IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — CENTRAIS TELEFÔNICAS

— É inconstitucional a incidência do ICM sobre o valor total do fornecimento e instalação de centrais telefônicas, que deve recair somente sobre o preço das mercadorias, cabendo ao município arrecadar o imposto sobre os serviços prestados.

CONSULTA

As consulentes são empresas tradicionalmente dedicadas a serviços especializados de instalações de centrais telefônicas, tanto públicas, como privadas.

Pela natureza desses serviços, e ainda na conformidade da legislação que regulamenta o exercício profissional da engenharia, tais serviços são realizados sob a responsabilidade técnica de engenheiros, devidamente inscritos no Crea, porque se trata de construção civil, inclusive serviços auxiliares ou complementares desta.

Para a execução dessas obras de engenharia, contratam previamente com o poder público, ou empresas, o serviço completo dessas instalações, fornecendo e aplicando materiais e equipamentos, de modo que o serviço acabado e entregue compreenda as instalações de centrais telefônicas em devido funcionamento.

As consulentes vêm pagando aos municípios o ISS sobre o preço do serviço e aos estados o ICM sobre o preço do fornecimento de mercadorias, quando estas tenham sido por elas produzidas fora do local da prestação dos serviços.

Assim vêm as consulentes procedendo, na certeza de estarem fielmente cumprindo as disposições constitucionais, legais e regulamentares.

Além da convicção de estarem cumprindo rigorosamente essas obrigações fiscais, esclarecem ainda que o Departamento Jurídico da Telebrás teve oportunidade de estudar o caso, confirmando a exatidão desse entendimento, tanto que uma das consulentes recebeu ofício da presidência daquela empresa, declarando:

"Reafirmo o ponto de vista desta empresa, em nome de todas as empresas do Grupo Telebrás, de que os serviços de instalação de equipamentos de telecomunicações estão sujeitos à incidência do ISS, nos termos do item 19 da lista anexa ao Decreto-lei nº 834/69, devido o ICM apenas sobre o valor dos materiais fornecidos (...).

A Telebrás, desde já, manifesta o propósito de intervir nas causas que afetem o interesse do Grupo." (...)

Acontece, entretanto, que em decisão administrativa das Câmaras Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, publicada na íntegra em seu Boletim nº 74, de 12.12.78, no processo DRT-1 nº 45 859/71, em que é parte empresa que não as consulentes, aquele órgão da Secretaria da Fazenda, modificando entendimentos anteriores, em pedido de revisão da Fazenda, decidiu que o "fornecimento e instalação de centrais telefônicas" são "operações sujeitas ao ICM, sobre o valor total".

Surpreendidas com esta decisão que, retirando receita dos municípios, vem abalar a segurança que as literais disposições da legislação complementar procuraram dar aos contribuintes e à partilha de impostos entre estados e municípios, vimos solicitar parecer de V. Ex.ª sobre a legitimidade, ou não, dessa decisão do fisco paulista.

No caso de o procedimento das consulentes estar correto, quais as medidas de proteção jurídica que podem tomar para acautelar o direito de continuarem a pagar o ISS aos municípios e o ICM aos estados e não virem a ser bitributadas?

PARECER

I

A decisão apontada é realmente uma surpresa. Vem lançar a intranqüilidade no meio das atividades empresariais e governamentais dedicadas à produção e desenvolvimento de telecomunicações, como também dos milhares de municípios que, já reclamando contra a escassez de suas receitas, seriam usurpados do ISS sobre o preço do serviço que a Constituição federal lhes garante, como *receita privativa.*

Entretanto, esse extenso aresto daquele órgão da Secretaria da Fazenda, que não é sequer unânime mas, ao contrário, deliberou contra os votos de mérito de sete de seus juízes, tendo ainda dois juízes votado apenas pela conclusão, a nosso ver chegou a uma decisão absolutamente ilegítima, pois, como passaremos a ver, decidiu contra disposições literais da Constituição, da legislação complementar e da própria legislação paulista, como ainda contra acórdãos do Supremo Tribunal Federal.

