

11. Em síntese: se as chamadas operações mistas, na forma exposta, foram tributadas pelo ICM, de 1-1-67 a 1-2-69, a execução, por administração ou empreitada, de obras de engenharia, foi tributada pelo ISS, de 1-1-67 até 8-9-69, quando entrou em vigor o Decreto-lei n.º 834, arrolando na Lista de Serviços, para tributação pelo ISS, como se registrou, tal execução, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficaram sujeitos ao ICM (item 19).

12. Exposta exaustivamente toda a legislação pertinente à espécie, quer no tocante aos seus efeitos atuais, quer nas suas origens, mas toda ela abrangedora do tempo da exigência contida no auto (junho de 1968 a 30 de abril de 1971), verifica-se que, de 1-1-67 até 1-2-69, eram tributadas pelo ICM as operações mistas, com a restrição já enunciada, na forma legal.

Bressante-se, também, no tocante ao ICM, que ainda na legislação atual, como na anterior, para efeitos da sua incidência, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, como a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem).

Por outro lado, para os efeitos do ISS, desde 1-1-67 até 8-9-69, eram considerados serviços o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais, por empresa ou profissional autônomo, e os de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de engenharia. Só a partir de 8-9-69 é que, na execução de tais serviços (empreitadas de construção civil), o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos mesmos serviços, fora do local da sua prestação, ficaram sujeitos ao ICM.

13. Ora, como vimos, a recorrida manteve com seus clientes contratos de empreitada, fornecendo os materiais e prestando serviços de instalações telefônicas, concorrendo, pois, simultaneamente, com o fornecimento de material e instalando-o.

De tal complexo contratual não posso vislumbrar operação mista, como primitivamente tratada pelo ICM, pois se houve o fornecimento de mercadorias, os serviços de instalação não podem ser confundidos com os englobados para tanto, pois sobre não serem de beneficiamento, confecção, lavagem, pintura, etc., não estavam relacionados com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização.

14. Por sua vez, também não posso considerar como montagem a operação complexa contratada pela recorrente. Na realidade a recorrida é industrial (vide auto de infração, ao especificar sua atividade). Assim, não é preciso se socorrer do disposto na

legislação do ICM para a caracterização de industrialização das suas operações. Fabrica ela os aparelhos de telecomunicação e os instala. Para os instalar, os monta, mas esta montagem não resulta na obtenção de um novo produto ou numa nova unidade autônoma, mas o que fabrica veio a ser por ela instalado. A fabricação, o fornecimento e a instalação, como contratados, visam o resultado final da obra, como um todo. Por isso, a empreitou, objetivando um só resultado final: a venda e o funcionamento dos aparelhos que fabrica. Para tanto reza os contratos por ela firmados que «após o término da instalação, deverão ser efetuados testes de aceitação final, dentro de prazos preestabelecidos, de acordo com as exigências dos seus clientes, aceitação esta final, que se ultimará na hipótese da inobservância pelos seus clientes dos prazos de testagem.

Por outro lado, poderia a recorrida só vender os equipamentos que fabrica, e não instalá-los, bem como poderia a sua instalação ser cometida a terceiros. Só nesta hipótese, então, cuidar-se-ia de montagem, como operação industrial considerada no Regulamento do ICM. Se a recorrida processasse só a reunião das peças, para obtenção de um novo produto, estaria de acordo que fosse ela tida como montagem. Mas não é esta a realidade espelhada nos autos: a recorrida fornece o equipamento de telecomunicação e também os instala. Vende e instala, concomitantemente, e assim, pratica empreitada, com o fornecimento de mercadorias e mão-de-obra para instalação. Neste complexo contratual não se pode dissociar as operações, que o englobam, para só se divisar a montagem, a qual, aliás, como se demonstrou, inexistente, pois na atividade de sua instalação não se opera um produto novo, mas surge apenas em funcionamento o produto que vendeu.

15. Alijada sob estes argumentos a possibilidade de se considerar as operações da recorrida como montagem, e evidenciada como empreitada, já se verificou que os serviços nela decorrentes são especificados para efeito de incidência do ISS, no Inc. 19, da Tabela anexa ao Decreto-lei n.º 406, e sua alteração posterior, a qual alude, como vimos, à sua execução, por empreitada de construção civil, excetuando o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local dos mesmos, que ficam sujeitas ao ICM, tributação esta que se acha prevista na Lei municipal n.º 7.410, de 30-12-69.

Ora, a tributação municipal alude à empreitada de construção civil e outras semelhantes. Será a empreitada em foco tida como de construção civil ou a ela assemelhada?

16. Como bem assinala Bernardo Ribeiro de Moraes («in» «Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços» — Ed. R. T., São Paulo, 1975, págs. 238/240), «a expressão «construção civil» foi originada para fazer-se a distinção da engenharia em si, outro-

ra entendida apenas como engenharia militar, das demais». O festejado tributarista, ao apontar, na prática, quais são as obras de construção civil, cuja execução é atingida pelo ISS, bem esclarece que, «na construção civil, encontramos todas as atividades da engenharia reunidas. Conjuga ela materiais distintos e coordena operações diversas, exigidas pela técnica moderna; descobre novos campos, aplica novas técnicas, utiliza novos materiais, solicita novas especializações, compõe novas estruturas e obtém novos efeitos plásticos. Evoluindo a técnica, a construção civil também evolui...». E cita a Resolução n.º 112, de 26-8-1957, do CONFEA (Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura), que relaciona uma série de atividades consideradas trabalhos ou obras de engenharia, arquitetura ou agrimensura, entre as quais encontram-se expressamente nominadas as telecomunicações (item 24).

Assim, não posso senão me curvar ao que o órgão máximo e especializado define, para responder à indagação proposta, afirmando que os serviços constantes dos contratos de empreitada entabulados pela recorrida, o são de construção civil, por serem serviços de instalação de aparelhos de telecomunicação.

17. Ao demais, se já não fora tal posição explícita do CONFEA, consideraria tais serviços como semelhantes dos da construção civil. É regra de exegese que a expressão «e outras semelhantes», como contida no dispositivo, é abrangente das empreitadas em foco, por serem congêneres com as empreitadas civis a que alude a disposição, apresentando similitude ou analogia fática com os serviços ou operações ali tributados. É o que deflui do ensinamento de Black, como nos indica Ruy Barbosa Nogueira, ao citar e traduzir a lição deste autor clássico e extraída de sua obra «Handbook on the Construction and Interpretation of the Law» («in» Tribuna da Justiça, de 30-3-77).

18. Mas há mais. Poder-se-ia argumentar que a recorrida, ao firmar os contratos de empreitada como faz, englobando distintamente o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços, estaria cuidando de praticar uma evasão fiscal. É bem de ver, entretanto, que sob este prisma, sequer se poderá qualificar o proceder da recorrida dentro do gênero de evasão, como de evasão comissiva (intencional), que se biparte em ilícita e lícita (cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, «in» «Elisão e Evasão Fiscal» — Ed. Lael — 1971 — pág. 15).

Na espécie, a evasão ilícita não se configura: não há notícia sequer, nos autos, de fraude, simulação ou conluio da recorrida. Também inexistente a evasão legítima, pois esta é decorrente da lacuna da lei e a hipótese, como vimos, foi abundantemente normada.

Como decorre realmente do nosso sistema tributário, a recorrida, legalmente, pode, para efeitos de tributação, quer pelo ICM, quer pelo ISS, entabular contratos de empreitada, como