

Leio, também, as alegações da d. Representação Fiscal, subscritas pelo Dr. José Carlos de Souza Costa Neves.

VOTO

A r. decisão recorrida divergiu, a meu ver, do entendimento adotado pelas EE. 1.ª e 2.ª Câmaras por ocasião do julgamento dos procs. DRT-1 ns. 10.578/79 e 3.981/79, respectivamente, aquele relatado pelo i. Juiz Roberto Pinheiro Lucas, este relatado pelo i. Juiz Fernando José Labre de França.

Tratava-se, em ambos os casos, de "kits" para montagem de aparelhos eletrônicos, sendo o conjunto acompanhado de manual de instrução para montagem do mesmo. Também em ambos os casos as mercadorias haviam sido adquiridas do fabricante com isenção do ICM, a pretexto de aplicação do mencionado inc. LVI do art. 5.º do Regulamento do ICM aprovado pelo Dec. n.º 5.410/74. Mas os referidos julgados entenderam que tais mercadorias não se enquadravam no dispositivo de isenção, seja porque não podiam ser "qualificadas de brinquedos de caráter educativo, de pequeno rendimento, de reduzidas dimensões e de constituição grosseira" (proc. DRT-1 n.º 10578/79), seja porque havia "a preponderância dos 'kits' sobre os manuais", enquanto a lei paulista exigia não só a presença, mas a preponderância do livro técnico, para que se configurasse o direito ao benefício (proc. DRT-1 n.º 3981/79).

Ademais, neste último processo, a questão ligada ao princípio da não-cumulatividade, que decorreria da falta de recolhimento do ICM pelo fabricante, isto é, na etapa anterior, também, foi apreciada expressamente, consignando-se que o autuado poderia, "de futuro, pelas vias próprias, pleitear o direito a crédito de ICM que eventualmente venha a ser recolhido pela fabricante (...)", relativamente às entradas de tais "kits".

Isto posto e adotando os fundamentos destes dois r. julgados, conheço do pedido de revisão de fls. e lhe dou provimento, para restabelecer a exigência fiscal que fora mantida pela decisão de primeira instância, ficando, entretanto, o valor da multa arredondado para Cr\$ 33.510,00, de acordo com a legislação atual.

Sala das Sessões, em 2 de abril de 1984.

a) Antônio Carlos da Silva, Relator.

VOTO EM SEPARADO

Pedi vista deste processo para poder examinar seu conteúdo fático e jurídico sob um enfoque que me parece mais

próprio para a espécie e que é diferente daquele que até agora se adotou.

Vem-se aqui discutindo se os "kits" para montagem de receptores de rádio, objetivamente considerado, têm suas saídas oneradas ou não pelo ICM. Assim vista a questão, a resposta já está plenamente definida nas numerosas decisões deste E. Tribunal no sentido de que tais produtos não possuem as características dos "conjuntos para recreação com caráter educativo" a que se referia, na época, o art. 5.º do Regulamento do ICM em seu inc. LVI. Esses "kits", portanto, por si sós estão sujeitos ao gravame do ICM porque não contemplados com a isenção daquele dispositivo.

Acontece que o caso deste processo apresenta um elemento de caráter subjetivo que lhe muda os contornos em face da legislação tributária. Refiro-me ao fato de a recorrida ser, além de comerciante de publicações, também uma escola especializada em cursos por correspondência, entre os quais se inclui um de montagem de rádios.

E é no desempenho dessa atividade didática que ela promove saídas dos aludidos "kits", destinando-os aos seus alunos "para melhor desempenho de seu curso de montagem de rádio e para combinação perfeita de teoria e prática; no sentido de proporcionar um rápido aprendizado". Note-se ainda que, como prossegue informando a recorrida, sem que seja contestada, "sempre foi observado o princípio de: ser aluno regularmente matriculado no curso de rádio e dar-lhe, para seus experimentos na profissão, apenas um "kit" de rádio, os quais nunca foram cobrados do usuário final".

Como se vê, os "kits" cujas saídas são realizadas pela recorrida, têm por destinatários apenas seus alunos, e seu custo, para eles, está incluído no do próprio curso, visto que não são cobrados em separado.

Nos termos do art. 24, inc. II, da Constituição Federal, são fatos geradores do ISS, de competência municipal, os serviços não compreendidos na competência tributária da União, ou dos Estados, definidos em lei complementar. Para colocar tal definição, o Dec-lei federal n.º 406/68, cuja natureza de lei complementar é geralmente aceita, trouxe a si incorporada a Lista de Serviços (depois alterada pelo Dec.-lei n.º 834/69) que contempla em seu item 44 a hipótese de incidência "ensino de qualquer grau ou natureza", assim expressa, sem qualquer limitação ou ressalva. Vê-se, pois, que foi definido como fato gerador do ISS o fato econômico considerado por inteiro, sem os seccionamentos que em alguns casos aparecem e que eli-

minam do fato imponible partes do fato econômico, como acontece, por exemplo, no conserto de máquinas e aparelhos, na colocação de cortinas, ou na construção civil, em que o fornecimento de mercadorias, embora integrado na execução do serviço, não é elemento constitutivo do fato gerador. No caso do ensino, isto não acontece.

Assim, tem pleno cabimento a expressão textual do § 1.º, do art. 8.º do Dec.-lei n.º 406/68, assim expresso:

"Art. 8.º — O imposto, de competência dos Municípios,

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

Teríamos ainda, para considerar, o fato de ser o ensino a que se dedica a recorrida ministrado por correspondência e não pessoalmente, em classes regulares.

Singela como é, a expressão "ensino de qualquer grau ou natureza" me parece grandemente abrangente, a ponto de não se poder distinguir nível, natureza ou forma. Aliás, é esta a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes que, referindo-se ao item 44 da Lista de Serviços, diz: "O item em apreço abrange o ensino de qualquer nível: pré-escolar (maternal e jardim de infância); de primeiro grau; de segundo grau; e de terceiro grau." "O ISS incide sobre todas as modalidades de ensino: ginásial, normal, científico, técnico, superior, religioso, teológico, educacional, artístico, instrumental, militar, agrícola e outros." "Não importa se o estabelecimento é oficializado ou não por correspondência ou não" (g.n.).

Por todo o exposto, peço vênia para manifestar meu voto no sentido de julgar improcedente, no caso, a cobrança do ICM por estarem as operações em questão ao abrigo da não-incidência declarada no art. 4.º, inc. IX, do Regulamento do ICM. E, com isto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1984.

a) Cássio Lopes da Silva Filho.

RESUMO DA DECISÃO: revisão de julgado. Conhecido o recurso e, no mérito, negado provimento. Vencidos, quanto ao mérito, os senhores Antônio Carlos da Silva, Relator, Orlando Domeneghetti e Tabajara Acácio de Carvalho que davam provimento ao recurso para restabelecer a decisão de primeira instância. Os senhores Cesar Machado