IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS — IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — NÃO-INCIDÊNCIA

— A extração de minerais, sobre a qual incide o imposto único sobre minerais, não está sujeita ao imposto sobre serviços.

PARECER

CONSULTA

Exposição do fato:

A empresa consulente executou e vem executando serviços de mineração a céu aberto.

A contratante desses serviços de mineração e lavra, de conformidade com a legislação vigente (art. 1º do Decreto nº 66.694, de 11 de junho de 1970), recolhe aos cofres da União o imposto único sobre minerais (IUM).

Dispõe o art. 2º do Decreto-lei nº 1.038, de 21 de outubro de 1969, que "a incidência do Imposto Único exclui a cota de previdência e qualquer outro tributo sobre os produtos minerais brutos, as operações de extração, tratamento, circulação, distribuição ou consumo das substâncias minerais ou fósseis". Do mesmo modo, o § 1º do art. 1º do Decreto nº 66.694/70 (Regulamento do IUM), dispõe sobre a exclusão de qualquer outro tributo, seja qual for a sua natureza e competência, excepcionando, apenas, o imposto de renda e as taxas pela utilização dos serviços públicos.

Também a Constituição Federal (Emenda nº 1/69), em seu art. 21 (inciso IX, combinado com o inciso VIII), exclui a incidência de outros tributos no caso.

Ocorre que a municipalidade de onde estão sendo executados os serviços vem exigindo da consulente o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Isto posto, consulta:

É correto o entendimento da consulente no sentido de que não está sujeita ao ISS por incidir sobre os serviços de mineração o IUM, de competência federal?

Os serviços de mineração e lavra enquadram-se como execução de obras de construção civil? Em caso afirmativo, o pagamento do IUM exclui o ISS?

PARECER

I

1. A consulta formulada envolve dois aspectos distintos, ainda que vinculados: os campos de incidência do IUM — imposto único sobre minerais do país — de competência da União Federal, e do ISS — imposto sobre serviços de qualquer natureza — de competência dos municípios.

Em nosso entender, a *extração dos minerais* relacionados no Decreto-lei nº 1.038, de 21 de outubro de 1969, executada pelo próprio minerador ou por terceiros por ele contratados, está abrangida pelo campo de incidência do IUM e não é, *nem poderia ser*, prevista como fato gerador do ISS.

II

O IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS DO PAÍS — IUM

2.1 *Origem e fundamentos do IUM*

2.1.1 Desde os tempos coloniais, o poder público sempre procurou tributar a mineração e os minérios. Pode-se mesmo afirmar que a legislação fiscal sobre minas foi a primeira forma pela qual se procurou disciplinar a atividade minerária. Sendo as minas consideradas, desde a antigüidade, fonte extraordinária de riquezas, o fisco delas se procurava valer para encher o Tesouro público — mas com tal ambição que se tornava, quase sempre, o maior inimigo de seu desenvolvimento. Como na fábula, matava a galinha de ovos de ouro...

A voracidade do fisco não somente foi a causadora do declínio das atividades de mineração, como também provocou, não poucas vezes, graves crises econômicas e políticas. São conhecidos os graves efeitos econômicos da exacerbação fiscal do Reino, durante o nosso período colonial, bem como de suas conseqüências de ordem política, como no caso da Inconfidência Mineira.

2.1.2 As Ordenações Filipinas, que neste ponto não diferiam das Ordenações Manuelinas, determinavam que deveria ser entregue ao tesouro real o quinto de todos os metais extraídos (liv. 2, tít. 26, § 16; tít. 32, §§ 2º e 4º). Além do quinto real, o fisco ainda procurava outras fontes de renda, através da cobrança de direitos de entrada, de passagens de rios, donativos e direitos de ofícios, subsídios voluntários e impostos alfandegários.

Para a realização de obras públicas ou para completar o mínimo de receita fixada para o quinto, faziam-se, ainda, as chamadas derramas, cujo ônus recaía sobre todos os contribuintes.

2.1.3 No Império, a tributação manteve-se como uma das principais causas impe-

ditivas do desenvolvimento das atividades de mineração.

Instituída a República, a situação não se transformou essencialmente. A União, os estados e os municípios continuaram a gravar pesadamente, com tributos diversos, todas as atividades exercidas pelos mineradores. Esses tributos incidiam não só sobre os trabalhos propriamente ditos de extração do minério, como também sobre o próprio produto mineral e as operações de beneficiamento, industrialização, comércio e exportação.

Em certos casos, os tributos locais — estaduais e municipais — eram de tal monta que provocavam o encerramento das atividades de mineração.

