

mo estabelece o art. 1.237, do Código Civil.

5. Posta a natureza jurídica dos contratos firmados pela recorrente, como empreitada de labor e fornecimentos de materiais, vejamos a sua repercussão como hipótese de incidência do ICM e do ISS, segundo a legislação aplicada ao tempo dos contratos apontados pela recorrida, ou seja, no período de junho de 1968 a 30 de abril de 1971.

Para enfocarmos com precisão a questão sob este aspecto é necessário fazer-se ligeiro esboço histórico, pertinente à evolução da sua legislação.

6. Segundo a primitiva redação do Decreto-lei n.º 406, dispunha o seu art. 1.º, § 3.º, inc. III, que o ICM não incidiria sobre a saída, do estabelecimento prestador dos serviços, a que se referia o art. 8.º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços. Com a alteração deste dispositivo, imposta pelo Decreto-lei n.º 834, o ICM continuou não incidindo sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o art. 8.º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, mas ficaram expressamente ressalvados os casos de incidência previstos na Lista de Serviços tributados.

Por sua vez, na primeira redação do art. 8.º, § 2.º, do Decreto-lei n.º 406, os serviços não especificados na Lista, e cuja prestação envolvesse o fornecimento de mercadorias, ficavam sujeitos ao ICM. Com a redação mandada observar pelo Decreto-lei n.º 834, tal dispositivo passou a ser enunciado nos seguintes termos: «O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias».

A Tabela anexa ao Decreto-lei n.º 406, no item VI, previa apenas, para efeito de tributação pelo ISS, os serviços por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, terraplenagem, demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e outras obras de engenharia, inclusive obras hidráulicas, serviços auxiliares e congêneres. Já a Tabela em vigor, segundo o Decreto-lei n.º 834, veio a dispor:

«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).»

Quanto à base de cálculo do ISS, prevista inicialmente no Decreto-lei n.º 406, no seu art. 9.º, § 2.º, para a construção civil, a disposição respectiva veio a ser alterada pelo mencionado Decreto-lei n.º 834, passando a ter a seguinte redação:

«§ 2.º — Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da Lista anexa, o imposto

será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.»

7. Desta legislação se infere que seu escopo, no tocante à atuação da norma complementar, procurando emprestar eficácia ao disposto no art. 24, II, da Constituição da República, foi explorar os serviços tributáveis pelos Municípios, não atingíveis pela competência tributária da União e dos Estados, afastando possíveis áreas conflitantes, editando assim o mencionado Decreto-lei n.º 406, com a alteração posterior do Decreto-lei n.º 834, o qual veio a restabelecer os serviços tributáveis pelos Municípios, na Lista que os acompanhou.

Procuraram, assim, tais normas complementares, delimitar a esfera de incidência do ICM e do ISS, deixando para fora do campo do ICM a saída, de estabelecimento prestador dos serviços mencionados na Lista, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, não incidência não ampla, esta, eis que restrita à circunstância dos casos de incidência por este imposto, expressamente previstas nas mesmas Listas.

Quanto ao âmbito de incidência do ISS, dele foram retirados e, destarte, ficaram a salvo deste imposto o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não especificados na Lista, o qual ficou sujeito ao ICM.

Sinteticamente, à sombra de tal disciplinação, pode-se sustentar que, sujeitos ao ICM, ficaram todos os casos de incidência expressamente previstos na Lista, bem assim os fornecimentos de mercadorias, ainda que com prestação de serviços nela não especificados. E sujeitos ao ISS os serviços incluídos na Lista, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

8. Mas, se tal é a posição vigente, é de ver que a exigência fiscal se reporta ao período de junho de 1968 a 30 de abril de 1971, como se anotou. Há que assim se verificar, face à ocorrência de fatos geradores praticados antes da mencionada legislação, como era disciplinado o assunto na legislação do Estado a eles contemporâneos.

Assim, do exame da Lei n.º 9.590, de 30-12-66, que instituiu o ICM neste Estado, verifica-se que, nas saídas decorrentes de operações de fornecimento de mercadorias, juntamente com a prestação de serviços a usuários ou a consumidores finais, ou seja, as então chamadas «operações mistas», a base de cálculo correspondia a 50% do valor total da operação, assim entendida a importância global cobrada dos usuários ou dos consumidores finais. Era o que dispunha o seu art. 9.º, o qual veio a ser regulamentado pelo art. 11, § 1.º, do

Decreto n.º 47.763/67 caracterizando as operações mistas, como as que envolvessem o fornecimento simultâneo de mercadorias e serviços pelo estabelecimento do contribuinte, salvo se a prestação de serviço constituísse o seu objeto essencial e contribuisse com mais de 75% da receita média mensal da atividade. Esta última prestação de serviços, na forma ressalvada, ficava sujeita ao ISS (art. 71, § 2.º, do CTN, na sua primitiva redação).

Esta situação, pois, perdurou de 1.º de janeiro de 1967, data de entrada em vigência da Lei n.º 9.590, até a entrada em vigor do Decreto n.º 51.345/69, o que se deu em 1-2-69, quando, então, veio a ser abolida a conceituação de operação mista, em decorrência das normas contidas no Decreto-lei n.º 406, sendo que, da sua Exposição de Motivos, ressaltando a reformulação do sistema do ICM, declarava que ficavam extintas «as já famosas «operações mistas», que tantas dificuldades trouxeram para os contribuintes e para o Fisco».

Frente a tal tratamento legal, então vigente, as operações, de junho de 1968, até 1-2-69, deverão ser analisadas, sem embargo de estarem sujeitas também à disciplinação atual já exposta.

9. Mas o que vinham a ser operações mistas, na forma da primitiva regulamentação do ICM? Misturas seriam as operações que envolvessem, como se salientou, mercadorias e serviços. Mas é de ver que os serviços que englobavam tais operações eram apenas o beneficiamento, a confecção, a lavagem, a pintura e o tingimento, a galvanoplastia, o reparo, o conserto, a restauração, o acondicionamento, o recondicionamento e operações similares, exclusivamente quando relacionados com as mercadorias destinadas à produção industrial ou à comercialização, nos expressos termos do art. 11, § 2.º, do Decreto n.º 47.763/67.

Registre-se, outrossim, que para efeito de cobrança do ICM, ainda segundo o mesmo Regulamento (art. 3.º, III), considerava-se industrialização a operação consistente na reunião de produtos, peças ou partes, do que resultasse a obtenção de um novo produto ou unidade autônoma, isto é, a montagem.

10. Se esta era a disciplinação do ICM, no tocante ao ISS, verifica-se que a Lei n.º 6.989, de 29-12-66, dispondo sobre o Sistema Tributário do Município, ao criar este imposto, considerava serviço a execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo, e construções de qualquer natureza, inclusive os seus serviços auxiliares, quer constituam parte do projeto global ou decorram de projetos ou contrato distinto (art. 49, parágrafo único, alínea «b», com a redação do art. 1.º, da Lei n.º 6.999, de 20-1-67). Esta incidência, na forma enunciada, vigorou de 1.º de janeiro de 1967 até a data da publicação do Decreto-lei federal n.º 834, de acordo com a Lei n.º 7.410, de 30-12-69.