureza.*

(1.ª) não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados,

(2.ª) definidos em lei complementar.

[1] *Sistema Tributário Brasileiro* — Discriminação de Rendas, edições financeiras, Rio, 1965, p. 38.

3. Portanto, o que é constitucionalmente relevante, é constatarmos dentro dessas balizas constitucionais, quais os serviços que foram atribuidos aos Municípios, com a cláusula da exclusividade.

Comecemos por verificar a primeira limitação. Quais os serviços que estão compreendidos na competência da União ou dos Estados e portanto intributáveis pelos Municípios?

4. Continuando a discriminação *expressa* dos impostos que compõem o Sistema Tributário Nacional, a Constituição autorga à União, especìficamente, o "impôsto sôbre os *serviços* de transporte e comunicações", mas ainda, de um modo genérico, concede também à União a tributação sôbre o "serviço" (mão de obra, fornecimento de trabalho) que se integra no processo de industrialização, ao dar-lhe competência para tributar os "produtos industrializados" (IPI).

5. Já na esfera estadual não existe, especìficamente, impôsto sôbre *serviço*. Os serviços compreendidos na esfera de competência estadual são sòmente aqueles que se *integram* no ciclo das comercializações das mercadorias e desta forma vão se sujeitar ao I.C.M.

Portanto, quaisquer *serviços* suscetíveis de serem tributados pela União e/ou pelos Estados, sejam em atividades exclusivamente de prestação de seviços, sejam em atividades de industrialização ou comercialização, estão excluídos da competência impositiva municipal.

6. Os bens materiais (produtos, mercadorias) só são produzidos ou comercializados com o concurso de bens imateriais (trabalho, serviço).[2] Mas êstes bens imateriais não são suscetíveis de serem tributados pelos Municípios, se não constituírem a essência da atividade. Associados à atividade de industrialização ou de comercialização de produtos e mercadorias, o seu valor passa a integrar a base de cálculo de impostos privativos da União ou dos Estados.

7. Dado êste ponto de interpenetração, o constituinte entendeu necessária mais uma regra jurídica de técnica tributária, e com muita clarividência e precisão incluiu o segundo e último requisito: o de que os *serviços* tributáveis pelos Municípios fôssem prèviamente os definidos em lei complementar da Constituição, isso é, *ex lege*.

8. Desta maneira a Constituição retirou dos Municípios a competência legislativa plena (cf. art. 6.º do *C.T.N.*) para definir o campo de incidência. Trata-se de atribuição de competência dependente de lei complementar, que no caso tem exatamente a função de evitar o *conflito de competências e regular a limitação do poder tributário* (cf. art. 19 § 1.º da Constituição).

Portanto, os "serviços de qualquer natureza", outorgados aos Municípios, são apenas aquêles que não configurem "por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados" (art. 71 do *C.T.N.*) e que obedeçam à prévia definição da lei complementar.

9. Como se vê, foi extremamente cuidadoso o legislador constituinte ao estabelecer tais e tantas limitações para êsse impôsto municipal. É o único impôsto atribuído mediante competência condicionada à prévia e específica definição de lei complementar.

Para bem se compreender esta precaução, é suficiente comparar-se o art. 25, item II da Constituição de 1967, com o seu correspondente modêlo, oriundo da Emenda Constitucional n.º 18, que assim dispunha:

"Art. 15 — Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único — Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12"

Pois bem.

10. Vê-se, nìtidamente, o alcance dêste parágrafo, ao mandar estabelecer critérios para distinguir as atividades sujeitas ao I.C.M. das atividades sujeitas ao I.S.Q.N.

Nada mais elucidativo, neste particular, do que a justificativa do *Segundo Relatório da Comissão de Reforma* para introdução dêste requisito de *definição por lei complementar*, nestes têrmos:

"Cumpre apenas esclarecer que o parágrafo único é uma disposição acautelatória, que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no impôsto estadual de que trata o art. 13 do texto revisto"[3]

[2] cf. RIBEIRO DE MORAIS, Bernardo *In* Impôsto Municipal sôbre Serviços, *Revista de Direito Público*, n.º I, 1967, Ed. *Revista dos Tribunais*.

[3] *Reforma Tributária Nacional*, Rio, Publicação n.º 17 da Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 96.

O esclarecimento desta disposição *acautelatória* do parágrafo único, que corresponde ao final do art. 25, item II da Constituição é suficiente para dirimir qualquer dúvida. Não houvesse a definição em lei complementar, sempre que o serviço fôsse combinado com o fornecimento de mercadoria, tal operação *Incidiria* no Impôsto de Circulação de Mercadorias.