Evidenciou-se, assim, a necessidade de fornecer à atividade extrativa de minérios elementos de garantia, principalmente contra a voracidade fiscal.

2.1.4 Contudo, os primeiros projetos de lei sobre minas, como o elaborado, em 1891, por Antônio Olinto, os projetos Calógeras e a própria Lei nº 2.933, de 1915, previam o pagamento de tributo à União, mas não determinavam o seu caráter de *imposto único.*

Foi o Código de Minas de 1934 que instituiu o regime de proteção tributária à mineração. A Exposição de Motivos daquele Código, assinada pelo então ministro da Agricultura, Juarez Távora, declarava taxativamente seu propósito de proteger a indústria de mineração contra os exageros da tributação estadual e municipal:

"(...) cumpre evitar que uma tributação excessiva ou mesmo proibitiva dos estados e municípios possa dificultar ou impedir o surto da indústria que se tem em vista incentivar.

(...)

Realmente seria manifesta incoerência privar-se a União das rendas alfandegárias e de outras fontes, em benefício de uma atividade produtora sobre a qual pudessem vir a pesar os ônus de uma taxação discricionária imposto pelo estado ou pelo município. Estes deveriam contentar-se, parcialmente, com os resultados diretos das atividades industriais que se implantassem em seus territórios."

Neste sentido, criava aquele Código uma limitação aos tributos que poderiam incidir sobre a atividade minerária: a carga fiscal, pela União, pelo estado e pelo município, ficava limitada, no seu conjunto, a 25% da renda líquida do minerador. Sistema semelhante constou dos Códigos de Minas posteriores (Decreto-lei nº 1.985/40, Decreto-lei nº 5.247/43: 8% do valor da produção efetiva da mina).

2.1.5 A limitação tributária atingiu nível constitucional, em 1946, quando a Constituição Federal determinou:

"Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

III — produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;

(...)

§ 2º A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, proporcionalmente a sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal."

2.1.6 Na nossa primeira grande reforma tributária, trazida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, declarou-se:

"Art. 16. Compete à União, o imposto sobre:

(...)

III — produção, circulação ou consumo de minerais do País.

Parágrafo único. O imposto incide, uma só vez, sobre uma dentre as operações previstas em cada inciso deste artigo e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem

sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações."

2.1.7 A Constituição Federal de 1967 declarou:

"Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

X — extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

(...)

§ 5º Os impostos a que se referem os n.os VIII, IX e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações."

2.1.8 Finalmente, a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, deu ao texto constitucional de 1967 a seguinte redação:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

IX — a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior ('excluída a incidência de outro tributo sobre elas')."

2.2 *Extensão e limites da garantia*

2.2.1 Verifica-se, assim, que os textos constitucionais procuraram proteger os minerais do país, contra os excessos tributários dos estados, municípios e da própria União, mediante duas regras básicas:

a) estabelecendo a competência exclusiva da União para instituir um *imposto*, incidente sobre:

— a *extração* (*produção* no texto constitucional de 1946);

— a *circulação e a distribuição* (*comércio*, na Constituição de 1946);

— o *consumo;*

b) excluindo a incidência de qualquer outro tributo sobre as operações mencionadas.

2.2.2 Desta forma, uma vez ocorrida a incidência do imposto único, numa das *operações* citadas, todas as demais mencionadas na Constituição — desde a *extração* até o *consumo* — não poderão sofrer qualquer outra tributação, seja da União, dos estados ou dos municípios.

Ressaltem-se, ainda, dois pontos fundamentais:

— a competência tributária da União não é estabelecida sobre os minerais propriamente ditos, mas sobre as *operações* com esses minerais;

— somente estão abrangidas pela incidência do imposto único as operações com os *minerais do país, enumerados em lei*.

2.2.3 O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seus arts. 74 e 75, dispõe sobre este imposto especial, declarando, quanto à abrangência da garantia, que:

"O imposto incide uma só vez sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e *exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações*" (§ 2º, do art. 74).

2.2.4 Da mesma forma, o Decreto-lei nº 1.038, de 21 de outubro de 1969, que estabeleceu as "normas relativas ao imposto único sobre minerais", afirma, em seus arts. 1º e 2º:

"Art. 1º A extração, a circulação e a exportação das substâncias minerais ou fósseis originárias do País, enumeradas neste decreto-lei, ficam sujeitas ao imposto único sobre minerais, cobrado pela União.

Art. 2º A incidência do imposto único exclui a cota de previdência e qualquer outro tributo sobre os produtos minerais brutos, as *operações de extração*, tratamento, circulação, distribuição ou consumo das substâncias minerais ou fósseis."