II

Passaremos a fazer essa demonstração, sugerindo a final que, com a possível colaboração de órgãos da administração nacional de telecomunicações e dos municípios, as consulentes, em primeiro lugar, representem ao governo do estado de São Paulo pleiteando a expedição de ato esclarecedor da Secretaria da Fazenda, a fim de evitar ação judicial. Caso não obtenham essa medida administrativa, de harmonia fiscal, promovam a ação judicial cabível no caso.

Com efeito.

III

A manifesta inconstitucionalidade

Outorgando imposto de competência privativa, estatui a Constituição federal:

"Art. 24 Compete aos municípios instituir impostos sobre:

. . . . . .

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

IV

Em cumprimento estrito dessas disposições constitucionais, foi expedida a legislação complementar que, em relação ao caso consultado, dispõe especificamente:

"Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969:

. . . . . .

Art. 8º 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 O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Lista de serviços

. . . . . .

19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção

civil, de obras hidráulicas e 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).

V

Como se vê do § 1º do art. 8º, a regra geral é a de que *os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS "ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias"*. Apenas e tão-só, como exceção a esta regra geral, o legislador complementar da Constituição, no final do item 19 da lista, com rigorosa precisão, e não é demais repetir, dentro apenas de uma *exceção,* permitiu ao estado tributar com ICM o valor do fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador desses serviços fora do local da prestação. Portanto, somente sobre essa parte do valor da operação e não sobre o seu valor total.

Não seria possível disposição mais clara e específica: aos municípios cabe o imposto sobre o preço desses serviços, enquanto aos estados, apenas o imposto sobre o preço das citadas mercadorias. Como informam as consulentes, elas estão pagando, a cada um, seu respectivo imposto.

Não pode, pois, o intérprete e aplicador da lei estadual, a título de mandar cobrar o ICM sobre essa parcela excepcional do fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da obra, açambarcar, ou chamar exclusivamente para o estado-membro, "o valor total" dessa operação, monopolizando toda a vantagem e privando os municípios da tributação dos serviços que, ao contrário, a Constituição federal e a legislação complementar lhes garante como receita *privativa.* Esta usurpação constitui a mais escancarada inconstitucionalidade por invasão da competência tributária exclusiva dos municípios e conseqüente reflexo de violação do direito dos contribuintes que vêm pagando, corretamente, dois impostos partilhados entre estados e municípios. O sistema tributário constitucional assim distribuiu essas duas competências entre estados e municípios, exatamente para dar a cada um dos níveis de governo seu respectivo tributo e excluir qualquer possibilidade de bitributação contra o contribuinte.

VI

Da mesma forma que o sistema constitucional tributário nacional transcrito dispõe para assegurar essa partilha tributária e proteger cada unidade federada contra as invasões de outra, podemos verificar na Suíça as mesmas garantias constitucionais efetivamente concedidas e assim relatadas pelo grande mestre Ernst Blumenstein, que assim traduzimos:

"I. O Tribunal Federal, desde o início de sua jurisprudência baseada no art. 46, item 2, da Constituição federal, reconheceu ser um *direito constitucional (verfassungsmässiges Recht)* do cidadão não ser bitributado e, de outro lado, ser ainda um direito do Cantão impedir a invasão de um outro Cantão no seu poder de tributação *(Steuerhoheit);* e, para isso, concedeu a tutela jurisdicional necessária, de conformidade com o art. 113, nºs 2 e 3 da Constituição federal (conforme Acórdãos do Tribunal Federal 1, p. 33; 2, p. 18, como também infra VII) (*System des Steurrechts.* 3. ed. rev. pela Prof.ª Irene Blumenstein. Zurique, Schulthess, 1971. p. 77).

. . . . . .

VII. *A proteção jurídica.* A proibição de bitributação, de conformidade com o art. 46, item 2, da Constituição federal, gera para cada Cantão uma pretensão constitucional segundo a qual nenhum outro Cantão poderá invadir a sua esfera de poder de imposição, as quais foram delimitadas pelas normas de conflito.

