

4. A Fiscalização acentua que os itens 46 e 47, da Lista de Serviços, não se aplicam, vez que a mercadoria se destina à industrialização e comercialização. O diferimento previsto no art. 53, do RICM, também não favorece a autuada, por aplicável a operações em que "aparecem sempre duas figuras: a do remetente-encomendante e a do industrializador". Não é a hipótese vertente: Cita o art. 260, do RICM, e aponta, em prol da ação fiscal, as respostas às Consultas ns. 9.253, 9.308, 10.906, 12.213 e 13.909.

5. O Dr. Representante Fiscal exarou o seguinte Parecer: "Reportando-me às manifestações fiscais, aguardo o desprovinimento do recurso".

VOTO

6. O parágrafo único do art. 15, da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, já estipulava que lei complementar deveria estabelecer os critérios para a distinção das atividades tributadas pelo ICM e das pelo ISS. O art. 71, do CTN, alterado pelo art. 3.º, do Ato Complementar n. 34, cuidava das famosas "operações mistas". Finalmente, foram editados o Dec.-lei n. 406/68 e o Dec.-lei n. 834/69. A propositura que se converteu no Dec.-lei n. 406 sobre este assunto teve a seguinte justificativa: "A parte relativa ao imposto de serviços altera de modo substancial a sistemática ora em vigor. O conceito de operações mistas tem produzido resultados desastrosos e tem demonstrado ser de aplicação difícil. Por outro lado, uma definição de "Serviços", qualquer que seja ela, dá sempre margem a discussões sobre o enquadramento desta ou daquela atividade. Por isso, o projeto, em lugar de definição, estabelece uma Lista dos Serviços sujeitos ao imposto municipal. Há serviços cuja prestação envolve necessariamente o fornecimento de mercadorias; mesmo estes, se constantes da Lista, ficam sujeitos ao imposto municipal. Por outro lado, serviços não especificados na Lista podem implicar ou não no fornecimento de mercadorias. Se implicarem, o tributo devido será o imposto de circulação de mercadorias; se não implicarem, nenhum imposto será devido. Esta última hipótese é marginal, pois a Lista tem suficiente extensão para abranger os serviços habitualmente prestados. A incidência do imposto de circulação de mercadorias não trará problemas de ordem econômica porque ou incide na prestação do serviço ao usuário final ou, se esta prestação é feita no curso de ciclo de industrialização ou comercialização, incide de modo tal que o respectivo montante é descontado na operação seguinte" (Diário Comércio & Indústria, 5 e 6 de janeiro de 1969).

7. O art. 71, do CTN, em sua redação original, já conceituava como serviço o "fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais".

8. A Lista de Serviços instituída pelo Dec.-lei n. 406 e alterada pelo Dec.-lei n. 834, nos itens que podiam causar alguma dúvida, deixou expresso o esclarecimento, como por exemplo, no item 47: "beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares de objetos não destinados a comercialização ou industrialização", em plena consonância com o art. 25, da Constituição de 1967, norma repetida pela Constituição de 1969, no art. 24, segundo a qual compete aos municípios instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União, ou dos Estados, definidos em lei complementar".

9. Como se verifica, a própria Constituição prevê que o ISS não pode incidir sobre as atividades ou serviços compreendidos na competência dos Estados. Ora, na competência estadual se inscrevem exatamente as operações sobre a circulação de mercadorias, seja na fase de produção, seja na fase de distribuição. Daí, a razão pela qual a Lista, nos itens que poderiam ensejar dúvidas, utiliza a expressão "objetos não destinados a comercialização ou industrialização". A mesma atividade pode estar sujeita ao ISS ou ao ICM, conforme a destinação do objeto. Exemplo, a lavagem de tecido para particular ou usuário final constitui serviço tributado pelo ISS; a lavagem de tecido, como etapa de processo industrial para obtenção do produto final, que se destina a comercialização, constitui atividade tributada pelo ICM.