2.2.5 O Regulamento do IUM baixado pelo Decreto nº 66.694, de 11 de junho de 1970, declara:

"Art. 1º A *extração*, a circulação, a exportação, o tratamento, a distribuição e o consumo de substâncias minerais ou fósseis originárias do País, constantes da lista anexa, ficam sujeitos ao imposto único sobre mi-

nerais, cobrado pela União, na forma deste Regulamento.

§ 1º O imposto de que trata este Regulamento incide, uma só vez, sobre uma dentre as operações previstas neste artigo e exclui qualquer outro tributo, seja qual for a sua natureza e competência, e a cota de previdência, relativamente às mesmas operações, com exceção do imposto de renda e das taxas pela utilização de serviços públicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição."

Esclareça-se que a referência à *exportação* não está correta, de vez que esta operação não é mais mencionada no texto da Constituição Federal (Emenda nº 1/69: art. 21, IX — citado anteriormente — item 2.1.8 deste parecer).

2.2.6 Tendo em vista o texto constitucional e a permissão conferida pelo Código Tributário Nacional (incidência sobre *uma* das operações previstas, *"como dispuser a lei"*), o referido Decreto-lei nº 1.038, de 21 de outubro de 1969, em seu art. 6º, determinou como fato gerador do IUM a operação de *circulação* do mineral: *saída do mineral* da área da jazida ou das áreas limítrofes onde se situem as instalações de beneficiamento, a sua *entrega para consumo* (beneficiamento) dentro da área da jazida, ou a sua *aquisição,* no caso de garimpagem.

Ocorrido, assim, o fato gerador do IUM nesta operação de *circulação,* esta e todas as demais operações citadas no texto constitucional — *extração, distribuição* e *consumo* — não poderão sofrer qualquer outra tributação, federal, estadual ou municipal.

Em seu *Direito tributário brasileiro,* Aliomar Baleeiro ressalta:

"I. Uma só operação é tributável. Em qualquer dos casos dos impostos do art. 21, VIII e IX da Constituição, o imposto é único: exigido de uma das operações (produção, distribuição, circulação, consumo, extração), não poderá ser decretado sobre outra. Conforme o produto, o legislador ordinário poderá escolher a operação mais adequada e cômoda do ponto de vista administrativo, para servir de fato gerador. Se decretada sobre a produção, não poderá decretar sobre a circulação ou sobre o consumo e vice-versa. Só a União poderá tributá-las e só o fará uma vez em relação a cada produto. Não é permitido, nesse tributo, o *bis-in-idem*" (*Direito tributário brasileiro,* 10. ed. Forense, 1983. p. 316-7).

Assim, uma vez ocorrido o fato gerador sobre uma das operações, nenhum estado ou município, e *nem mesmo a própria União,* poderá tributar qualquer daquelas outras operações. Como ensina Aliomar Baleeiro,

"(...) com exclusão de qualquer outro (tributo), ainda que federal, ainda que da competência concorrente. Em regra, o poder competente para impor pode atingir a matéria tributável uma, duas ou mais vezes. Já Ruy Barbosa assim ensinava. Por isso mesmo, a Constituição abre exceção para esse imposto, que percutirá cada espécie de produto uma vez e nunca mais, para que ela chegue ao consumo final sem outras alterações de preço, a salvo da corrida fiscalista das três competências" (*Clínica fiscal.* Progresso, 1958. p. 33-4).

Em seu *Direito tributário brasileiro,* acentua novamente:

"II. Exclusão de outros impostos. O imposto é único não apenas no sentido de que cada produto o sofrerá em uma e não em mais de uma das operações enunciadas no art. 21, VIII e IX. A unicidade entende-se também e sobretudo como a exclusão de qualquer outro imposto 'sejam quais forem sua natureza e competência', isto é, os impostos arrolados nos arts. 21, 23 e 24 da Constituição" (*Direito tributário brasileiro.* cit. p. 317).

Sem dúvida, uma garantia excepcional. E por quê? Responde o mesmo Aliomar Baleeiro:

"Porque os combustíveis e eletricidade (...) são as grandes fontes de energia e com os minérios representam basicamente a possibilidade do desenvolvimento do país, que não pode ficar à mercê da incompreensão, da obstinação ou do primarismo de qualquer bisonho legislador local" (*Clínica fiscal.* cit. p. 42).

2.3 *A extração de minerais: conceito e imunidade tributária.*

2.3.1 A extração de minerais é operação inicial da lavra mineral, conforme definida pelo Código de Mineração (Decreto-lei nº 227/67):

"Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, a começar da *extração* das substâncias minerais úteis que contiver até o seu beneficiamento" (grifo nosso).