Para o contribuinte, nasce um direito constitucional de não ser atingido pela bitributação (confronte I). Ambas pretensões jurídicas gozam da tutela jurisdicional assegurada pelo direito federal.

O Cantão protege o seu direito intentando ação de direito público perante o Tribunal Federal de acordo com o art. 113, nº 2, da Constituição federal, e o art. 83 do Código das Obrigações. A ação é dirigida contra o Cantão que, por meio de sua legislação ou *por meio de sua tributação*, invade o campo de tributação do autor (veja Acórdãos do Tribunal Federal 63, I, p. 164). O Cantão não pode agir contra o contribuinte por meio de ação de cobrança, nem tampouco por meio de lançamento fiscal.

Ao contribuinte cabe o recurso de direito público perante o Tribunal Federal, por violação de seu direito constitucional (Constituição federal, art. 223, nº 3, Código das Obrigações art. 84)" (op. cit. p. 97).

VII

Ora, o que significam as disposições do art. 24, II, da Constituição da República Federativa do Brasil e da legislação complementar, art. 8º, § 1º, art. 9º e item 19 *in fine* da lista de serviços transcritas, senão a estrutura jurídica de uma partilha de impostos distintos (ISS e ICM), entre estados e municípios, para que cada um receba o seu respectivo imposto, e somente o seu, para que não haja invasões de competência entre eles e não ocorra bitributação contra o cidadão contribuinte?

Passemos agora ao plano da legislação estadual.

VIII

A ilegalidade contra disposições literais da legislação paulista

Mas além da patente inconstitucionalidade e infração da legislação complementar, é incompreensível como aquele órgão administrativo pudesse também ter decidido contra as disposições textuais da legislação e regulamentação emanadas do próprio governo do estado de São Paulo, que as expediu para fiel execução dos citados preceitos da Constituição e da legislação complementar.

Com efeito.

O Decreto estadual nº 5 410, de 3 de fevereiro de 1974, que aprova o vigente Regulamento do ICM, reza expressamente:

"Art. 1º O imposto de circulação de mercadorias tem como fatos geradores:

. . . . . .

§ 2º O imposto incide também sobre:

. . . . . .

2. O fornecimento de mercadorias efetuado com prestação de serviços *nas hipóteses expressamente previstas na lista de serviços* a que se refere o art. 8º do Decreto-lei federal nº 406, de 31 de dezembro de 1938, na redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei federal nº 834, de 8 de setembro de 1969."

Em outras palavras, esse dispositivo, que na área estadual tipifica e delimita essa incidência, fazendo remissão expressa aos textos da legislação complementar e, portanto, incorporando-os, só admite, no caso, o ICM sobre o valor do "fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços".

IX

Para não acontecer como na conclusão daquele julgado que manda cobrar o ICM tanto sobre o valor do serviço, como das mercadorias produzidas quer no local quer fora dele ("sobre o total da operação"), a legislação estadual teve ainda o cuidado de separar e esclarecer que *não incidem nem mesmo as mercadorias* a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, excetuadas, portanto, ape-

nas as produzidas fora do local. É nesse sentido que rezam as seguintes disposições do mesmo diploma estadual:

"Art. 4º O imposto *não incide* sobre:

. . . . . .

X — as saídas, de estabelecimento *prestador de serviços* a que se refere o art. 8º do Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, modificado pelo art. 3º do Decreto-lei federal nº 834, de 8 de setembro de 1969, *de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvadas as hipóteses previstas* nos itens 2 e 3 do art. 1º;

Ora, não podia a legislação paulista ser mais clara ao transcrever e incorporar as disposições da legislação complementar, a fim de fixar, como fixou, que o ICM, no caso, só incide sobre o valor das mercadorias produzidas pelo prestador fora do local do serviço e, nessa hipótese, jamais incide sobre o valor do serviço nem do material produzido e empregado no local desse mesmo serviço.

X

Portanto, a decisão do TIT também fere as literais disposições da legislação do estado de São Paulo, a qual confirma que o procedimento das consulentes está rigorosamente de acordo com seus textos.

