IMPÔSTO SÔBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

— Não incide o impôsto de circulação de mercadorias sôbre atividade que configura simples prestação de serviços.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Concretex, Engenharia, Indústria e Comércio *versus* Fazenda do Estado
Agravo de petição n.º 135.493 — Relator: Sr. Juiz
ASSIS MOURA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 135.493 da comarca de São Paulo, em que é recorrente Juízo *ex officio*, sendo agravantes e agravados Concretex Engenharia, Indústria e Comércio S/A, e Fazenda do Estado:

Acordam em Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, rejeitar a preliminar de carência, negando-se provimento a todos os recursos.

A impetrante, conforme aduz em sua inicial é uma sociedade comercial, que tem como objeto social, além de outras atividades, "a engenharia civil em geral, construções, empreitadas de mão-de-obra" etc., e para a consecução de tais finalidades mantém profissionais habilitados, possuindo nesta Capital 3 usinas, além de dezenas de caminhões-betoneiras, sendo que os serviços que presta a seus clientes consistem em dosar nos denominados caminhões-betoneiras, cimento, pedra britada, areia e água, os quais durante o trajeto entre a usina e o local da obra vão sendo misturados pelo movimento giratório da betoneira e o concreto daí resultante é utilizado no canteiro de serviço, na construção de fundações, vigas, colunas, lajes, pisos e demais elementos integrantes das obras, feitos com êsse material.

Alega ainda a impetrante que celebra com seus clientes contratos de empreitada que têm por finalidade a execução parcial de obras de construção civil, consistente no serviço de concretagem, e dêsses ajustes assume a impetrante, para com seus clientes, os encargos típicos que assistem ao empreiteiro, nas empreitadas globais de construção civil, fatos êsses que caracterizam o contrato de empreitada, e conseqüentemente sujeita a impetrante apenas ao impôsto municipal sôbre serviços, do qual é contribuinte.

Acontece, no entanto, que o Fisco estadual vislumbrando no procedimento da impetrante uma sonegação do impôsto sôbre circulação de mercadorias, contra ela determinou a lavratura, além de

outros, do auto série 196, n.º 14, de 17/4/1968, objetivando as saídas de concreto da usina situada nesta Capital, em Santo Amaro, à Av. Um, lote n.º 3, durante o período de 22/5/1967 a 31/3/1968, através do qual se exigiu da impetrante a importância de..... Cr$ 134.383,21, a título de Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias, além de uma multa do importe de Cr$ 694.985,40.

Rebela-se, assim, a impetrante, contra o ato da impetrada, afirmando que os serviços de concretagem que ela presta a terceiros, de acôrdo com os contratos de empreitada global, encontram-se sòmente sujeitos ao impôsto municipal sôbre serviços, impôsto êsse que vem pagando por encontrar-se inscrita como contribuinte do tributo. Assim sendo, estando caracterizados os serviços que presta como execução de obra de construção civil, *ex vi* do disposto no Código Tributário Nacional e no Ato Complementar n.º 34, em vigor à data da autuação do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias, que não incidia, quer sôbre os serviços quer sôbre os materiais por ela fornecidos para êsse serviço, desde que adquiridos de terceiros.

Acrescenta, também, a impetrante, que após a promulgação do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/1968, que incluiu em sua Lista de Serviços a execução de obras hidráulicas, ou de construção civil, por administração, empreitada, ou subempreitada, e em outras obras de engenharia, inclusive os serviços auxiliares e congêneres, a questão restou plenamente elucidada, não havendo mais dúvida a respeito da não incidência do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias, sôbre as saídas do estabelecimento do prestador de serviços de mercadorias a serem empregadas em referidos serviços, constituindo mencionado Decreto-lei n.º 406, em lei meramente interpretativa, aplicando-se retroativamente à matéria, finalizando por argumentar que sendo o concreto constituído pela mistura de cimento, pedra britada, areia e água não é êle tributado como produto industrializado, ficando assim, reforçada a sua tese da não incidência do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias sôbre os serviços de concretagem, sendo líquido e certo o direito que à impetrante assiste de não pagar o Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias relativamente ao serviço de concretagem que presta através de contratos escritos de empreitada global, e que decorre com meridiana clareza da Constituição federal e da legislação complementar, Código Tributário Nacional, Ato Complementar n.º 34 e Decreto-lei n.º 406, pleiteando a liminar e a concessão da segurança impetrada para ficar desobrigada do impôsto e multas pretendidos on auto de infração sôbre os serviços de concretagem.

