

ajuste por simples falta de interesse de qualquer das partes, interrompendo-se, assim, a prestação dos serviços.

Das circunstâncias ora apontadas, o ilustre Dr. Jayme Alípio de Barros procura apurar como conseqüências, não se tratar, na hipótese vertente, de um contrato de empreitada, mas sim de uma compra e venda disfarçada.

A concretagem, tal como já foi exposto anteriormente, caracteriza-se como um serviço auxiliar das obras de construção civil e das obras hidráulicas.

Em dedução, é óbvio e curial que o empreiteiro que executa serviços auxiliares, não irá responsabilizar-se pela obra toda, ou complexo edificado.

Sua responsabilidade, como sói ocorrer «in specie», irá até a cobertura dos serviços efetivamente por ele executados, e tal responsabilidade a recorrente assume de acordo com seu contrato-padrão, onde está previsto que deverá refazer serviços que apresentem imperfeições, manter controle de dosagem e eficiência de execução dos serviços dentro das normas técnicas, assumir integral responsabilidade pelos serviços de concretagem, comprovando, através de corpos de provas, a sua resistência, de acordo com providências descritas no próprio contrato (v. cláusula relativa aos encargos da interessada).

Caracterizam-se, assim, plenamente, as obrigações e responsabilidades da recorrente pelos serviços executados, tal como se prevê na lei civil brasileira.

Por outro lado, é evidente, também, que o serviço de concretagem é de natureza especial, completando-se a cada entrega e aplicação de determinada quantidade de concreto à vista de todo o adrede exposto.

Assim, é de se presumir por bom-senso que caso seja estipulada a execução e entrega de determinado volume de concreto e somente vier a ser entregue parte ou metade desse volume não se poderá, obviamente, pretender que a parcela cumprida e/ou executada deixou de ser um serviço para tornar-se uma venda de materiais.

«Mutatis mutandis» seria semelhante ao pretender-se desclassificar a execução de uma obra, de serviço, para uma venda de materiais, em razão do empreiteiro, após edificar um imóvel, deixar de executar ou concluir os serviços de acabamento e cobertura...

Não é incomum ou estranho à lei civil brasileira permitir-se a rescisão contratual antes de completada a execução total da obra avengada, mesmo porque a possibilidade de rescisão antecipada é própria da natureza de qualquer espécie de contrato, e, «in casu», nada altera a substância emanada e inerente a esse mesmo contrato que o douto Jayme Alípio de Barros procura dissecar.

2. Dos pareceres e das decisões judiciais favoráveis à recorrente.

Anexou a recorrente diversos pareceres oferecidos à luz pelos mais renomados fiscalistas deste País, juntando, ainda, decisões judiciais, inclusive do Excelso Pretório, em apoio à tese que defende, nestes autos.

Todos os renomados juristas foram unânimes em concluir pela sujeição da concretagem tão-somente ao imposto municipal sobre serviços, uma vez que se trata, em realidade, de um serviço auxiliar da construção civil.

Tanto assim é que o Professor Rubens Gomes de Sousa, maior jus tributarista de todos os tempos neste País, após exaustivo exame da atividade da recorrente, bem como da legislação regente da matéria concluiu que:

«4.1.1. — A concretagem é uma atividade integrante da prestação do serviço de construção civil, não configurando, portanto, uma operação relativa à circulação de mercadorias, que pudesse ficar sujeita à incidência do imposto sobre tais operações (ICM), como previsto no art. 12 da Emenda Constitucional n.º 18, de 1-12-1965, e no art. 24, n.º II, da Constituição de 1967, e como definido no art. 52, do Código Tributário Nacional, e suas sucessivas modificações e, atualmente, pelo art. 1.º, do Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968.

4.1.3. — Em conseqüência, a concretagem, a que se refere o parágrafo 4.1.1. supra, sempre foi e continua sujeita, exclusivamente, ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (IMS), como previsto no art. 15, da Emenda Constitucional n.º 18, de 1-12-1965, e no art. 25, n.º II, da Constituição de 1967, e como definido, sucessivamente, pelo art. 71, § 1.º, n.º I, do Código Tributário Nacional, pelo art. 3.º, alteração 7.ª, inc. V, do Ato Complementar n.º 34, de 30-1-1967, e pelo art. 8.º, e inc. VI, da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 406, de 31-12-1968».

No mesmo sentido, concluem os demais pareceres constantes dos autos, inclusive do preclaro José Manoel da Silva, Juiz que honra esta Corte.