XI

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Precisamente em caso de serviços de engenharia, em que o fisco paulista pretendeu invadir com ICM a área do ISS devido aos municípios, contra o qual tivemos oportunidade de elaborar parecer (publicado na p 133 a 147 na *1.ª Coletânea de direito tributário*, 3. tir. S. Paulo, Bushatsky, 1973), foi impetrado mandado de segurança, concedido no mérito em todas as instâncias, contra a mesma Fazenda do Estado de São Paulo, conforme se vê do acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 82 501-SP (publicado na íntegra na *RTJ*, nº 77, p. 959 a 965).

XII

Como se pode ver dos textos dos julgados das várias instâncias, foi reiteradamente decidido que é relevante, para qualificar a obra de engenharia, que esta tenha de ser executada sob a responsabilidade de engenheiros registrados no Crea (Lei nº 5 194/65), como o são, no caso das instalações de centrais telefônicas; no próprio acórdão do Supremo é transcrita parte de nosso parecer como "bastante elucidativa" quando cita precedentes dos tribunais norte-americanos em que "a Corte de Justiça considerou também que o tipo da ocupação do contribuinte era tradicionalmente reconhecido pela comunidade como a de prestação de um serviço e não como a de vendedor de mercadorias". "É exatamente o caso da consulente. Todos sabem e conhecem-na como prestadora de serviço de engenharia, como aliás é contratado uniforme e tradicionalmente o seu serviço."

XIII

Além desse acórdão no Recurso Extraordinário nº 82 501, que calha como luva ao caso do serviço de engenharia executado pelas Consulentes, também no acórdão do RE nº 86 993 0-SP, cuja intimação e ementa estão publicadas no *DJ* de 24.12.78, à p. 9 475, o Supremo Tribunal Federal decidiu, unanimemente, com base no voto do Relator Ministro Xavier de Albuquerque, que "a prestação de serviços em si mesma não é tributável pelos estados, sendo-o apenas o fornecimento de mercadorias que ela envolva", e concedeu a segurança "para livrar as recorrentes de qualquer exigência de pagamento de ICM com base no preço dos serviços que prestam, devendo o imposto incidir apenas sobre o valor

das mercadorias fornecidas ou empregadas".

Para maior clareza, transcrevemos na íntegra o voto sufragado unanimemente nesse acórdão:

VOTO

"*O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque* (Relator): tinha esta redação, quando foi editado o Decreto-lei nº 406/68, o § 2º do seu art. 8º:

'§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.'

Se ainda prevalecesse essa norma — e fazendo-se abstração de sua legitimidade constitucional — poder-se-ia explicar que o estado de São Paulo, no art. 19, § 10 da Lei nº 440, de 24.9.74, e no art. 24, § 11 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 5 410, de 30.12.74, houvesse estabelecido, como estabeleceu, que, na hipótese de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista anexa à lei federal, a base de cálculo do ICM seria o valor das mercadorias, *acrescido do preço do serviço prestado.*

Sucedeu, porém, que o referido § 2º, de art. 8º, do Decreto-lei nº 406/68 passou a ter nova redação, por força do art. 3º, III do Decreto-lei nº 834/69, ficando desde então assim concebido:

'§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.'

Parece claro, do cotejo entre a velha e a nova redação do preceito legal, que tributáveis pelos estados não são mais os serviços cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias, mas, apenas, o fornecimento de mercadorias com prestação simultânea de serviços. E porque a prestação de serviços em si mesma não é tributável pelos estados, sendo-o apenas o fornecimento de mercadorias que ela envolva, parece igualmente claro que, na base de cálculo do ICM, o valor das mercadorias fornecidas ou empregadas não pode ser acrescido do preço dos próprios serviços prestados.

Isto posto, tenho como infringentes da lei federal as disposições da lei paulista e do seu regulamento, questionadas nestes autos. Assim, conheço do recurso pela letra *c*, e lhe dou provimento, concedendo a segurança para livrar as recorrentes de qualquer exigência de pagamento do ICM com base no preço dos serviços que prestam, devendo o imposto incidir apenas sobre o valor das mercadorias fornecidas ou empregadas."