Com a inicial vieram os documentos de fls., encontrando-se entre a documentação ofertada pareceres de juristas de grande porte e parecer técnico de arquiteto.

Foi concedida à impetrante a medida liminar na própria inicial, anexando-se aos autos as informações prestadas pelo Delegado Regional Tributário da Grande São Paulo (fls.), opinando-se o zeloso Dr. Promotor de Justiça favorável à impetração, e a decisão de fls. concedeu a pretendida segurança nos têrmos da inicial, condenando a impetrada ao pagamento das custas processuais, recorrendo o digno Magistrado, de ofício.

Tempestivamente vieram os agravos de petição de ambas as partes, pleiteando a impetrante a reforma parcial da decisão agravada para o fim de ser a autoridade coatora condenada ao pagamento da verba honorária, pretendendo a Fazenda do Estado, preliminarmente, seja a impetrante julgada carecedora da impetração, e no mérito pugna pela cassação da segurança, sendo os recursos processados, mantida a decisão, fazendo a impetrante o preparo do seu agravo, opinando a douta Procuradoria-Geral da Justiça pelo improvimento dos recursos.

Requerem a Fazenda do Estado a juntada, por linha do acórdão da Quarta

Câmara dêsse Tribunal que apreciou caso idêntico ao dos autos.

Êste é o relatório.

O presente pedido de segurança objetiva, especialmente, submeter a impetrada à não exigência do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias nos serviços de concretagem que são realizados pela impetrante anexado ao processo e que estão sendo cobrados pelo Fisco estadual.

De início, afastam a preliminar de carência argüida no agravo da Fazenda do Estado.

Segundo a lição de Seabra Fagundes (*O Contrôle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, p. 327), mencionado no parecer do Dr. Vieira Neto, "mesmo que intricada se apresente a questão legal, mesmo que a perplexidade, diante do texto obscuro, possa explicar a denegação de um direito pela autoridade pública, mesmo assim, o juiz, apurando que ao impetrante assiste razão, lhe terá de conceder segurança. Estabelecidas a liquidez e certeza dos fatos como pressuposto de aplicação de norma escrita, ao juiz não cabe senão encontrá-la por mais que se tenha de desvelar para tal, a fim de ajustando o Direito Positivo à espécie, decidi-la, concedendo ou denegando o mandado".

Ao contrário do que ocorreu no julgamento do agravo de petição n.º 129.593, da comarca de São Paulo (v. acórdão, por linha) no caso *sub judice* os fatos são incontroversos. Aliás, a própria impetrada reconheceu (fls.), que depois do Decreto-lei n.º 40, de 1968, "a agravada acabou favorecida por verdadeira ficção tributária do legislador federal".

A impetração tem por objetivo os serviços prestados pela requerente e que consistem "em dosar nos denominados caminhões-betoneiras, cimento, pedra britada, areia e água, os quais, durante o trajeto entre a usina e o local da obra, vão sendo misturados pelo movimento giratório da betoneira e o concreto daí resultante é utilizado no canteiro de serviço, na construção de fundações, vigas, colunas, lajes, pisos e demais elementos integrantes das obras feitas com êsse material".

Êste é o fato, por assim dizer, que não é negado pela impetrada.

Ressalte-se que, mesmo em mandado de segurança, é possível solucionar-se o problema ventilado, não sendo lícito alegar-se que se cuida de matéria complexa e que, pelo menos antes do Decreto-lei n.º 40, de 1968, não era prevista em lei.

É que "direito adquirido e certo não é apenas o que decorre da letra da lei, mas, também, do seu espírito (Seabra Fagundes, ob. cit., 4. ed., 1967, p. 280).

No caso *sub judice*, os fatos a serem examinados não dependem de alta indagação, verificando-se que a operação concretagem aludida nos contratos exibidos com a inicial, é de empreitada com fornecimento de material, não havendo motivo para se relegar a solução da questão em procedimento de execução fiscal, onde as partes teriam acesso a todos os meios de prova para a necessária investigação e definição da real natureza e extensão das atividades focalizadas na impetração, para a fundamental conclusão quanto à espécie de tributação a que estão submetidas.

Quanto ao mérito, merece mantida a decisão de primeira instância, ficando, conseqüentemente improvidos todos os recursos.

O que pretende a impetrante com o presente mandado de segurança?

Nada mais, nada menos, do que eximir-se do pagamento do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias, sob alegação de que seus fornecimentos a clientes são efetuados em conseqüência da prestação de um serviço, serviço êsse que consiste na execução parcial de uma obra de construção civil, mediante empreitada global, estando, assim, apenas sujeita ao pagamento do impôsto municipal sôbre tais serviços.