11. Tal cautela é uma decorrência da premissa adotada pela Reforma, de atribuição de competência tributária, de maneira a impedir ou evitar, a dupla ou pluri-incidência de diferentes impostos sôbre uma mesma base econômica. Da mesma maneira, é um obstáculo à tentativa de invasão de competência tributária constitucional que já é tendência histórica ser proibida em nosso sistema tributário. Esta precaução, todavia, não teve a finalidade precípua de impedir esta invasão de competência, uma vez que ela já é genèricamente proibida. Seu significado é impedir que se configure o acúmulo de incidências sôbre uma idêntica base econômica.

12. Porisso, como regra geral, o que se procurou alcançar foi a *incidência de um impôsto com exclusão do outro*. Em segundo lugar, nos casos em que a atividade consistia *essencialmente* no fornecimento *simultâneo*, e mais ou menos *equitativo*, de serviços e mercadorias, a regra proposta foi inicialmente a de repartir-se o valor da operação, calculando-se, sôbre 50% do valor, o impôsto sôbre serviços e sôbre a outra metade, o impôsto de circulação de mercadorias.

13. É importante para a compreensão deste critério, evaminar o *conceito legal da operação mista*, antes e depois da vigente Constituição, por fôrça da alteração do *Ato Complementar* n.º 34, de 30 de janeiro de 1967, posterior, portanto, à Lei Maior, já promulgada a 24 de janeiro de 1967.

O § 1.º do art. 71 da Lei n.º 5.172/66, que é o *Código Tributário Nacional* (por fôrça do disposto no art. 7.º do *A.C.* n.º 36/67) definia o que se considera *serviço*, dividindo-o em três atividades.

O § 2.º, do mesmo art. 71, estabelecia:

"As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias, serão consideradas de caráter misto para efeito de aplicação do disposto no § 4.º do art. 53, salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade".

Assim, o que preceituava êste parágrafo, era que *qualquer das atividades*, desde que não fôsse o serviço o seu objeto essencial e êste não representasse mais do que 75% (setenta e cinco por cento) de sua receita média mensal, seria considerada *operação mista* e desta maneira sujeita não só ao I.S.Q.N. mas também ao I.C.M.

Fácil é compreender, que êste conceito amplo de "operação mista", continha dois grandes defeitos: primeiro a sua aplicação prática seria quase impossível, tantos os conflitos que iriam surgir nas relações entre Fisco e Contribuintes e também entre os fiscos estaduais e municipais; segundo e talvez ainda mais grave, fraudaria uma das premissas da Reforma Constitucional permitindo, de modo generalizado, a interpenetração de incidências sôbre uma *mesma base econômica* e ainda enfraqueceria, neste setor, a rigidez constitucional de atribuições privativas de competência, por meio de fatos geradores bem definidos, possibilitando invasões destas competências.

14. Para atender ao disposto no art. 25, item II *in fine* da Constituição, o art. 3.º (alteração 7.ª e 8.ª) do *Ato Complementar* n.º 34, deu nova redação ao disposto nos § 1.º e 2.º do art. 71 da Lei n.º 5.172/66, que atendia então ao disposto no art. 15 § único da Emenda Constitucional já citada. Com esta nova redação, temos hoje a matéria consolidada no *Código Tributário Nacional*, da seguinte maneira:

"§ 1.º — Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço:

I — locação de bens móveis;

II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III — jogos e diversões públicos;

IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas a contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e emprêsas concessionárias de serviços públicos;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos".

§ 2.º — Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3.º do artigo 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade".

Acrescente-se ainda que, exatamente êste mesmo artigo (na Alteração 1.ª) do *Ato Complementar* n.º 34, ao descrever o fato gerador do I.C.M. incluiu nêle, taxativamente.

"o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares".

15. Do cotejo das disposições, um fato ressalta com evidência: Sòmente os serviços referidos no item IV do parágrafo 1.º são passíveis de ser considerados *operação mista*, ou ainda, sòmente êstes específicos *serviços* podem eventualmente ser partilhados e tributados por dois níveis de govêrno.

Das atividades definidas em *lei complementar* como sujeitas ao "impôsto sôbre serviços de qualquer natureza", *apenas e tão só* as enumeradas no item IV, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias e ainda com o limite e condição de percentagem e essencialidade da atividade, é que poderão *parcialmente* ser alcançados pelo impôsto estadual.