10. Os incs. I e II do art. 5.º, do RICM, aprovado pelo Dec. n. 47.763/67, declaravam isentas as saídas de mercadorias, para o território do Estado, destinadas a industrialização, bem como o retorno do produto industrializado ao estabelecimento de origem. O industrializador deveria emitir nota fiscal, indicando o valor da mercadoria recebida, o valor da mão-de-obra industrial e o valor das mercadorias empregadas no processo de industrialização e recolher o ICM sobre o valor das mercadorias empregadas. Tal disciplina se aplicava às chamadas "operações de industrialização bilaterais", ou seja, aquelas em que o autor da encomenda remete a mercadoria ao estabelecimento industrializador. Diverso era o tratamento fiscal aplicável às chamadas "operações de industrialização triangulares", em que o autor da encomenda determina ao fornecedor a entrega direta da mercadoria ao industrializador, que deveria recolher o ICM sobre o valor total cobrado do autor da encomenda.

11. Considerada esta diferença, o RICM aprovado pelo Dec. n. 5.410/74, pretendeu uniformizar a disciplina fiscal, de maneira que às operações de industrialização, bilaterais ou triangulares, internas ou interestaduais, dever-se-ia aplicar a mesma regra; o industrializador deveria recolher o ICM sobre o "valor acrescido", ou seja, o valor total cobrado do autor da encomenda.

12. Enorme celeuma surgiu, sustentando-se que o ICM incide sobre a saída da mercadoria e, que, portanto, não poderia ser cobrado, quando o industrializador aplicasse exclusivamente mão-de-obra.

13. A pretendida uniformização causou surpresa, porque o Regulamento, aprovado pelo Dec. n. 5.410, de 30 de dezembro de 1974, acarretou acentuada divisão dos recolhimentos, porque os vários industrializadores deveriam recolher o ICM sobre o valor acrescido verificado em cada estágio, houvesse ou não o emprego de mercadorias.

14. Daí, a primeira tentativa de solucionar o problema, por meio do Dec. n. 5.605, de 7.2.75, que esclarecia que o diferimento se aplicava também ao valor da mão-de-obra industrial, quando os industrializadores estivessem classificados nos códigos de atividade econômica 86570 a 86637 e 86639 a 86643.

15. Malograda esta tentativa, sobreviu o Dec. n. 7.009/75, que alterou a redação do § 5.º do art. 53, do RICM, que passou a soar: "Nos casos em que o estabelecimento de origem, autor da encomenda, se localize neste Estado, o diferimento previsto neste artigo compreende, também, a parcela do valor acrescido correspondente ao valor dos serviços prestados a que se refere o art. 29".

16. Dever-se-ia aplicar o diferimento atinente ao valor da mão-de-obra às operações triangulares de industrialização internas? A solução na Consultoria Tributária não logrou unanimidade. Tanto que na resposta à Consulta n. 9.253, publicada no Boletim Tributário n. 79, pág. 235 e na Coletânea "ICM — Respostas da Consultoria Tributária", ed. LTr, 1978, pág. 214, utilizei as expressões: "Consoante o entendimento desta Consultoria Tributária..."

17. É que a mim sempre pareceu que, não conseguida a uniformidade, que acarretava a pulverização dos recolhimentos sobre o valor acrescido em qualquer fase da industrialização, o diferimento previsto no § 5.º do art. 53, do RICM, acrescentado pelo Dec. n. 7.009/75, deveria abranger as operações de industrialização triangulares internas, em respeito à economia de transporte e ao princípio da neutralidade do imposto. Digo neutralidade porque, a meu ver, não se deveria estabelecer diferenças tributárias, conforme a mercadoria transitasse ou não pelo estabelecimento autor da encomenda. Digo economia de transporte porque este não deveria acarretar diferenças tributárias. E há mais: conforme a localização dos estabelecimentos fornecedor, autor da encomenda e industrializador, a operação dita triangular poderia ser transformada facilmente em bilateral, bastando que, em primeiro lugar, o caminhão se dirigisse ao estabelecimento autor da encomenda, daí seguindo para o do industrializador.

18. Curioso observar que, consoante o art. 261 que se reporta ao