

necidas, acrescido do preço dos serviços de montagem das instalações de centrais telefônicas por ela fornecidas, ou se a instalação das centrais telefônicas está sujeita ao assento do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

2. Colocado o cerne da questão, precisemos como o tema é tratado atual e legalmente. Assim, no que diz respeito ao ICM, sua legislação orgânica, composta primordialmente da Lei n.º 440, de 24 de setembro de 1974, regulamentada pelo Decreto n.º 5.410, de 30 de dezembro de 1974, editado à sombra do art. 23, II, da atual Constituição da República, consoante a Emenda n.º 1, de 17 de outubro de 1969, dando competência tributária privativa aos Estados para a instituição do ICM, dispõe «in verbis» ao disciplinar o campo de incidência relativo à espécie:

«Art. 1.º —

§ 2.º — O imposto incide também sobre:

2 — o fornecimento de mercadorias efetuado com a prestação de serviço, nas hipóteses expressamente previstas na Lista de Serviços a que se refere o art. 8.º, do Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pelo art. 3.º, do Decreto-lei federal n.º 834, de 8 de setembro de 1969;

3 — o fornecimento de mercadorias efetuado com prestação de serviço não especificado na Lista a que alude o item anterior.»

Por sua vez, no tocante à não-incidência, ainda com respeito à questão em apreço, dispõe textualmente a citada Lei:

«Art. 3.º — O imposto não incide sobre:

X — as saídas, de estabelecimento prestador de serviços a que se refere o art. 8.º, do Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, modificado pelo art. 3.º, do Decreto-lei federal n.º 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 § 2.º do art. 1.º.»

Tais disposições se contêm no Regulamento citado da referida Lei, respectivamente, nos arts. 1.º, § 2.º, 2.º e 3.º e no art. 4.º, X.

3. Posta, assim, legalmente a esfera de incidência e não-incidência atual do ICM em torno do tema, é necessário, também, à luz dos preceitos legais, expor a sua disciplinação relativamente ao ISS. Este imposto pertence à competência tributária privativa municipal, segundo o art. 24, II, da nossa Lei Maior, o qual remete à lei complementar a definição dos serviços que engloba.

Embora se possa discutir o alcance, extensão, natureza e efeitos da lei complementar na estruturação do ISS,

como já foi feito em trabalho que tivemos a honra de participar («in» «Imposto sobre Serviços», Ed. Saraiva e Educ., 1974, São Paulo), com plêiade de tributaristas nacionais, o fato é que «lege habemus» estabelecendo, não só, normas gerais aplicáveis ao ICM e a este imposto, mas, também, baixando a Lista dos Serviços por ele tributáveis, qual seja o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que veio a ser alterada pelo Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969.

Desta legislação complementar cabe destacar, inicialmente, o seu art. 8.º, fixando diretrizes gerais para ambos os tributos:

«Art. 8.º — 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.

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

§ 2.º — Os serviços não especificados na Lista, e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.»

Compulsando a mencionada Lista, já com a redação do Decreto-lei n.º 834, verifica-se que seu item 19 assim dispõe:

«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 sujeitos ao ICM).»

4. Do exame dos contratos anexados a estes autos, monotonicamente se verifica que todos têm objeto dúplice, qual seja:

a) o fornecimento de equipamento, e

b) a instalação ou a execução dos serviços respectivos.

Para estes desideratos contratuais são estabelecidos preços autônomos e específicos, para cada um deles, sendo até a respeito previstas, também, fórmulas próprias e peculiares de reajustamento. Trata-se, pois, de contratos complexos, em que, além do fornecimento de mercadorias, obriga-se a recorrente à prestação de serviços.

Tais contratos, ao estabelecerem o fornecimento dos equipamentos, fazem referência expressa e detalhada dos mesmos, ao seu preço, e contêm o assentimento das partes contratantes. Neles há assim indicação precisa de «res, pretium et consensus», elementos caracterizadores do contrato de compra e venda. Consequentemente, têm eles, sob este prisma, a natureza jurídica de contrato de compra e venda.

Quanto à execução dos serviços, ream os mencionados contratos que a recorrente (contratada) «obedecerá às instruções da outra parte, a Companhia Telefônica Brasileira, atendendo, ainda, às observações feitas pela fiscalização desta». Na prestação de serviços, na forma contratada, a recorrente, na qualidade de locadora de serviços, ficou sob as ordens e a fiscalização da locatária. Tal característica do contrato, sob esse aspecto de reduzi-lo à locação de serviços, em face da assinalada subordinação da recorrente à Companhia Telefônica Brasileira, não poderia ser confundido com a empreitada, na qual ocorre a absoluta independência entre as partes contratantes, inexistindo entre eles qualquer laço disciplinador. Não há dúvida de que, quer na locação de serviços, quer na empreitada, o objeto de ambos os contratos é o mesmo, qual seja, o trabalho humano. Mas não é esta só a distinção apontada que os discrimina. Como bem assinala Washington de Barros Monteiro («in» «Curso de Direito Civil» — Direito das Obrigações — vol. 2.º, págs. 210/211 — Ed. Saraiva — São Paulo), ao procurar precisar a distinção entre os dois tipos de contrato, depois de registrar que, «muitas vezes, fácil não é distinguir um e outro contrato», aponta que «a doutrina clássica prefere ater-se à maneira de remunerar, como critério diferencial por excelência; na locação de serviços a remuneração é correspondente aos dias ou às horas de trabalho, enquanto na empreitada ela é proporcional ao serviço realmente executado, sem atenção ao tempo nele empregado. Nesta, paga-se o resultado do serviço, porque o empreiteiro se obriga a dar pronta a obra por um preço certo; naquela, remunera-se a pessoa que colocou à disposição de outrem a sua atividade. Nessas condições, embora o empreiteiro venha a consumir tempo menor que o previsto para realizar o serviço, fará jus integralmente à remuneração contratada; por outro lado, porém, se despende maior tempo, não terá direito a qualquer majoração. Ao inverso, na locação de serviços, o locador auferirá retribuição maior ou menor, conforme o tempo despendido na execução do serviço. Outra diferença: numa empreitada, visa-se à produção de uma obra, a caracterização dela está na sua finalidade».

Ora, na espécie, analisando-se os contratos em apreço e tendo em vista, não só, a finalidade dos serviços, como a remuneração ajustada, e, em face de tais ponderações doutrinárias, inclino-me a taxar, não de mera «locatio operarum», sob esta faceta, os contratos em apreço, mas de «locatio operis» (empreitada).

E, em vista da complexidade já assinalada do contrato, envolvendo o fornecimento de equipamentos (mercadorias) e, mais ainda, o de serviços para sua instalação, tenho para mim que tais contratos, na realidade, juridicamente, configuram empreitada, contratos de empreitadas estes em que a recorrida contribuiu, não só, com o fornecimento de materiais, mas também concorreu com seu trabalho, co-