Em que consiste o serviço de concretagem que a impetrante executa?

Consiste êle na dosagem e mistura dos materiais componentes do concreto,

de conformidade com as especificações técnicas, requeridas para cada caso, bem como no transporte e aplicação dessa mistura em fôrmas para êsse fim preparadas.

A definição de concreto, contida nos dicionários, é uma mistura de água, cimento, pedra britada e areia para a construção.

Anteriormente, era o concreto executado na própria obra, sendo que ainda é realizado com o uso de pequenas betoneiras, ou mesmo, misturado manualmente.

Com o progresso e a evolução técnica alcançados pelo homem, da necessidade de se simplificar esta operação de transformar os ingredientes pedra britada, areia, cimento e água, em concreto, pré-misturado, massa úmida, surgiu o invento das moedeiras mecânicas, chamadas betoneiras, que executam a tarefa em cima de caminhões, levando o concreto pré-misturado no percurso do caminhão-betoneira até à obra a que se destina para o emprêgo de engenharia, aí permanecendo o tempo necessário para a conclusão da tarefa a que se propôs.

É conhecida de todos a maneira como se processa a operação, sendo os elementos após dosados, colocados no caminhão-betoneira, iniciando-se a preparação do concreto durante o percurso da usina até à obra a que se destina, procedendo-se à mistura dos referidos elementos, a fim de transformá-los em "concreto fresco", e não se poderá, de maneira alguma afirmar que o resultante de tal mistura constitui um produto nôvo, artefato de cimento, ou similar industrial, sendo, sim, o resultado de uma fase de construção, e conseqüentemente é a concretagem uma etapa da construção, requerendo para a sua execução pessoal habilitado, com conhecimentos técnicos.

A impetrante comprovou estar legalmente habilitada a prestar serviços técnicos de construção, e os executa, dando, assim, cumprimento aos contratos que exibiu com a inicial, e nêle se encontram todos os requisitos de autênticos contratos de empreitada global, onde são assumidas as obrigações normalmente estipuladas, pelos empreiteiros, de obra de construção civil.

O que ocorre no caso em exame é venda de serviço e não de mercadoria, pois os clientes que contratam com a impetrante obtêm desta um serviço técnico, não tencionando adquirir os materiais que são empregados nesse serviço.

Por outro lado, demonstrou a impetrante que os materiais que utiliza, na prestação de serviços de concretagem que executa, elas os adquire de terceiros, bastando para isso apenas derramar os olhos nas fotocópias autenticadas e que se encontram a fls. dos autos.

O preparo, transporte e colocação do concreto em fôrmas adrede preparadas, caracterizam a concretagem que a impetrante realiza através dos contratos escritos, firmados com seus clientes, de empreitada global, configurando destarte a execução parcial de uma obra de construção civil e por fôrça do estatuído no n.º V do § 1.º do art. 71 do Código Tributário Nacional, com a redação introduzida pelo Ato Complementar n.º 34, estava a concretagem, quando da autuação pelo Fisco, sujeita sòmente ao impôsto municipal de serviço. E, adquirindo a impetrante de terceiros os materiais empregados na execução da concretagem, estavam na mesma época isentos do Impôsto sôbre Circulação de Mercadoria, *ex vi* do n.º IV, § 3.º, do art. 52 do Código Tributário Nacional com a redação dada ao mesmo pelo ato complementar n.º 34.

No acórdão junto por linha, seu eminente Relator argumentou que antes do Decreto-lei n.º 406, de 1968, o Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias era devido.

Em sentido contrário há a lição do acatado Aliomar Baleeiro, asseverando que "o empreiteiro de construção civil só pagará Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias se fôr produtor ou comer-

ciante dos materiais empregados" (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1970, p. 211).

No caso, há prova robustíssima de que a impetrante os adquire de terceiros, sendo irrelevante as circunstâncias de os serviços serem prestados a domicílio de outrem (ob. cit., p. 259).

Com o advento do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/1968, referido diploma incluiu em sua Lista de Serviços não sòmente a execução de obras hidráulicas ou de construção civil, mediante empreitada ou administração, fazendo constar, outras obras de engenharia, inclusive os serviços auxiliares e congêneres, donde concluir-se que a execução de tôdas e quaisquer obras de construção civil, entre as quais se encontra a concretagem, fica única e exclusivamente sujeita ao impôsto municipal de serviço, e não sòmente a partir da vigência do citado Decreto-lei n.º 406, como a própria impetrada reconhece, mas, também, anteriormente a êle, aplicando-se retroativamente, como doutrina Ruy Barbosa Nogueira (fls.).