A hipótese de aplicação de *operação mista* é, pois, claramente de *exceção*. E é exceção aplicada aos casos que *realmente* se configuram como serviços incorporados às mercadorias e não aos casos de serviços prestados que, eventualmente, são acompanhados de mercadorias. No item IV todos os casos são de *serviços que se materializam nas mercadorias*. Assim, por exemplo, o serviço de beneficiamento ou consêrto, só pode ser feito em coisas ou mercadorias. Já, como no caso em tela, a atividade hospitalar é *prestar ou fazer serviços às pessoas*, que precisam *ou não* de alimentos e remédios.

A *operação mista* é uma exceção que realmente confirma a regra geral: a incidência do IPI e/ou ICM exclui a do ISQN (exceção em relação a ICM e ISQN: operação mista). Ou ainda, o ISQN só incide na operação ou atividade que não constitua fato gerador do impôsto de competência da União (IPI) ou dos Estados (ICM). (Exceção em relação ao ICM e ISQN: operação mista).

16. Tanto assim é, que todo o *serviço executado sôbre uma mercadoria*, desde que configure uma etapa do processo de fabricação, a ela se incorpora e não há que se falar em impôsto sôbre serviços, mas sòmente em IPI. Da mesma maneira, todo serviço prestado, que se relacione com mercadoria destinada à comercialização, não pode ser dissociado para efeito de incidência do ISQN. O valor representado por êste serviço se incorpora ao valor da operação de saída da mercadoria, que é a base de cálculo do ICM.

17. O cuidado do legislador em evitar os conflitos, delimitando claramente as áreas de incidência, foi ainda mais extremado, se verificarmos a alteração 1.ª do art. 3.º do *Ato Complementar* n.º 34 acima referido. Como se viu, atribuiu-se *exclusivamente* aos Estados, a tributação (ICM) sôbre o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, *nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.*

Veja-se que êste é um caso típico de operação mista por natureza. Mas o que existe nesta sistemática em exame, é, *única e exclusivamente*, operação mista legal.

Se esta atividade de fornecimento simultâneo de mercadorias e serviços não se enquadra no *conceito legal de operações mistas*, é óbvio que não podem, Estados e Municípios, tributá-las como se assim fôssem.

Como já se demonstrou, não cabe simultaneidade mesmo que parcial de incidências, quando não se trate de específica hipótese conceituada legalmente. Portanto, o legislador federal decidiu pender para um dos lados e o fêz para o lado estadual, talvez mesmo considerando que os Municípios têm 20% da arrecadação do ICM. O que esta opção feita, claramente demonstra, é a irrefutabilidade do princípio da exclusividade de um dos dois tributos.

18. Outro ponto a ressaltar e de grande relevância, é que o *Ato Complementar* número 34, ao restringir o alcance de operações mistas, incluiu por meio de *enumeração*, no fato gerador do ICM,

"o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares"

e não incluiu aí neste ról os hospitais, precisamente porque êstes não têm nenhuma similitude com aquêles. Esta técnica de tipificação casuística ou enumeração para o caso do *fornecimento de alimentação* significa que o fato gerador não se constitui apenas do fornecimento (elemento objetivo ou material do fato gerador) mas também da natureza ou qualificação do estabelecimento fornecedor

(sujeito passivo da obrigação tributária) [4]. Os hospitais ficaram excluidos desta tributação porque não são, *ex vi legis* sujeitos passivos do ICM.

Isto tudo é evidente. O fornecimento de alimentação pelos hospitais não é, *como naqueles estabelecimentos enumerados,* objeto essencial de sua atividade, mas apenas um acessório do *Serviço* hospitalar.

Portanto, a própria conceituação e enumeração do art. 52, item III do *C.T.N.* como lei complementar cogente ao Estado (com a redação do *A.C.* n.º 34) veda a êste cobrar ICM sôbre o fornecimento de alimentação feito pelos hospitais em conseqüência da prestação de seus serviços.

19. Estabelecidas estas premissas, passemos ao exame mais direto do caso em tela. Parece-nos meridianamente claro, que a atividade hospitalar, ao contrário da atividade dos restaurantes, não se configura como um caso impreciso e de limites conflitantes, entre a "prestação de serviços" e a "comercialização de mercadorias".

Trata-se de emprêsa com estabelecimento fixo, prestando serviço de assistência a pessoas através de profissionais e técnicos especializados. No dizer do *Dicionário da Língua Portuguêsa* de CALDAS AULETE: "Hospitalar — s.m. edifício ou estabelecimento onde se recebem e se tratam os doentes pobres em enfermarias próprias, e os que o não são em quartos ou enfermarias reservadas, pagando uma certa quota".

