

menores riscos dessa falta de conceito legal, previu a incidência do imposto único sobre os minerais enumerados em lei, adotando uma solução igualmente casuística, com a relação nominal, pelo legislador, dos produtos tributados; assim poderá a lei, a qualquer momento, excluir da Lista vigente a pedra britada e a areia que, alcançadas pela tributação estadual do ICM, eliminariam a motivação econômica do disfarce da venda do concreto pré-misturado sob o rótulo de contrato de empreitada de construção civil.

11. Os limites atuais dos campos de incidência do ICM e do ISS.

O atual sistema de separação entre o ICM e o ISS pode ser sumariamente lembrado para encerrar este voto: O ISS incide hoje sobre os serviços constantes de uma Lista expressa, haja ou não fornecimento de material.

Os serviços não constantes da Lista dividem-se em duas categorias:

1. serviços prestados com fornecimento de material que ficam sujeitos ao ICM, porque o fornecimento de mercadorias absorve a prestação de serviços;
2. serviços prestados sem fornecimento de material, que não ficam sujeitos a imposto algum.

Em alguns casos especificados em lei, como o dos consertos, há incidência do ICM sobre o material fornecido.

As construções estão sujeitas ao ISS, quer sejam feitas por administração, quer por empreitada com fornecimento de material. No entanto, o sistema legal vigente comporta, no caso, mais duas especificações:

1. o material que o empreiteiro adquire de terceiros e entrega na empreitada não fica sujeito ao ISS, uma vez que o seu valor é deduzido da base de cálculo respectiva;
2. o material que o empreiteiro produz fica sujeito ao ICM.

O sistema, que foi introduzido pelo Ato Complementar n.º 34, é lógico: o material adquirido de terceiros já se encontra onerado pelo ICM e se o mesmo não ocorresse com o material que o empreiteiro produz, a lei estaria incentivando a integração vertical. Por outro lado, o valor do material antes tributado pelo ICM não deve ficar sujeito ao ISS porque haveria uma cumulatividade que a lei também procurou evitar. Esta cumulatividade existe noutros casos, mas no da construção seria particularmente grave em face do valor do material em relação aos valores da mão-de-obra; por outro lado, é fácil separar o valor do material do da mão-de-obra, de modo que o sistema não provoca problemas praticamente insolúveis.

Fica, como vimos, sujeito ao ICM o material que o empreiteiro produz. É bom esclarecer que a incidência restringe-se ao material que o empreiteiro produz em local diverso do da obra. Se o ICM atingisse também o material produzido na própria obra, a construção poderia ser tributada por partes. Assim, quando o empreiteiro faz tesouras de madeira para sustentar o telhado ou uma caixa d'água a ser instalada no forro de uma casa, está produzindo mercadoria nova; não há, contudo, incidência do ICM porque, ao produzi-la, o empreiteiro está executando a própria obra.

Os princípios expostos podem ser agora aplicados ao caso do processo. Conceptualmente, a operação da recorrente poderia ser encarada:

- a) como serviço de engenharia (item VI, do art. 71, § 1.º, do CTN, com a redação dada pelo Ato Complementar n.º 34; item V da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/68; item 17 da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 834/69);
- b) como execução, por subempreitada de construção civil (art. 71, § 1.º, item V, do CTN, com a redação do Ato Complementar n.º 34; item VI da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/68; item 19 da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 834/69); ou ainda;
- c) como simples produção industrial de concreto pré-misturado destinado a ser fornecido (operação mercantil de venda) a terceiros.

No primeiro caso o regime anterior ao Decreto-lei n.º 406/68 levaria ao enquadramento da operação na categoria de operação mista, sendo o ICM e o ISS calculados e pagos nos termos do art. 71, § 2.º (com a redação do art. 3.º, alteração 8.ª, do Ato Complementar n.º 34) e do art. 72, II (com a redação do art. 3.º, alteração 9.ª, do Ato Complementar n.º 34), ambos do CTN. No regime posterior ao Decreto-lei n.º 406/68, haveria incidência apenas do ISS.

No segundo caso haveria apenas incidência do ISS, deduzindo do total o valor do material fornecido pela recorrente, salvo se este material fosse produzido em local diverso do da obra.

Na terceira hipótese, haveria apenas a incidência do ICM sobre o valor do material saído das usinas de concreto com destino às obras dos compradores.