Reconheceu a impetrada que após o Decreto-lei n.º 406 a posição da impetrante ficou bem definida, não estando sujeita ao Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias. O Decreto-lei n.º 406, como se julgou no agravo n.º 137.067, em 24 de abril do corrente ano, tem caráter interpretativo (Ruy Barbosa Nogueira, Impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, *RT*, v. 401/59-66, aplicando-se a fatos pretéritos — art. 106, n.º I, do Código Tributário Nacional).

Considerada lei interpretativa "regula para o passado e completa qualquer lacuna da precedente lei" (Ferrara, *Interpretação e Aplicação da Lei*, trad. 1940, p. 26; Vicente Rao, *O Direito e a Vida dos Direitos*, 1960, II, p. 570), podendo a lei ser interpretativa por declaração expressa ou pela sua intenção (Ferrara, ob. cit., p. 26; Maximiliano, *Direito Intertemporal ou Teoria da Retroatividade das Leis*, 1946, p. 55), porque a lei interpretativa também se interpreta (Roscoe Pound, *Philosophy of Law*, 1945, p. 105).

Ressalte-se, por derradeiro, que não só a interpretação teleológica da lei ampara as conclusões referidas, levando-se em conta: o sistema tributário (cf. Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1968, página 229; a índole do sistema político social (Maximiliano, *Hermenêutica*, número 178: Alípio Silveira, *O Fato Político Social na Interpretação das Leis*, 1946).

Assim considerando verifica-se que a impetrante transportando em seus caminhões-betoneiras, de sua usina até o local da obra, cimento, pedra britada, areia e água, entregando na obra o concreto pré-misturado não está vendendo nenhuma mercadoria, mas, sim, prestando um serviço, fazendo-o para facilitar um ramo da construção civil, pois não se poderá afirmar que a impetrante estaria vendendo mercadoria se fôsse convocada para comparecer com o caminhão-betoneira na própria obra para ali serem colocados os ingredientes, dos quais resultaria a competente mistura, despejando, mais tarde, o "concreto fresco" no canteiro da obra.

Cobraria ela, então, uma importância correspondente ao serviço técnico prestado de preparação especìficamente dosada e certificada, ou um aluguel pelo serviço realizado pelo caminhão-betoneira no local.

Todavia, para facilidade, é esta mistura já feita na própria usina e durante o trajeto até à obra se processa a moagem dos elementos na betoneira colocados, sem que disto resulte um produto nôvo, consistindo então o descarregamento na obra de simples mistura técnica dos componentes: cimento, pedra britada, areia e água, ou seja, o "concreto fresco".

Estaria a impetrante sujeita ao pagamento do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias se fabricasse barras de cimento endurecido em sua usina e os entregasse na obra, assim como se confec-

cionasse lajotas de cimento armado. Mas tal não ocorre, e o que resulta comprovado no presente processo é que a impetrante apenas cumpre contrato global de empreitada, por serviços específicos que presta.

Embora sôbre a matéria versada haja duas interpretações — o que se admite apenas para argumentar — dever-se-á adotar a que "melhor corresponda às necessidades da prática e seja mais benigna e conducente ao resultado mais razoável" (Maximiliano, *Hermenêutica*, n.º 178), sendo que a invocação do resultado econômico e social da interpretação, apenas para roborar a argumentação aduzida é aceitável mesmo em matéria fiscal. É que "não se interpreta a lei, tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro. A interpretação deve atender ao espírito, à finalidade, à causa, aos valôres jurídico-sociais da lei" (Maximiliano, *Hermenêutica*, n.º 401; Alípio Silveira, *Hermenêutica no Direito Brasileiro*, 1968, II, p. 122; Cooley, *Law of Taxation*, 3. ed., p. 460).

A pretensão da impetrante no atinente à condenação da impetrada em verba honorária não pode merecer guarida, tendo em atenção a jurisprudência pacífica dêste Tribunal no sentido de que não cabem honorários advocatícios em mandado de segurança, esbarrando, por outro lado, na Súmula n.º 512 do Pretório Excelso.

Custas na forma da lei.

Tomaram parte no julgamento os Juízes João Del Nero e Evaristo dos Santos.

São Paulo, 11 de maio de 1970. — *Nogueira Garcez*, Presidente. — *Assis Moura*, Relator.