

III — Jogos e diversões públicas;

IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

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;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

Alteração 8.<sup>a</sup> — Substitua-se o § 2.<sup>o</sup> do art. 71 pelo seguinte:

§ 2.<sup>o</sup> — Os serviços a que se refere o inc. IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3.<sup>o</sup> do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% da receita média mensal da atividade".

Dessa forma, tais alterações tornaram expresso o que antes se continha implicitamente na redação original desse dispositivo do Código Tributário Nacional, ou seja, a execução por administração ou empreitada de obras hidráulicas ou de construção civil é tipicamente um serviço sujeito ao imposto municipal, não se enquadrando nem mesmo no conceito de operações mistas.

E tanto assim é verdade que o conceito de serviço, ditado pela alteração 7.<sup>a</sup> do Ato Complementar n.º 34, abandonou a tentativa de uma definição genérica, para aproximá-la de uma definição mais casuística. Como consequência, as empreitadas de construção civil, que antes se incluíam, por interpretação, no «fornecimento de trabalho», a que se referia o inc. I da redação original, passaram a ter incidência específica no inc. V do novo texto.

Ademais, o Ato Complementar n.º 34, embora mantivesse o conceito de operação mista, dela excluiu, de modo expresso, as empreitadas de construção civil, uma vez que apenas as operações descritas no inc. IV do seu parágrafo primeiro é que poderiam enquadrar-se naquele conceito, fundamento pelo qual tornou-se expresso e incontestável que sobre as empreitadas de construção civil não pode ocorrer incidência, nem mesmo parcial, do imposto de circulação de mercadorias.

Prosseguindo, e como se não bastassem tais argumentos para tornar irrefutável a conclusão acima atingida, surgiu o Decreto-lei n.º 406/68 que, abandonando totalmente a tentativa de uma definição genérica e sistemática dos serviços tributáveis pelo Município, adotou uma solução casuística, determinando, em seu art. 8.<sup>o</sup>, que, «verbis»: «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 serviços constantes da Lista anexa».

Por sua vez, seus parágrafos primeiro e segundo, do mesmo artigo acima citado, assim expressaram, «verbis»:

«§ 1.<sup>o</sup> — Os serviços incluídos na Lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2.<sup>o</sup> — O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias».

Deflui-se, pois, pela leitura dessas normas, que o conceito de operações mistas foi definitivamente eliminado, abrogado, passando a vigorar a seguinte sistemática: a) as atividades constantes da Lista, ainda quando envolvam fornecimento de mercadorias, sofrem incidência somente do ISS; b) as atividades que não constem da Lista, embora se possam qualificar, tecnicamente, como serviços e que envolvam o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitas apenas ao ICM; c) as atividades que não constem da Lista, embora se possam qualificar, tecnicamente, como serviços e que não envolvam o fornecimento de mercadorias, não sofrem incidência de qualquer dos dois impostos.

Destarte, e analisando-se a Lista dos Serviços tributáveis pelo imposto municipal anexa ao mencionado Decreto-lei, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 834, encontramos seu item 19 vazado nestes termos, «verbis»:

«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 dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM)».

Há de se concluir, pois, pelo que acima foi exposto, que as empreitadas de construção civil são e sempre estiveram sujeitas ao imposto municipal sobre serviços, uma vez que se infere estar nelas ausente o intuito de compra e venda de mercadorias, predominando, sem dúvida alguma, o fornecimento do trabalho profissional especializado.

Prosseguindo, por assim, as empreitadas de construção civil estão sujeitas ao imposto municipal desde o advento do Código Tributário Nacional, e continuam a ele sujeitas face à cristalina redação do Decreto-lei n.º 406/68, e posteriormente do Decreto-lei n.º 834/69.

Ora, de tudo que acima foi exposto, impõe-se uma conclusão lógica, qual seja, a de tornar-se, para a solução do presente processo, despicienda a discussão sobre a natureza jurídica das empreitadas, sua distinção dos contratos de compra e venda de coisa futura ou, se nelas, na parcela relativa aos materiais, existe, em realidade, uma operação de compra e venda.

Com efeito, essa discussão torna-se desnecessária porque a legislação dá um tratamento claro para a matéria: nas empreitadas para a execução de obras hidráulicas ou de construção civil, bem como para execução de seus serviços auxiliares, a parcela relativa à mão-de-obra será sempre tributada pelo imposto municipal de serviços, enquanto que a parcela relativa aos produtos eventualmente empregados será tributada pelo imposto estadual,

desde que esses produtos tenham sido produzidos pelo próprio empreiteiro fora do local da obra; ou, se adquiridos de terceiros não sofrerão qualquer espécie de tributação.

Isto posto, resta analisar a atividade desenvolvida pela recorrente para concluirmos estar incluída como uma prestadora de serviços ligada à construção civil sujeita, em consequência, tão-somente ao imposto municipal, ou se, em verdade, executa uma disfarçada compra e venda de materiais, sujeita, então, ao imposto estadual sobre circulação de mercadorias.

Dos elementos trazidos aos autos, conclui-se que a recorrente celebra, com seus clientes, contratos que denominam de empreitada de construção civil, objetivando, através deles, a execução parcial de obras de construção civil, consistente no serviço de concretagem, nos volumes e condições fixados nos próprios contratos (v. contrato-padrão anexado aos autos).

Em que consiste, então, o serviço de concretagem? Como pode ser definida a atividade de concretagem?

Parecer técnico, juntado aos autos pela recorrente, e expedido pelo arquiteto Salvador Candia, dá-me conta de que «denomina-se concretagem a operação de preparo do concreto e a sua colocação dentro de formas especialmente feitas para compor a estrutura de concreto de uma obra».

E o concreto, ainda no mesmo parecer, é definido como um «material formado pela mistura proporcionada de cimento «Portland», água, areia e pedra... A proporção com que são usados os quatro componentes acima indicados dará a maior ou menor resistência do material acabado».

Por sua vez, os dicionários e enciclopédias nos orientam, também, no sentido de que o concreto é um «conglomerado resultante da mistura de areia e pedra com um elemento aglomerante... um material de construção composto de cimento comum ou hidráulico e pedra... podendo ser empregado em elementos pré-moldados ou por concretagem. Neste último caso, pode ser despejado diretamente em sanças abertas e/ou depois comprimido até solidificar-se; ou a solidificação pode ser obtida em formas, partindo-se, num e noutro caso, da mistura manual, ou, de preferência, mecânica (dos componentes) em aparelhos chamados «betoneiras» («Enciclopédia Universal Ilustrada Europeo-Americana», vol. 28, parte I, pág. 323, Madrid, Espasa-Calpe S/A, 1925, reeditada em 1958 e em 1966, cit. pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa no parecer constante dos autos).

Bastante significativos são também os ensinamentos da «Enciclopédia Britânica»: «(concreto) ... é um material de construção consistente em uma mistura na qual uma pasta de água e cimento «Portland» agrega materiais inertes (formando uma) massa pétreia devida ao endurecimento da pasta pela reação química entre o cimento e a água... Areia, cascalho e pedra britada são os materiais inertes (comumente) usados no concreto ... (mas) o tipo de mistura é determinado pela finalidade visada... A tecnologia do concreto comum é um ramo da engenharia dos materiais ... um concreto adequado para pequenos reparos caseiros pode ser feito por amadores; mas o planejamento e a construção de estruturas de concreto é uma combinação de ciência, arte e experiência, que só deve ser praticada por profissionais habilitados na tecnologia do concreto» (vol. 6, pág. 263, ed. 1966 — a tradução