O enquadramento da recorrente como serviço de engenharia não nos parece possível, por tudo o que dissemos acima. Evidentemente, em tais casos, a lei contempla a mera prestação de serviços de ordem, diríamos, intelectual, em que o material empregado é mero veículo do serviço, além de representar valor irrelevante na composição do preço. Parece claro que a lei não alcança os casos em que o serviço de engenharia é necessário para a produção de uma coisa cujo fornecimento constitui o real objetivo da operação, antecedendo essa produção. Como nos exemplos citados, que podem ser recordados: quem encomenda um elevador, sabe que a feitura deste envolve necessariamente o serviço de engenharia; no entanto, ninguém pensa em obter uma prestação desse serviço, mas uma coisa, ou seja, o elevador. Da mesma forma, a fabricação de remédios exige a intervenção de farmacêutico mas quem compra remédio não quer adquirir serviços, mas uma coisa.

Teoricamente, pelos estatutos sociais e o registro no CREA, poderia a atividade da recorrente enquadrar-se na execução de construção civil. Este é, aliás, o ponto-de-vista perfilhado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa (item 2/2.3 do parecer), pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira (item XVIII do parecer), pelo Desembargador Vieira Netto (pág. 14 do parecer) e pelo Dr. José Manoel da Silva. É interessante notar que o parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira usa de argumentação que parece conduzir à conceituação da atividade da recorrente como serviço de engenharia e não serviço de construção (onde também está contido, mas não apenas ele,

o serviço de engenharia). Como já acentuamos antes, esses pareceres tiveram por base o contrato imposto pela autuada aos seus clientes, redigido e impresso de acordo com suas conveniências.

Se a recorrente tem a construção por atividade, quer proceda a concretagem nas obras, quer não, o material por ela fornecido só poderia: 1) ser adquirido de terceiros e remetido para obras sem qualquer transformação; ou, 2) ser produzido pela recorrente, fora do local que presta serviços; ou 3) ser produzido no local em que prestaria serviços, isto é, no local da obra.

Na primeira hipótese mencionada não ocorreria a incidência do ICM, agora ou nos regimes anteriores, a partir do Ato Complementar n.º 34. Na terceira hipótese também não ocorreria esta incidência, pois a produção no local corresponde à própria execução da obra. Na segunda hipótese, há, sem dúvida, incidência do ICM. A eventual alegação de que, neste caso, quem produz o material estaria, de certa forma, executando a obra, seria hoje irrelevante, já que existe expressa disposição de lei tornando obrigatório o pagamento do ICM nas saídas dos estabelecimentos produtores.

Se aceita a hipótese de prestação de serviço de engenharia, seria necessário indagar se o concreto que a autuada fornece é ou não produzido nos locais das obras. Se é, não haveria incidência do ICM; se não, a incidência seria iniludível, conforme previsão expressa do item 19 da Lista de Serviços, na nova redação dada pelo Decreto-lei n.º 834, de 8-9-1969. A matéria é, de fato, dependente de prova que a própria interessada se encarregou de apresentar no processo: a mistura é feita em seu estabelecimento, dosada nos caminhões-betoneira e chega preparada às obras. É interessante lembrar que aquele estabelecimento, denominado usina, é na verdade uma fábrica, e somente se esta estivesse no local da obra não haveria incidência do ICM; o caminhão-betoneira limita-se a entregar o concreto pré-misturado. Ainda que a autuada prestasse serviços de construção posteriores à entrega, estaria sujeita ao pagamento do ICM sobre as saídas de concreto do estabelecimento produtor.

Aceitando-se que a empresa não exerce, de fato, serviços de engenharia, como entendemos, será irrelevante saber se o concreto é produto industrializado ou não. De qualquer modo é produto diferente dos que o compõem, obedecendo em sua preparação às normas técnicas. A respeito, é claro o parecer do Arquiteto Salvador Candia, encomendado pela autuada. O conceito de produto industrializado e as Tabelas constantes da legislação do IPI valem para incidência e cobrança daquele tributo; pode-se lembrar que as locomotivas não se achavam incluídas nas Tabelas e nem por isso jamais se pretendeu não fossem produtos industrializados.

Considerando, porém, que a autuada, limita-se de fato e habitualmente apenas a fornecer concreto pré-misturado, entregando coisa a ser utilizada por terceiros em serviços de concretagem, não há como negar a incidência do ICM sobre as saídas daquele material de suas usinas, hoje, ou na vigência dos textos legais anteriores.

Cabe um reparo final antes de finalizar este voto: apesar do excepcional trabalho do saudoso Dr. Salomão Ferreira de Menezes Jr., a quem nunca teriam faltado dedicação e zelo na defesa judicial da Fazenda; apesar