Extração (do latim *extractionem*) é o "conjunto de operações que tem por fim arrancar do seio da terra os diferentes minerais" (Caldas Aulete. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*), *ou seja,* "ação de transportar para a superfície do solo as matérias que estão sendo exploradas numa mina. Tudo que é vinculado a tal ação" (*Grande Enciclopédia Delta Larousse*).

Corresponde ao conceito anglo-saxônico de *mining*: "the winning of metals and their ores from the ground" (*Encyclopaedia Britannica,* v. 15).

Segundo o Glossário de Termos Técnicos (in: IUM. Secretaria de Minas e Energia do Estado da Bahia):

"Extração. É a deslocação, após o desmonte, da substância mineral do subsolo para o solo ou deste (mina a céu aberto) para outro local. Trata-se de uma das etapas da mineração."

2.3.2 Segundo Aliomar Baleeiro, na sua clássica obra, já citada, *Direito tributário brasileiro*:

"Calcado na Emenda nº 18, que mencionava a 'produção de minerais do país', o CTN não se refere à 'extração', que figura no art. 21, IX, da CF, redação de 1967 e 1969, para designar a mesma operação econômica.

Mas 'extração' é a produção do mineral. Produção (...) compreende também a deslocação da mercadoria do subsolo para o solo ou deste (mina de céu aberto) para a área de utilização.

Ficam sujeitos ao imposto único, com exclusão de qualquer outro, não apenas as operações de extrair do subsolo ou solo (inclusive da plataforma submarina) o mineral, mas também os processos complementares da fragmentação, secagem, ou desumidificação, separação das impurezas ou de metais diferentes etc. Nenhuma dessas operações poderá ser tributada se o imposto for exigido por qualquer outra operação dentre as mencionadas no art. 21, IX, da CF, inclusive a extração. Nenhum imposto outro pode onerá-las" (op. cit. p. 316).

No mesmo sentido, Fátima Fernandes de Souza Garcia:

"A extração inclui-se entre as operações de produção. Consiste na deslocação da mercadoria para um local que possibilite ou facilite sua utilização.

Assim, dá-se extração na deslocação do mineral do subsolo ou da plataforma submarina para o solo, ou do solo para a área de utilização" (In: Martins, Yves Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 473).

E Baleeiro torna a explicitar:

"A extração de mineral — sua desintegração e retirada do seio da mina, compreende os processos materiais ali praticados pelo minerador, como a fragmentação ou pulverização para melhor transporte; a purificação física ou química para retirada de umidade, terras, materiais estranhos ou separação dos diferentes minérios que se apresentem consorciados etc." (op. cit. p. 317).

2.3.3 Tendo em vista os preceitos legais já mencionados e especialmente a incidência do IUM sobre a operação de *circulação* de minerais, toda esta *atividade* ou *conjunto de operações* destinadas a extrair do solo os minerais relacionados pelo Decreto-lei nº 1.038, de 1969 *não está sujeita a qualquer tributação, federal, estadual ou municipal*.

Pouco importa que a *extração* ou *lavra mineral* seja realizada diretamente pelo minerador ou por terceiros por ele contratados. É a *atividade,* a *operação,* que é imune à tributação: não a pessoa do minerador, ou o mineral.

Examinando o texto constitucional de 1946, Aliomar Baleeiro já assinalava que era

"(...) competente a União para tributar *atividades — fenômenos econômicos* — e não *coisas* ou *mercadorias*. *Atividades relativas a essas coisas e não as coisas em si mesmas*" (*Clínica fiscal*. cit. p. 33).

Somente em seu estágio inicial, mencionado no item 2.1.4 deste parecer, é que a legislação se referia a tributos lançados "sobre o concessionário de lavra de mina". Porém, a partir da Constituição Federal de 1946, a referência passou a ser à *atividade*, à *operação*.

Assim, repetimos, com referência aos minerais relacionados no Decreto-lei nº 1.038, de 1969, a *atividade* ou *conjunto de operações* de extração ou lavra de minerais — realizada pelo minerador ou através de terceiros por ele contratados — não está sujeita a qualquer tributação, *federal, estadual* ou *municipal*.

III

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA — ISS

3.1 De acordo com o art. 24, da Constituição Federal, compete aos municípios instituir imposto sobre:

"(...)

II — serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos estados, definidos em lei complementar."

Já ressaltamos, neste parecer, que, dentro da garantia constitucional da unicidade do IUM, a *atividade*, ou a *operação* de *extração de minerais*, escapam a qualquer tributação, federal, estadual ou *municipal*.

