

## PARECER

Francisco de Assis Andrade\*

*Imposto sobre serviços. Imposto de Circulação de mercadorias. Distinção. Montagem de móveis ajustáveis. Pertencas.*

Preliminarmente, somos pelo conhecimento da remessa, porque cabível, mas pelo não-conhecimento do apelo voluntário, pois, mesmo se aplicando a duplicação de prazo do art. 188 do CPC e a ampliação da Súmula (STF) nº 310, foi manifestado a destempo, fora do trínídeo legal.

*De meritis*, há de se afastar inicialmente *in casu* a preliminar de incabimento do mandado de segurança pela necessidade do exame aprofundado das provas, porque a matéria se nos afigura inteiramente jurídica, sem exigência de assessoramento técnico de peritos para o seu deslinde. A questão gira em torno da definição do campo de incidência de dois impostos e não precipuamente sobre se a montagem de móveis ajustáveis se encaixa na lista de serviços tributáveis do DL nº 834, de 08/09/69.

A atividade exercida pela firma apelada é, segundo consta da certidão da Junta Comercial do DF às fls. 33, a da "indústria de artefatos de madeira em geral, compra e venda de madeiras e artigos correlatos e a prestação de serviços de carpintaria e marcenaria". Busca ela a inclusão no nº 19 da lista do DL nº 834, que inclui na órbita dos serviços taxados pelo imposto municipal de serviços a "execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM), ou mais precisamente nas "obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares" nela citadas.

Isolando o *punctum pruriens* da questão, o Sr. Diretor da Receita do GDF, a fls. 105, afirma que ele consiste em "saber se o serviço de "montagem e ajuste de armários embutidos, portas, balcões, divisórias e móveis de madeira está sujeito à tributação federal ou estadual".

Esses móveis, fabricados especialmente para se ajustarem às ne-

---

\*Subprocurador-Geral.

cessidades da construção civil, são juridicamente considerados imóveis, pois o art. 43 do CC diz que "são bens imóveis" tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade" (inciso III), aduzindo, no art. 43, que "os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam a sua qualidade de móveis. Readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. São os chamados bens imóveis por acessão intelectual, são as pertenças, a que alude a doutrina.

No capítulo V (Do Sistema Tributário) do I (Da Organização Nacional), arts. 18 a 26, a Constituição vigente, estabelecendo a partilha tributária como consectário da adoção do princípio federativo, prevê assim os dois tributos em tela:

"Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

"Art. 24. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

II — serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar."

A Carta Magna vigente, além de instituir, no art. 21, inciso VII, o imposto federal sobre serviços de transporte e comunicações interestaduais, assinala, no § 4º do art. 18, que competem cumulativamente ao Distrito Federal os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios, ou seja, no caso, o ICM e o ISS.

A questão está regulada no DL nº 406, de 31 de dezembro de 1.968, que "estabelece 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", que derogou, neste particular, as normas respectivas do Código Tributário Nacional e do Distrito Federal, com as retificações do DL nº 834, de 8 de setembro de 1.969.

Estabelece o art. 8º do DL nº 406, citado:

"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 constante da lista anexa.

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

§ 2º (DL nº 834). O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Ao regular o ICM, dispõe o mesmo DL nº 406, com alteração do DL nº 834:

Art. 1º, § 3º O imposto não incide:

III — sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o art. 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados."

Por sua vez, o DL nº 82, de 26 de dezembro de 1.966, na letra "b" do parágrafo único do art. 41, define "industrial", para os efeitos do ICM, "a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que realize operações de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, tais como beneficiamento, transformação, montagem, acondicionamento ou acondicionamento, bem assim as de conserto, reparo, e restauração, com o objetivo de revenda".

Como se vê, o que distingue a incidência dos dois impostos é a finalidade das operações: se visam à simples revenda, o campo é do ICM; se, além da revenda, o fim é a prestação de serviços, incide o ISS.

Se o nº 19 da lista de serviços remodelada pelo DL nº 834 prevê a "execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil... e de outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares", é evidente que a colocação de móveis ajustáveis, imobilizados por acessão intelectual, como pertencas, na forma dos arts. 43, inciso III, e 48 do CC, se enquadra como luva na expressão "obras semelhantes à construção civil", entre as quais se incluem "serviços auxiliares e complementares" respectivos. A lei não distingue se o bem empregado é móvel, semimóvel ou imóvel. Portanto, destinando-se à complementação da construção, enquanto pela empregados, os móveis ajustáveis com ela se confundem precisamente através dos serviços sujeitos ao ICM.

O Prof. Ruy Barbosa Nogueira, catedrático de Direito Tributário e professor de Direito Tributário Comparado da Universidade de São Paulo, assim dilucida a distinção:

"Neste mesmo sentido, bastam as considerações que se

seguem, para se ver que a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) terminou precisamente no momento em que o prestador de serviços adquiriu estas para integrá-las ou consumi-las na execução do serviço, deixando de ser fato gerador do ICM para o ser do ISS.

Com efeito.

O ICM veio tributando com o valor acrescido as operações da circulação de mercadorias (ou de matérias-primas enquanto mercadorias) até a última etapa de sua circulação, que terminou nas mãos da Autora, pois ela as adquiriu, não para revenda, mas para emprego, gasto ou consumo no serviço e, portanto, paralisando a circulação da mercadoria destinada a ser consumida no trabalho.

Do ponto de vista do ICM ou sua relação jurídico-tributária, nesse momento se esgotou a tributabilidade, pelo ICM, cuja figura Hensel denomina a do término ou da "consumição do fato gerador" (Tatbes tandskonsumption).

Como o prestador de serviço integrou neste as mercadorias como materiais de serviço e prestou este a terceiro, deu nascimento a uma outra "situação", ou "fato" que a Constituição, o CTN e a legislação municipal qualificam normativamente como "nova hipótese de incidência" ou novo fato gerador, isto é fato gerador do ISS, porque agora já se trata, não de uma venda ou circulação de mercadoria, mas sim de uma "prestação de serviços" a terceiro (ao encomendante ou consumidor final). Não se trata mais de uma venda, revenda ou operação de circulação de mercadoria entre comerciantes, industriais ou produtores, mas tão só de uma prestação de serviço ao usuário ou consumidor final e essa prestação é objeto tão somente do ISS, nada mais." (ICM e ISS" in "Estudos e Pareceres nº 5", Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1.981, p. 74).

No Distrito Federal, onde os dois tributos são arrecadados pelo mesmo órgão fiscal, embora pertençam ao Estado e ao Município, é necessário não se perder de vista a finalidade relevante do ISS, que é muito bem realçada pelo ilustre autor citado:

"No dizer da literatura jurídico-tributária alemã, o ISS é um imposto acentuadamente ordinatório (Ordnungsteuer) do exercício das profissões em cada comuna e coadjuvante da ordem e das normas do urbanismo. Tem sido mesmo utilizado pelos Municípios até para dar incentivo à instalação de estabelecimentos prestadores de certos serviços que mais interessam às peculiarida-

des locais do Município." (Op. cit., p. 78).

Para rematar, é importante esclarecer que qualquer operação de simples revenda desses móveis ajustáveis (armários embutidos, portas, balcões, divisórias e outros móveis de madeira), sem o seu emprego em obra de construção, deve sempre recair na incidência do imposto de circulação de mercadorias.

Por estes motivos, opinamos pelo improvinmento desta remessa oficial.

Brasília (DF), 28 de maio de 1.982.