

VOTOS PROFERIDOS NO JULGAMENTO DO PROCESSO SF N.º 58795/68, A SEGUIR TRANSCRITOS

1. VOTO PROFERIDO PELO JUIZ ROBERTO PINHEIRO LUCAS

II — PRELIMINAR

Conheço do recurso, por entender patente a alegada divergência.

III — NO MÉRITO

Coerente com voto que proferi no Processo DR/T-2 n.º 11961/68 e em se tratando de operações realizadas de 26 de junho de 1967 a 30 de março de 1968, vale dizer, no primeiro período considerado, o meu voto é no sentido de dar provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de outubro de 1976.

■ Roberto Pinheiro Lucas, Relator.

VOTO SUPRA-INDICADO

II — PRELIMINAR

Conheço do recurso por entender patente a alegada divergência.

III — NO MÉRITO

A questão versada nestes autos há de ser considerada à luz da legislação vigente e aplicável em três épocas distintas e perfeitamente delimitadas:

A primeira, que se inicia com a implantação da Reforma Tributária, em 1.º de janeiro de 1967, tem o seu termo final no dia 31 de dezembro de 1968;

A segunda compreende o período de 1.º de janeiro de 1969 (data em que entrou em vigor o Decreto-lei federal n.º 406, de 31-12-68, que estabeleceu «normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências») a 8 de setembro de 1969;

A terceira é a que perdura atualmente, tendo seu termo inicial no dia 9 de setembro de 1969 (quando passou a vigor o Decreto-lei federal n.º 834, de 8 de setembro de 1969, que «dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias, estabelece normas gerais sobre o conflito de competência tributária, sobre o imposto de serviços, e dá outras providências»).

Assim sendo, impõe-se, primeiramente, o exame da legislação vigorante em cada um desses períodos.

Primeiro período (01/01/67 a 31/12/68)

Vigora nesse período o art. 71 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), artigo esse que viria a ser revogado pelo número 13 do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/68 (DOU da mesma data), que passou a vigor a partir de 01/01/69.

Na abertura da seção VI do CTN, reservada ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, o citado art. 71 dispunha (consideradas as alterações introduzidas pelos Atos Complementares n.º 27, de 08/12/66, n.º 34, de 30/01/67, n.º 35, de 28/02/67 e n.º 36, de 13/03/67, e, ainda, pelo Decreto-lei n.º 28, de 14/11/66):

«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 imposto de competência da União ou dos Estados.

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

V — execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, assim como as respectivas subempreitadas».

Em virtude de alterações havidas nesse período, na legislação que regulou o assunto, e da manutenção de uma esdrúxula coincidência de dois tributos sobre uma mesma operação, nos casos de atividades de caráter misto, não raro sucedeu que este ou aquele contribuinte estivesse sujeito, num mês, ao ISS; no mês seguinte, ao ICM; e no terceiro mês a ambos os impostos. Tratava-se, com certeza, de uma anomalia não propriamente de caráter jurídico-tributário, mas de natureza administrativo-tributária, em face das dificuldades que dela advinham tanto para o contribuinte, no cumprimento de suas obrigações fiscais, quanto para os próprios controles por parte dos Fiscos estaduais e municipais. Tornava-se necessária, portanto, a adoção de alguma providência, de âmbito federal, capaz de ordenar o assunto de maneira mais prática e funcional. Foi o que sucedeu com a edição do Decreto-lei n.º 406/68.

Segundo período (01/01/69 a 08/09/69)

Desde 1.º de janeiro de 1969, vige o Decreto-lei n.º 406, de 31/12/68, que tem sofrido até hoje várias alterações, das quais a mais importante, para o caso sob exame, foi a estabelecida pelo Decreto-lei n.º 834, de 08/09/69 (DOU de 09/09/69, data do início de sua vigência), cuja análise será objeto do próximo tópico, porquanto caracteriza o terceiro e último dos períodos aqui considerados.

A edição do Decreto-lei n.º 406/68 deu cobro às dificuldades que até então perturbavam a aplicação dos critérios legais de incidência do ICM e/ou do ISS sobre determinadas operações. A propósito, transcrevo os comentários do Prof. Antônio Delfim Netto que, na qualidade de Ministro da Fazenda, subscreeu a respectiva Exposição de Motivos, da qual destaco o seguinte trecho:

«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 im-

posto 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 mesma Lista podem implicar ou não no fornecimento concomitante 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 Lista de Serviços a que se refere o art. 8.º do Decreto-lei n.º 406/68, com alterações no DOU de 04/02/69, prevê, em seu inc. VI, sejam tributados pelo ISS os:

«VI — serviços, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, terraplenagem, demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e outras obras de engenharia, inclusive obras hidráulicas, serviços auxiliares e congêneres».

Por seu turno, as Instruções CAT n.º 6/69 — baixadas em 1.º de abril de 1969 e hoje revogadas, pelo menos em parte, por força de legislação ulterior — esclareciam, em seu subitem 1.1, alínea «a», que se deviam entender por «obras de construção civil», entre outras, as de construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações, quando decorrentes de obras de engenharia civil. De conformidade, aliás, com essa fonte de interpretação normativa (item 4, alínea «b»), dever-se-ia considerar excluído do campo de incidência do ICM «o fornecimento de material adquirido de terceiros, quando efetuado em decorrência de contrato de empreitada ou de subempreitada».

Esse foi o entendimento perfilhado não só pela Administração Tributária do Estado de São Paulo, como também por eminentes mestres do Direito Tributário, cujos pronunciamentos, todos anteriores à edição do Decreto-lei n.º 834/69, foram trazidos à colação pela recorrente. Trata-se dos pareceres de alguns dos mais renomados especialistas em Direito Tributário brasileiro: Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, José Manoel da Silva, Manoel Augusto Vieira Neto, Pedro Paulo de Rezende Porto e Benedito Pereira Porto.

O que de toda a experiência resultou de positivo e até hoje subsiste incólume a qualquer crítica é a regra básica de que, por ser inaceitável a coincidência do ICM com o ISS sobre uma mesma operação, a determinante do critério adequado e legalmente obrigatório da tributação por este ou por aquele dos impostos — ou por nenhum deles — é o fato de o serviço considerado estar ou não incluído, expressamente, na Lista a que se refira o diploma legal aplicável (ou seja, durante o «segundo período», o Decreto-lei n.º 406/68; e, durante o «terceiro período», o Decreto-lei n.º 834/69). Essa «Lista de Serviços», convém frisar, é de natureza taxativa e não meramente exemplificativa, porquanto ela delimita, com absoluta precisão, a área de incidência do tributo municipal aos serviços ali especificados. Em suma: se o serviço considerado tiver sido especificamente mencionado na Lista aplicável ao pe-