

das cuidadosas e bem lançadas informações dos Agentes Fiscais e dos Representantes da Fazenda, parece-me ter ocorrido uma falha na apresentação dos fatos, cuja intencional e bem elaborada distorção pela interessada, criando um contrato-padrão de «empreitada», teria provocado tantas manifestações contrárias à Fazenda. A questão reclamaria diligências e laudos que melhor esclarecessem os fatos para seu exato conhecimento pelos juristas e autoridades judiciárias, assim deixando-se evidente, desde o início, a mistificação representada pelo referido «contrato de empreitada parcial de construção civil», que só teria por verdadeiro objetivo a venda de concreto pré-misturado.

Sendo certo, porém, que a realidade é outra; que normalmente o único preposto da recorrente presente nas obras, geralmente do lado de fora, acionando a betoneira para a descarga da massa, é o motorista do seu caminhão; que a concretagem é operação complexa, não podendo ser delegada pela construtora encarregada das obras a uma só pessoa; que esta construtora, por seus prepostos, habitualmente prepara as formas a serem preenchidas, nela deposita as armaduras de ferro que integrarão a estrutura de concreto armado, acompanha a cura do con-

3. VOTO PROFERIDO PELO JUIZ CYRO PENNA CESAR DIAS

Solicitei vista dos autos do presente processo dado o alentado voto proferido pelo eminente Juiz desta Corte, Dr. Jayme Alípio de Barros, objetivando enfocar os chamados contratos de «empreitada parcial de construção civil», tendo por objeto o fornecimento de material e de mão-de-obra necessários à execução dos serviços», denominados de «concretagem».

Preliminarmente, e «permissa maxima venia», do douto Jayme Alípio de Barros, a quem rendo homenagens sinceras ao fulgurante brilho de sua inteligência, pretendo destacar o pronunciamento de Ruy Barbosa Nogueira, em seu livro «Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário», São Paulo, 1.^a ed., 1964, pág. 130, ao tratar da chamada justiça administrativa de segunda instância, «verbis»:

«... Está cada vez mais, em nosso País, definindo-se a função conciliadora ou equidistante dos tribunais administrativos paritários. A nosso ver é um erro da administração fiscal querer forçar a Justiça por suas próprias mãos. Pois com isto destrói a função de utilidade prática e expedita que poderiam ter os julgamentos administrativos. Não pode haver Justiça sem equilíbrio. A idéia da criação dos órgãos paritários de julgamento teve em vista corrigir o fiscalismo e se, ao invés dessa correção, o Fisco vai introduzindo o fiscalismo nos próprios julgamentos dos tribunais administrativos, a dispendiosa existência destes órgãos, ao invés de colaborar para o aceleramento das soluções definitivas ou aceitáveis, passa, ao reverso, a ser apenas mais uma instância para a demora e mais um foco de insatisfação para os Contribuintes, aumentando o aso-berbamento de processos nos tribunais judiciários».

Exposto o pensamento do insigne Ruy Barbosa Nogueira, jurista de hoje e, em priscas eras, Juiz deste mesmo Egrégio TIT, passo a expender meus argumentos sobre o assunto em epígrafe.

Com efeito, a recorrente celebra com seus clientes contratos de empreitada

creto e efetua o trabalho de desmonte das formas e de seu escoramento; que as centrais de concreto são verdadeiras fábricas, hoje altamente sofisticadas; que o concreto pré-misturado, produzido fora do local das obras e vendido a construtoras, ou aos clientes destas, é material novo, diverso dos elementos que o compõem; que o caminhão-betoneira se destina a manter o concreto em movimento, garantindo sua homogeneização, ainda que esta possa se aperfeiçoar durante o transporte; que a recorrente não provou haver realizado serviços de empreitada de construção civil; por todos estes fatos, não vejo outra solução para o processo senão a de declarar que as saídas de concreto pré-misturado das usinas já constituíam operações sujeitas ao ICM nos períodos abrangidos pelo auto.

