

cação. O preparo do concreto e a sua aplicação na obra é uma fase da construção civil, e, quando os materiais a ser misturados são fornecidos pela própria empresa que prepara a massa para a concretagem, se configura hipótese de empreitada com fornecimento de materiais, e não — como pode ocorrer com a colocação de placas de cimento pré-fabricadas — venda de mercadoria produzida por quem igualmente se obriga a instalá-las na obra. Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da sua utilização na obra.

Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade de empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões, e que funcionem no lugar onde se constrói, ou já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura, meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricadas, estas, sim, mercadorias.

Há, nos autos, parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira do qual destaca esta passagem, bastante elucidativa:

«Quanto a ser um serviço, o prestado pela consultante, embora óbvio, convém ressaltar um trabalho notável que compendia toda a vivência da casuística norte-americana, exposta pelo atual titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da New York University, Prof. Hellerstein, em que estuda precisamente a distinção entre as «vendas de mercadorias» e os «serviços» perante o imposto mercantil.

Assim, mostra que no caso das tipografias, embora estas empreguem a tinta e o papel, elas destroem o papel em branco que como tal deixa de ter valor comercial e somente vale para o cliente que o encomendou, do que se segue que o impressor apenas prestou um serviço, não vendeu bem corpóreo (...in the process of carrying out their contract of service they use ink for the purpose of the destroying plain paper so far as its commercial value is concerned. From that time it is of no use or value to any person other than the one for whom the printing is done ...and it follows that the printer is engaged only in service. The appellants are not engaged in the business of selling tangible personal property, but in the business of printing — one of the graphic arts).

Igualmente a consultante, fazendo a mistura dosada para o cliente, só a este aproveita esse serviço e o cimento, a pedra, a areia e a água se tornam inutilizáveis e fora do comércio.

A seguir, indica como outro requisito jurídico-fiscal do empreendimento como serviço o exigir certa dose de qualificação ou habilidade e esforço pessoal (a service enterprise requiring skilled personal efforts).

O serviço da consultante é o de engenharia civil que exige habilitação profissional como ela comprova e o serviço é mesmo contratado mediante provas de laboratório e certificado.

Noutra passagem Hellerstein resalta caso em que a Corte de Justiça considerou também que o tipo da ocupação do contribuinte era tradicionalmente reconhecida pela comunidade como a de prestação de um serviço e não como a de vendedor de mercadorias (the taxpayer's occupation is traditionally regarded by the community as the rendition of a service, not the sale of goods).

É exatamente o caso da consultante. Todos sabem e conhecem-na como prestadora de serviços de engenharia como aliás é contratado uniforme e tradicionalmente o seu serviço.

A esses elementos caracterizadores da prestação de serviços, acrescenta-se este, acentuado por Hely Lopes Meirelles (parecer, nos autos):

«Outro elemento que caracteriza a concretagem como serviço é a «fixação da relação água-cimento», que só se efetiva momentos antes da descarga do caminhão-betoneira, e consiste na exata dosagem de água para cada obra é para cada tipo de aplicação do concreto. Por outras palavras, essa «relação» depende até mesmo do tipo de equipamento a ser empregado na aplicação, para dar-se a consistência conveniente à mistura (seca, plástica ou fluida) e obter-se a resistência necessária para cada obra, segundo suas características e destinação. Qualquer erro nessa «relação» poderá comprometer a resistência do concreto e conseqüentemente a da obra. Serviço técnico, portanto (cf. Ary F. Torres e Carlos Eduardo Rosman, «Método para Dosagem Racional do Concreto», 1956, pág. 12 e segs.)».

De tudo isto concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria.

Inferre-se da transcrição ora inserida nos autos que a argumentação de Sua Excelência, o Ministro Moreira Alves, no aresto ora mencionado, aplica-se, «in totum», ao caso «sub iudice».

Prosseguindo, deflui-se do próprio contrato-padrão, onde se estipula que a execução do serviço de concretagem deverá ser efetuada nos volumes e condições fixados no próprio contrato, proporcionalmente e de acordo com as necessidades de cada obra.

Por outro lado, nos encargos da recorrente, está estipulado que seus engenheiros ou laboratoristas colherão o concreto diretamente do caminhão-betoneira, de acordo com as normas do ABNT anexas aos autos, moldarão quatro corpos de provas correspon-

centes a cada 50m³ de execução dos serviços, corpos estes que, até a retirada das formas, permanecerão nas obras, sendo pelos encarregados da obra devidamente curados. Retiradas as formas, serão os corpos de prova removidos para o laboratório de interesse, onde será feito capeamento e logo remetidos para rompimento junto aos laboratórios especializados do ramo e de reconhecida idoneidade, sendo que os certificados serão enviados ao proprietário da obra após o seu recebimento.

Por outro lado, na cláusula relativa à programação, estipula-se que «para boa execução dos serviços, a programação dos mesmos deverá ser feita com uma antecedência mínima de 48 horas, especificando-se tipo de concreto, volume e hora».

Já por estes elementos, torna-se claro que o fornecimento de concreto deve obedecer a normas técnicas e que esse concreto não pode ser preparado — saliente —, independentemente, das especificações e programação de cada obra.

É curial que a recorrente irá em suas usinas estocar os materiais necessários à execução dos seus serviços e poderá, até mesmo, iniciar o preparo do concreto (embora esse fato não esteja caracterizado no processo) porém, pelo que se evidencia dos elementos constantes dos autos, somente poderá completar esse preparo, executando assim os serviços contratados, depois que tiver as especificações e a programação de cada obra.

Não há como predefinir-se assim, em venda de concreto pré-misturado, uma vez que o concreto pré-misturado não existe como uma mercadoria que possa ser livremente comercializada, porque, simplesmente, não é uma mercadoria, mas sim uma simples mistura técnica de pedra, areia, cimento e água, que não perdem sua individualidade nessa mistura como pré e retroativamente salientado.

Para mim, pois, torna-se totalmente inócuo para o caso «sub iudice», que a própria recorrente se auto-denomine, para efeitos promocionais em revistas especializadas de «indústria de concreto pré-misturado».

Em decorrência disso, afigura-se-me ineficaz, porque, como ensina brilhantemente o culto Dr. Jayme Alípio de Barros, em seu voto em separado proferido nos presentes autos, «para efeitos fiscais, a realidade econômica subjacente predomina sobre a forma dos atos praticados».

Como vimos, a atividade da recorrente é de prestação de serviços técnicos auxiliares da construção civil, porque a venda de concreto pré-misturado não existe como uma operação de circulação de mercadorias, porque o concreto não é uma mercadoria.

Isto porque, conquanto defendida com o brilhantismo característico, parece-me inaceitável a tese sustentada no voto do eminente Dr. Jayme Alípio de Barros no sentido de que a recorrente mascara, sofisma uma operação de compra e venda de mercadorias, através de um contrato de empreitada de construção civil.

O voto em destaque alcança a essa conclusão porque, além do fato de que a recorrente, em realidade, venderia concreto pré-misturado (o que não ocorre como já foi suficientemente esclarecido nos itens anteriores), não há por que assumir, através de seus contratos, os riscos pela obra, o que seria inerente aos contratos de empreitada com fornecimento de materiais, de acordo com a lei civil brasileira, e ainda por prever aquele a rescisão do