

creto-lei n.º 834/69, no que tange à «Lista de Serviços» e bem assim às modificações que este introduziu naquele.

7. Primeiro período: 1-1-67 a 31-12-68.

7.1. Como se viu, o art. 71, do CTN, somente falava, genericamente, em «fornecimento de trabalho» (§ 1.º, I; os incs. II e III não interessam ao deslinde da «questão»), não fazendo referência expressa à construção civil.

7.2. Seu § 2.º estabelecia, no entanto, que as atividades mencionadas no § 1.º, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias, seriam consideradas de caráter misto, salvo se a prestação de serviço constituísse seu objeto essencial e contribuisse com mais de 75% da receita média mensal da atividade, caso em que, combinado o dispositivo com o do § 3.º, do art. 53, do mesmo CTN, o contribuinte pagaria o ISS e o ICM, metade a cada um.

7.2.1. Os citados §§ 1.º e 2.º, do art. 71, tiveram, todavia, vida curtíssima (29 dias apenas), pois receberam nova redação em 30-1-67, data em que entrou em vigor o Ato Complementar n.º 34, o qual, em seu art. 3.º, alteração 7.ª, inseriu pela vez primeira a expressão «construção civil», ao dizer que «considera-se serviço»:

«V — execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos.»

7.3. O mesmo AC-34, art. 3.º, alteração 8.ª, substituiu o § 2.º, do art. 71, do CTN, para o efeito principal de limitar as chamadas operações mistas às de beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização, operações estas consideradas como de prestação de serviços, na nova redação dada ao § 1.º, do aludido art. 71 (inc. IV).

7.4. Ainda o AC-34, art. 3.º, alteração 9.ª, determinou, ao acrescentar um inc. III ao art. 72, do CTN, que, na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, o ISS seria calculado sobre o preço total da operação, deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, fornecidos pelo prestador dos serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

7.5. Pelo AC-35, de 28-1-67, art. 3.º, alteração 2.ª, ampliou-se o disposto no inc. V, do art. 71, do CTN (a remissão, errada, ao inc. IV, foi consertada pelo AC-36), retrotranscrito no subitem 7.2.1, deste voto, para acrescentar-lhe a expressão «assim como as respectivas subempreitadas», com o que as subempreitadas de obras

hidráulicas ou de construção civil passaram a sujeitar-se ao ISS (de modo expresso, porque implicitamente já o eram).

7.6. Finalmente, o AC-36, de 13-3-67, além da corrigenda supra-aludida, dispôs, em seu art. 6.º, inc. I, «a», que, no caso de construção civil, o ISS deveria ser recolhido ao município onde efetuada a prestação do serviço.

7.7. Resumindo: no período de 1-1-67 a 29-1-67, a legislação complementar federal não mencionava a construção civil, como atividade sujeita ao ISS; fê-lo a partir de 30-1-67, indicando apenas a construção civil propriamente dita, mas excluindo a contratada com empresas concessionárias de serviços públicos, situação que perdurou até 31-12-68, quando foi modificada pelo Decreto-lei n.º 406/68.

7.8. Do que até aqui se explanou, já se infere a insinceridade e a improcedência da argumentação da empresa recorrida, a qual, apelando para as expressões «outras obras de engenharia», do item VI, da «Lista de Serviços» anexa ao art. 8.º, do Decreto-lei n.º 406/68, e, «outras obras semelhantes», do item 19, da mesma «Lista», na redação dada pelo Decreto-lei n.º 834/69, pretende que se classifique a instalação de centros telefônicos, ou como «outras obras de engenharia», ou como «outras obras semelhantes» à construção civil.

7.9. Insincera e improcedente, primeiro, porque a expressão «outras obras» somente surgiu em 1969, enquanto que, em 1967 e 1968, a empresa já não vinha recolhendo o ICM sobre o valor total de suas operações; segundo, porque, se a instalação de centros telefônicos fosse mesmo uma obra de construção civil, a recorrida não teria pago o ISS, cuja incidência fora expressamente excluída, em relação às obras contratadas com empresas concessionárias de serviços públicos, que é o caso de todas as operações de que cuidam ambos os processos sob apreciação; ainda insincera e improcedente, em terceiro lugar, porque, se entendesse tratar-se realmente de obras de construção civil, a recorrida não iria recolher, como recolheu, o ICM sobre parte do valor das mesmas; e em quarto lugar, porque, em todos os contratos que celebrou, inclusive após a expedição da Portaria n.º 80/70 do Ministro da Fazenda, a firma autuada previu, de modo expresso, o pagamento do IPI, que naturalmente deve ter sido satisfeito.

7.10. Concluindo este capítulo: o apego às «outras obras», e à Portaria n.º 80/70, outra «tábua de salvação», apesar de expedida somente em 1970, só apareceu depois de instauradas as presentes ações fiscais; até a data destas, a recorrida procedeu como bem lhe aprouve, sonogando, por largo interregno de tempo, o tributo estadual.

8. Segundo período: 1-1-69 a 7-9-69.

8.1. Ao reformular inteiramente a disciplina do ISS, dispôs o Decreto-lei n.º 406/68, no que interes-

sa à solução da presente controvérsia, o seguinte, esquematicamente:

8.1.1. O imposto tem como fato gerador a prestação de serviço constante da Lista anexa (art. 8.º, «caput»).

8.1.2. Os serviços incluídos na Lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias (art. 8.º, § 1.º).

8.1.3. Os serviços não especificados na Lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao ICM (art. 8.º, § 2.º).

8.1.4. Fica isenta do tributo a execução, por administração ou empreitada, de obras de construção civil contratadas com empresas concessionárias de serviços públicos (art. 11).

8.1.5. No caso da construção civil, considera-se local da prestação do serviço aquele onde a prestação se efetuar (art. 12, «b»).

8.1.6. Item VI da «Lista de Serviços» anexa ao art. 8.º:

«VI — 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.»

8.2. Interpretando-se, sistemática e teleologicamente, o dispositivo, ter-se-á de concluir que o legislador nele incluiu a expressão genérica «e outras obras de engenharia», logo em seguida à menção dos «edifícios, estradas e pontes», com uma dupla finalidade: não alongar desnecessariamente o texto, com o arrolamento de inúmeras obras semelhantes às relacionadas; e, por outro lado, abranger em suas normas estas obras semelhantes, que aliás o próprio dispositivo já começou a dizer quais eram, através de sua parte final, «inclusive obras hidráulicas, serviços auxiliares e congêneres».

8.2.1. Ditas obras semelhantes, de engenharia, seriam, por exemplo, as relativas a viadutos, túneis, logradouros públicos e outras obras de urbanismo, sistemas de abastecimento de água, de esgotos e outras obras de saneamento, redes elétricas, obras hidrelétricas, obras marítimas ou fluviais, enfim, seria um nunca acabar de citações, sem que se esgotasse o elenco, pelo que o legislador preferiu a forma contracta.

8.3. Ao indicar, no entanto, «outras obras de engenharia», jamais poderia ter o legislador cogitado — como realmente não cogitou e não decorre do texto — de criar uma categoria à parte, totalmente distinta das atividades por ele relacionadas no dispositivo, e de tal amplitude que viesse a incluir, por exemplo, a instalação de centrais telefônicas, como o pretende a recorrida.

8.4. Na verdade, a expressão «outras obras de engenharia», que,