XIV

Ora, no caso consultado, as consulentes são tradicionais instaladoras de centrais telefônicas; os seus serviços, como sendo o da construção civil, obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares taxativamente incluídos no item 19 da lista, desde o já longo surgimento do ISS nunca foi posto sequer em dúvida pelos próprios estados e municípios, simplesmente porque constitui o *óbvio*. Além disso, essa natureza de seus serviços está descrita e comprovada documentadamente em todos os contratos que realizam com os poderes públicos e empresas, atendendo às próprias especificações do Ministério das Comunicações. No presente caso este fato é líquido, porque o Ministério das Comunicações já baixou mesmo a Resolução nº 8, de 12 de janeiro de 1967, em que proclama que a instalação de central telefônica constitui obra de engenharia. Também fato líquido, porque estatuído em normas, é o de que a *operação* executada pelas consulentes é *serviço*. Dele resulta um imóvel por *acessão física* (art. 43, II, do Código Civil) e não *mercadoria* ou *produto industrializado*. Desde a Lei federal nº 4 502/64, art. 3º, parágrafo único, I, até o atual

RIP, Decreto nº 83 263/79, essa operação fora do estabelecimento é considerada apenas *serviço*, pois expressamente rezam os textos deste:

"Art. 4º Não se consideram industrialização:

. . . . . .

VII — a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte (Decreto-lei nº 400/68, art. 4º):

a) *instalação de... estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicações e telefonia.*"

Neste sentido técnico nada mais há para ser comprovado e, portanto, estamos em face de direito líquido quanto ao fato e certo porque expresso em norma legal (cf. Meirelles, Hely Lopes. *Mandado de segurança e ação popular.* São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975. p. 16).

XV

Representação administrativa

Tendo em vista que o Tribunal de Impostos e Taxas é órgão administrativo da Secretaria da Fazenda, subordinado diretamente ao Coordenador da Administração Tributária (Decreto nº 49 889, de 2 de julho de 1968, art. 20, II, *d;* e Decreto nº 49 900, de 2 de julho de 1968, art. 4º, IV) e que o art. 50 da Lei nº 10 081, de 25 de abril de 1968 dispõe que "as decisões do Tribunal de Impostos e Taxas, proferidas em Câmaras Reunidas, firmam precedente cuja observância é obrigatória por parte dos servidores da Secretaria da Fazenda e das repartições subordinadas, *desde que não contrariem a jurisprudência do Poder Judiciário* e tenham sido homologadas pelo Secretário da Fazenda, quando exigida essa homologação";

XVI

Tendo ainda em vista que a decisão apontada, além de proferida contra inúmeros votos, contraria não só a Constituição federal, a legislação complementar, a própria legislação estadual e a jurisprudência do Poder Judiciário, é que sugerimos seja inicialmente apresentada ao governo do estado a referida representação, dando-se oportunidade a uma desejável solução de harmonização, já que o caso envolve conflito entre a Fazenda Estadual, de um lado, e de outro, municípios, órgãos da administração nacional de telecomunicações, e contribuintes que não podem ser bitributados.

XVII

Além do mais, o alvitre dessa representação administrativa mais ainda se recomenda no caso de município e/ou a Telebrás também a subscrever, pois a Constituição, com a redação da Emenda Constitucional nº 7, dispõe:

Art. 205 As questões entre a União, os estados, o Distrito Federal, os municípios e respectivas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou entre uma e outras, serão decididas pela autoridade administrativa, na forma da lei, ressalvado ao acionista procedimento anulatório dessa decisão.

Embora ainda não tenha sido expedida a legislação desse procedimento administrativo, aí está manifesta a orientação suasória de soluções dentro da própria administração e nada mais normal que o governo do estado, através de sua Secretaria da Fazenda, baixe ato fiscal para repor a anterior situação de harmonia.