Meu voto, portanto, é no sentido de confirmar a exigência do auto de infração. Para esse fim nego provimento ao recurso. A multa, revista nos termos do art. 491, inc. I, letra «d», do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 5.410, de 30-12-1974, fica fixada em Cr\$ 142.942,88, sem prejuízo do ICM de Cr\$ 285.885,76.

Sala das Sessões, em 5 de novembro de 1976.

a) Jayme Alípio de Barros.

de construção civil, objetivando a execução parcial de obras de construção civil, consistente no serviço de concretagem, fornecendo, para tanto, a mão-de-obra especializada e os materiais necessários à execução dos serviços.

Entendendo que sua atividade classifica-se no grupo daquelas consideradas como auxiliares da construção civil, a interessada não recolhe o ICM sobre os materiais fornecidos, uma vez que adquiridos de terceiros, embasando tal procedimento nas disposições do Decreto-lei n.º 406, art. 8.º, itens V e VI da Lista anexa, e itens 19 e 20 do Decreto-lei n.º 834/69, que estendeu a Lista de Serviços.

A Fiscalização, entendendo que na atividade da interessada existe, na realidade, uma venda de materiais exige-lhe o tributo, acrescido das penalidades cabíveis.

Parece-me que antes de entrar no mérito do problema, será útil uma ligeira digressão histórica sobre os textos legais regentes da matéria.

1. Regime tributário das empreitadas de construção civil.

A Emenda Constitucional sob n.º 18/65, implantando reforma no Sistema Tributário Nacional, em substituição ao imposto de indústrias e profissões, atribuiu aos Municípios a competência para instituir um ICM municipal independente do estadual, embora subordinado à mesma legislação e limitado em função da respectiva alíquota, e um imposto sobre serviços, abrangendo aqueles serviços de qualquer natureza, desde que já não constituíssem fato gerador de imposto federal ou estadual (v. art. 15 e seu parágrafo único).

Entretanto, a parte da Emenda Constitucional que criava o ICM municipal nem mesmo chegou a entrar em vigor, revogada que foi pelo Ato Complementar n.º 31, de 28-12-1966, que revogou o art. 13 daquela Emenda, bem como os arts. 59 a 62 do Código Tributário Nacional que o regulamentavam. Foi mantido, todavia, o imposto sobre serviços, cuja incidência era restrita aos serviços não inse-

ridos na competência da União e dos Estados e que seriam definidos por Lei Complementar.

Com este caráter, o Código Tributário Nacional, desprezando uma solução casuística para a definição dos serviços tributáveis pelos Municípios, adotou uma solução sistemática, dando um conceito genérico de serviços.

Assim é que o art. 71 do mencionado diploma legal estava vazado nestes termos:

“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 deste artigo, considera-se serviço:

- I — o fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;
- II — a locação de bens imóveis;
- III — a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

§ 2.º — As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias, serão consideradas de caráter misto para efeito de aplicação do disposto no § 4.º do art. 53, salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade”.

Por assim sendo, adotou-se um conceito genérico de serviços tributáveis, acrescentando-se (incs. II e III) dois casos específicos não compreendidos pela definição.

No entanto, como a definição encontrada pelo legislador não resolvia o problema dos serviços cuja prestação envolvera, além do trabalho, também materiais, introduziu-se-lhe o conceito das chamadas operações mistas, assim entendidas aquelas em que a prestação do serviço, acompanhada do fornecimento de mercadorias, não representasse o objeto essencial da atividade do contribuinte e não contribuisse com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da sua receita média mensal.

Consequentemente, quando o serviço fosse o objeto essencial da atividade, esta ficaria sujeita ao imposto municipal e somente a ele. Em sentido inverso, quando o serviço não fosse o objeto essencial da atividade, não haveria incidência do imposto municipal.

Destarte, o transcrito art. 71 do Código Tributário Nacional sofreu, 30 (trinta) dias após sua entrada em vigor, profundas alterações, introduzidas pelo Ato Complementar n.º 34, cujo art. 3.º, alterações 7.ª e 8.ª, dispunham que, “verbis”:

«Alteração 7.ª — Substitua-se o § 1.º do art. 71 pelo seguinte:

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

- I — locação de bens móveis;
- II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou pela guarda de bens de qualquer natureza;