

fez, fornecendo material por ela produzido fora do local da obra, pagando para tanto o ICM e, pela prestação de serviços, nela englobada, o ISS, como também ficou, à saciedade, demonstrado, seja nas normas gerais de Direito Tributário, consagradas na legislação complementar, seja nas legislações ordinárias de ambos os tributos, já citadas.

19. Em decorrência necessária do exposto, e fundado legalmente nos argumentos aduzidos, inevitável e inexorável é a conclusão no sentido de que inexigível é o ICM pretendido no auto de infração, sobre as operações contratadas pela recorrida, sobre os serviços de instalação dos equipamentos, que vendeu, sobre os quais só pode incidir o ISS, pois sobre eles sempre incidiu tal tributo, desde 1968, até 30 de abril de 1971, já que, pelo fornecimento dos equipamentos, houve a incidência do ICM, que não é reclamado neste particular na ação fiscal.

20. Dai negar movimento ao recurso interposto pela digna Representação Fiscal, na pessoa do seu digno procurador, o Sr. Dr. Heitor Mayer, pois, a meu ver, a melhor tese jurídica, que se aplica à questão, inegavelmente é a sustentada e esposada pela decisão da 3.^a Câmara, deste E. Tribunal, por maioria de votos, em que figurou como Relator o inclito Juiz Dr. Luiz Fernando de Carvalho Accácio, sustentando que, na base de cálculo do ICM, não se pode incluir o preço cobrado nas instalações do serviço em causa, com exceção do fornecimento de mercadorias, produzidas pela recorrida fora do canteiro de obras.

Tal é o meu voto.

Câmaras Reunidas, em 24 de outubro de 1977.

a) Ylves José de Miranda Guimarães, Relator.

VOTO EM SEPARADO

Pedi vista do presente, bem como do proc. DRT-1 n.º 53560/71, em nome da mesma interessada, para melhor exame de seus elementos e mais aprofundado estudo das diversas questões neles suscitadas, feito o que passo a proferir meu voto, que servirá para ambos os feitos.

1. Reporto-me, inicialmente, ao brilhante voto do eminente Relator, ao qual aduzo, no tocante à matéria de fato, que, no proc. DRT-1 n.º 53560/71, foram juntados diversos contratos, lavrados entre a recorrida e empresas outras que não a «Cia. Telefônica Brasileira», e que, em vários dos negócios realizados, tanto com esta, como com as mencionadas empresas, também concessionárias de serviços públicos, foram celebrados dois contratos, um de fornecimento de materiais (compra e venda), outro de instalação dos mesmos materiais (prestação de serviços).

1.1. Fica aqui somente o registro, para melhor conhecimento da situação, eis que, segundo me parece, o fato da existência de dois contra-

tos, em lugar do contrato complexo analisado pelo inclito Relator, não modificaria a conclusão a que chegou S. Exa.

1.2. Esclareço, outrossim, que, no proc. DRT-1 n.º 53560/71, a ação fiscal abrange o período que vai de 1-1-67 a 30-4-71, o que me obrigará a recuar o exame do direito positivo ao lapso de tempo anterior à vigência do Decreto-lei (federal) n.º 406/68.

2. A Constituição do Brasil, de 1967, dispunha, em seu art. 25, II, competir aos Municípios a decretação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, de onde uma primeira observação, a de que o ISS nascia sem campo próprio e explícito de incidência, afirmando mesmo alguns que ele na verdade possuiria um campo negativo, ou marginal, no sentido de que era necessário, primeiramente, verificar-se se determinado serviço, ou situação, já não constituiria fato gerador de imposto federal ou estadual, para só então cogitar-se de sua submissão ao municipal. Mesmo assim, indispensável seria, ainda, sua definição em lei complementar, como previsto na parte final do dispositivo constitucional citado.

2.1. Uma segunda ponderação se impunha: no caso de dúvida, afastada estaria, de plano, a incidência municipal, uma vez que o ISS não poderia jamais disputar posições com qualquer imposto federal ou estadual, dada, exatamente, a indefinição de seu âmbito impositivo, aliada à própria indefinição de sua natureza e características, o que tudo o torna um imposto que somente tem assento se outro não incidir.

3. Regulamentando o inciso da Lei Maior, o Código Tributário Nacional, no art. 71 de sua redação original, estabeleceu que:

«Art. 71 — 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 que não configure, por si só, fato gerador de competência da União ou dos Estados.

§ 1.º — Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I — o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II — a locação de bens móveis (obs.: redação corrigida);

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

§ 2.º — 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 (obs.: corrigido para § 3.º: refere-se à base de cálculo do ICM), salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% da receita média mensal da atividade.»

4. O dispositivo teve vida efêmera e tumultuada, passando por sucessivas modificações, que começaram antes mesmo de sua vigência, com a edição do Decreto-lei (federal) n.º 28, de 14-11-66, até chegar-se ao Decreto-lei (federal) n.º 406, de 31-12-68, que o reformulou totalmente, já agora em bases mais sólidas e duradouras, que sofreram mais algumas alterações, porém não substanciais, através da expedição do Decreto-lei (federal) n.º 834, de 8-9-69.

4.1. Para não alongar desnecessariamente este voto, peço vênia para reportar-me ao esboço histórico que tracei, da evolução do direito legislado federal, no voto que proferi no proc. DRT-1 n.º 66043/69, cuja cópia acha-se juntada a ambos os processos ora sob julgamento.

4.2. No que tange à legislação estadual, anoto que, dada a natureza da matéria, sujeita, nos termos do mandamento constitucional, a regulamentação por lei complementar à Constituição, aquela se limita a reproduzir a esta, no que de fundamental, eis que não poderia, mesmo, inová-la ou dispor de maneira contrária.

5. Em face das dificuldades surgidas na aplicação das normas atinentes ao ISS, decorrentes, é bom que se frise, da indefinição de seu assento e da imprecisão de seu campo de atuação, optou o legislador complementar federal pela adoção de uma «Lista de Serviços», objetiva e taxativa, que passou a substituir, de forma prática e simples, o desejável conceito do fato gerador do tributo.

5.1. A providência foi instituída pelo Decreto-lei n.º 406/68, cujo art. 8.º estabeleceu que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço constante da Lista anexa.

5.2. Referida Lista, composta de 29 itens, foi alterada pelo Decreto-lei n.º 834/69, que a ampliou para 66 itens.

6. Desse rápido resumo (computada a remissão feita ao voto prolatado pelo signatário no processo citado), verifica-se que as operações realizadas pela recorrida, ora sob apreciação, processaram-se sob três regimes legais diversos, a saber:

6.1. de 1-1-67 até 31-12-68, sob o império do art. 71, do CTN, com as modificações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 28/66 e pelos Atos Complementares ns. 34, 35 e 36;

6.2. de 1-1-69 (data de vigência do Decreto-lei n.º 406/68) até 7-9-69 (véspera da data de vigência do Decreto-lei n.º 834, de 8-9-69), sob a regência do Decreto-lei n.º 406/68;

6.3. a partir de 8-9-69, sob o comando do Decreto-lei n.º 406/68, no que concerne aos aspectos substanciais do problema, e do De-