XVIII

A ação judicial cabível

No caso, vários tipos de ações são proponíveis, mas o remédio mais eficaz de

nosso sistema jurisdicional para esse conflito, sem dúvida, é o mandado de segurança.

Na hipótese de a solução administrativa apontada vir a ser contrária às ora consulentes, de modo a coagi-las ao pagamento do ICM indevido, poderão impetrar mandado de segurança *repressivo* contra a exigência fiscal.

Se a decisão for no sentido de manter a interpretação fiscal, sem expedição de ato de intimação de cobrança, poderão impetrar mandado de segurança *preventivo*, tudo nos termos do art. 153, § 21, da Constituição federal, e art. 1º da Lei nº 1 533, de 31 de dezembro de 1951, pois este dispõe:

"Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo (...) sempre que, ilegalmente ou com abuso do poder, alguém *sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la* por parte de autoridade seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça."

As impetrantes, além de poderem requerer o mandado de segurança em quaisquer das citadas hipóteses, contra a eventual autoridade coatora, deverão também, nos termos do art. 19 da Lei nº 1 533/51, com a redação do art. 1º da Lei nº 6 071, de 3 de julho de 1974, e arts. 46 a 49 do CPC, promover a citação do município e da Telebrás como litisconsortes ativos, pois, pela sua natureza jurídica, essa relação afeta tanto os municípios como a Telebrás. O município como titular e beneficiário do ISS, e a Telebrás como a maior consumidora nacional desses serviços que seriam afetados pelo ônus financeiro do ICM indevido (art. 166 do CTN).

XIX

Os únicos votos que não contrariaram a jurisprudência do Poder Judiciário

A nosso ver, além de todos os fundamentos já expostos, quer para a solução administrativa, quer judicial, são da mais alta relevância os brilhantes votos vencidos dos juízes do Tribunal de Impostos e Taxas, Drs. Ylves José de Miranda Guimarães e Moisés Akselrad.

Apenas para evidenciar a inteira procedência e superioridade dos votos vencidos, pois são os únicos que "não contrariaram a jurisprudência do Poder Judiciário", destacamos o final do voto do juiz relator vencido, Dr. Ylves José de Miranda Guimarães, nestes termos:

"Tenho a aduzir, para as conclusões dos meus votos, nos dois processos, que, na espécie, é exigido o ICM sobre o valor total dos contratos celebrados pela recorrida, isto é, sobre o valor das mercadorias empregadas, acrescido do valor da mão-de-obra, e dos serviços de montagem das instalações, prontas para uso, que procedeu. Da análise desses contratos verifiquei tratar-se de contratos de empreitada, com o fornecimento do material e serviços, sendo que, juridicamente pelo fornecimento de serviços, em todo o evoluir da legislação relativa ao ICM e ao ISS, *tais serviços só podem ser tributados pelo ISS,* pois *sobre eles sempre incidiu tal tributo,* já que, pelo fornecimento dos equipamentos, houve a incidência do ICM que aqui não é reclamado. Aos meus argumentos aduzo os do voto do eminente Juiz Dr. Moisés Akselrad, os quais chegaram também à conclusão do meu voto, no tocante ao mérito. Mantenho assim *in totum* o voto já por mim proferido (...) negando provimento ao recurso interposto pelo douto representante fiscal, (...)"

XX

Com base, pois, em todos esses elementos, pensamos que as consulentes haverão de obter o restabelecimento dessa ordem jurídica, porque a intranqüilizadora conclusão a que chegou a decisão da maioria não pode servir de orientação fiscal. Nos

termos do art. 50 da Lei estadual nº 10 081/68 não firma *precedente,* pois "contraria a jurisprudência do Poder Judiciário", abrindo a hipótese em que a Secretaria da Fazenda deve expedir orientação correta.

Se a administração fiscal superior der solução contrária, o caminho será uma das apontadas vias da ação judicial, já esclarecidas.

Este é nosso parecer, SMJ.

São Paulo, 20 de abril de 1979. *Ruy Barbosa Nogueira,* professor catedrático na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.