Parece-me, pois, de difícil sustentação a posição mantida pelo eminente Dr. Jayme Alípio de Barros, segundo o qual tais pareceres não podem ser levados em conta, uma vez que tiveram como elemento determinante o contrato-padrão celebrado pela recorrente com seus clientes, contrato esse que, como teria sido demonstrado, não corresponde à realidade.

Inicialmente, penso ter demonstrado, suficientemente, a perfeita adequação do contrato celebrado pela recorrente à realidade subjacente.

Entretanto, além do que o detido exame dos pareceres juntados pela recorrente me permitiram, quanto ao estudo do Direito Tributário, hei também por concluído que todos os seus autores não se ativeram, apenas, pura e simplesmente ao contrato que lhes foi às mãos para chegar às conclusões a que chegaram.

Todos eles, convencido fiquei, partiram de um exame de mérito da própria atividade de concretagem, para depois concluírem pela sua incidência apenas no campo do ISS.

Assim é que os dois primeiros itens do capítulo 2, do parecer do saudoso Professor Rubens Gomes de Sousa, cujo privilégio intelectual de discernir era notável, são destinados a um exame dos aspectos técnicos da concretagem e desta como empreitada (v. págs. 4 a 12 do parecer).

Já o ilustre Professor Vieira Neto, primeiro faz uma análise da atividade da consulente (v. fls. 6 do parecer), para depois examinar o contrato de empreitada, partindo daí para chegar às suas conclusões finais.

Segue-se-lhe o insigne José Manoel da Silva, cauto e judicioso na forma-

ção de seus juízos e opiniões, e os demais arrolados pela recorrente, para os quais o motivo levantado não pode vir a impugnar as conclusões por eles atingidas.

Por outro lado, o insigne Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, conhecido como uma das maiores autoridades tributárias no campo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, em seu livro «Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços», ed. «Revista dos Tribunais», 1975, pag. 248, assim se pronuncia sobre a incidência ou não do ISS sobre serviços de concretagem, «verbis»:

«4.º) Na hipótese da empresa construtora fornecer concreto pronto para a construção, inexistente venda de mercadoria, mas, sim, serviços de concretagem, sujeitos ao ISS. Os serviços de concretagem consistem na dosagem e mistura dos materiais componentes do concreto, de conformidade com as especificações técnicas requeridas para cada caso, acrescidas do transporte e aplicação da respectiva mistura na obra. Antigamente era o concreto executado na própria obra. Com o progresso, e a evolução técnica, surgiram as moedeiras mecânicas ou betoneiras, que executam a tarefa (transformação dos ingredientes — pedra britada, areia, cimento e água — em concreto) em cima de caminhões, levando o concreto pré-misturado no percurso até a obra a que se destina, deixando afinal o concreto fresco. Temos, aqui, uma fase da construção. No contrato firmado há uma venda de serviços e não de mercadorias (o cliente se interessa pelo serviço técnico e não pelos materiais que são empregados). Ruy Barbosa Nogueira, em parecer sobre a matéria, conclui haver simples «venda de serviços», jamais venda de concreto armado fabricado. Haverá, diz o mestre, «serviço de engenharia, entregando-o por meio de mistura ainda em massa úmida». No mesmo sentido é o pensamento de Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, para quem a massa resultante da mistura de cimento, areia, pedra e água necessita de cuidados especiais desde a dosagem ou o traço a fixar-se, ou seja, no chamado «fator água-cimento», razão pela qual não se pode juridicamente, «denominar mercadoria ou produto acabado» a tal resultado. Em verdade, a concretagem não é mercadoria, mas um serviço (típico de construção civil) técnico, reconhecido por lei federal e executado somente por profissionais registrados no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura. Fiel à boa doutrina e com assento na legislação pertinente, o Tribunal de Alçada Civil de São Paulo tem decidido que presta simples serviços quem fornece concreto, sujeitando-se tal transação ao pagamento do ISS e não ao ICM. Há, no caso, uma venda de serviços e não de mercadoria».

Destarte, compulsando-se os autos deles emergem algumas decisões judiciais favoráveis à recorrente, duas inclusive do Supremo Tribunal Federal, e que não podem, obviamente, ser esquecidas.

Ao lado delas, parece-me importante recordar trecho final do voto do Ministro Moreira Alves, proferido no recurso extraordinário n.º 82501, de São