O *objeto essencial* da atividade é, pois, receber e tratar os doentes, prestando-lhes assistência necessária, por meio de pessoas, para isto habilitadas.

Sua atividade não é fornecer refeições e remédios. Estas são decorrências necessárias do internamento e do estado das pessoas e podem muitas vêzes não acompanhar o serviço prestado.

Os remédios e refeições fornecidos aos pacientes, como também *as refeições dadas eventualmente aos acompanhantes, aos médicos, enfermeiros e funcionários do estabelecimento* não constituem o objeto da atividade.

Os hospitais e congêneres, adquirem remédios e alimentos para uso na sua atividade de prestação de serviços, sendo portanto, em relação à circulação de mercadorias, os consumidores finais. Aquêles bens adquiridos deixam de ser *mercadorias* e passam a ser coisas [5]

Com a saída de *mercadorias* (remédios e alimentos) de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor para entrar em um estabelecimento prestador de serviços (Hospitais) operou-se a *consumição do fato gerador do impôsto.* O ICM aí devido foi suportado e integralmente pago (o que incluiu todos os *valôres acrescidos* nas anteriores operações) pelos hospitais que são prestadores de serviços.

20. Lembremos ainda que o atual ICM é substitutivo do I.V.C., e que ambos são essencialmente idênticos, diferindo, no problema da cumulatividade. Quanto ao fato gerador, não é despiciendo ressaltar a natureza mercantil da *saída de mercadorias* que se assemelha com o fato gerador do antigo IVC que eram *vendas e consignações de mercadorias* [6].

Ressaltado êste fato, serve como luva, ao caso, a solução dada já em 19 de dezembro de 1951 pelo Serviço de Consultas do Departamento de Receita, à consulta n.º 8.662, nestes têrmos:

"Consulta: Hospitais. Estão sujeitos ao impôsto de vendas e consignações, quando além da hospitalização, fornecem refeições e medicamentos aos enfermos, cujo preço é incluido no valor da diária ou cobrado separadamente?

Resposta: Não, pois que o fornecimento de refeições e medicamentos aos enfermos, quer estejam incluídos no valor da diária, quer sejam cobrados separadamente, não deixa em última análise de ser uma atividade accessória e indispensável à execução da principal — hospitalização — atividade esta não incidente no impôsto de vendas e consignações. Não se pode ocmpreender hospitalização, sem o con-

[4] AYALA, Perez de, *Derecho Tributario,* Editorial Derecho Financeiro, Madri, 1968, p. 148 e 150.

[5] Veja-se a distinção entre *mercadorias* e *coisas* em CARVALHO DE MENDONÇA, J. X. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro,* vol. V, primeira parte, itens 5 e 24.

[6] Veja-se o esclarecimento do Relatório da Comissão de Reforma, ob. cit. à p. 31, ao dizer: "impôsto sôbre circulação *mercantil,* substitutivo do atual impôsto de vendas e consignações" ... e à p. 48: "sôbre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza *mercantil* do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias".

seqüente fornecimento de remédios e refeições.

O título a que é cobrado êsse fornecimento, seja incluído no de "hospitalização", ou isoladamente no de "remédios" ou "refeições", não modifica a natureza da operação "assistência aos enfermos," mesmo porque, os hospitais fornecem refeições sòmente aos doentes e seus acompanhantes quando os houver, nunca a pessoas estranhas aos internados [7].

À vista de todo o exposto, assim respondemos aos quesitos formulados:

1) Sim. A atividade dos hospitais, casas de saúde, pronto socorros, e ambulatórios. não se sujeitam ao ICM mas apenas e tão só ao ISQN.

2) Não. As hipóteses de operação mista são exclusivamente as previstas no item IV do § 1.º do art. 71 do C.T.N., onde não se inclui a atividade consultada.

3) Não. É fornecimento acessório que acompanha a prestação do *serviço* hospitalar.

4) Como acima ficou exposto, a atividade hospitalar não incide no impôsto estadual (I.C.M.). Trata-se de caso de não incidência. Quando esta atividade fôr prestada por instituições de assistência social, nem mesmo a lei ordinária poderia tributá-la porque sôbre tal serviço foi excluido o próprio poder tributário, por fôrça da cláusula da imunidade, prevista pela Constituição federal, artigo 20, item III, letra c.

Êste é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 26 de novembro de 1968

Rui Barbosa Nogueira — Professor Catedrático de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

[7] *Revista Fiscal de São Paulo,* 1952 — Seção IVC e Imp. de transações, p. 83.