Portanto, aquela extração, realizada pelo minerador ou por terceiros por este contratados, não está sujeita à incidência do imposto sobre serviços, de competência municipal.

3.2 Entretanto, mesmo se não houvesse esta garantia constitucional, aquela atividade não constituiria fato gerador do ISS, pois o referido serviço não está incluído entre aqueles "*definidos em lei complementar*" federal.

A lista de serviços sobre os quais os municípios podem cobrar o ISS foi fixada pelo art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969. Em nenhum dos itens daquela lista está incluída a *extração de minerais*.

Conseqüentemente, nenhum município poderia cobrar o ISS sobre esses serviços. É que, segundo a melhor doutrina — aceita pela jurisprudência de nossos tribunais — esta lista de serviços é *exaustiva*, não podendo ser acrescida através de legislação municipal.

Aliomar Baleeiro, no já citado *Direito tributário brasileiro*, declara:

"X. *A lista é taxativa*. (...) Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da CF e o art. 8º do Decreto-lei nº 834/69, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpreatção ampla" (op. cit. p. 297).

Flavio Bauer Novelli esclarece o ponto:

"Os 29 itens desta (lista), individualmente considerados, não configuram, ao que tudo indica, como regra, hipóteses exclusivas, e sim, enumeram, a título meramente exemplificativo, *espécies de serviços* relacionados por elementos ou características comuns, pertencentes, portanto, a uma mesma categoria ou gênero. Em conseqüência, novas espécies, não expressamente indicadas, podem ser, pois, em regra admitidas, desde que, por apresentarem traços comuns, se enquadrem em uma das classes previstas. Mas a lista em seu todo, isto é, considerada como conjunto de categorias ou gêneros de serviços, não pode por essa mesma razão, pela singularidade ou particularidade dos caracteres que os distinguem, deixar de ser tida como *exaustiva*, no sentido de que é inampliável o número de seus itens, isto é, de que as categorias ou gêneros de serviços tributados são exclusivamente os enumerados" (Pare-

cer. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado — RJ, 21*:453. Apud Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. cit. p. 297-8).

Também Bernardo Ribeiro de Morais afirma que:

"A lista de serviços, baixada por lei complementar, portanto, é *taxativa* ou *exaustiva*, sendo vedado aos municípios ampliar as atividades indicadas pela lei hierarquicamente superior à lei ordinária municipal. Serviços tributados pelo ISS são somente os constantes da lista de serviços. Esta, de fato, contém o rol integral dos serviços alcançados pelo ISS" (In: Martins, Yves Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. cit. p. 377-8; Ribeiro de Morais, Bernardo. *Doutrina e prática do ISS*. Rev. dos Tribunais, 1978. p. 108).

No mesmo sentido, manifesta-se a maioria expressiva dos autores brasileiros, devendo ser citados, especialmente: Rubens Gomes de Souza (*Rev. de Direito Administrativo, 94*:362), Ruy Barbosa Nogueira (*Direito financeiro*. 2. ed. 1969. p. 96), Fabio Fanucchi (*Revista de Direito Público, 12*:130), Carlos Medeiros Silva (*Revista Forense, 243*:44) e Gonçalves de Oliveira (*Rev. de Dir. Administrativo, 170*:353).

Assim também a jurisprudência de nossos tribunais, estaduais e federais, especialmente do Supremo Tribunal Federal (RE nº 75.952-SP, acórdão de 25.10.73, 2ª Turma, Relator Min. Thompson Flores, *Revista Trimestral de Jurisprudência, 68*:198).

3.3 Por outro lado, os serviços de "mineração e lavra" mencionados na consulta jamais poderiam ser classificados como "*execução*, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras (...) de *construção civil* (...) inclusive serviços auxiliares ou complementares" constante da lista de serviços (nº 19) aprovada pelo Decreto-lei nº 804/69.

Como já vimos, a *extração de minerais* constitui-se na operação inicial da *lavra* mineral — definida esta, legalmente (art. 36 do Decreto-lei nº 227/67), como o "conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida".

A lavra mineral é, pela sua própria natureza, exatamente o contrário da *construção civil*. Esta edifica, constrói bens, aquela *destrói, consome* o bem imóvel natural.

Segundo Bernardo Ribeiro de Morais:

"O serviço de execução de obras é caracterizado por seu objeto, que há de ser sempre uma *execução material*, certa e determinada de obra.

(...)

Construir (do latim *construere*) significa ação de 'dar estrutura', 'edificar', de formar uma obra material. *Construção* (do latim *constructio, onis*) é o efeito de construir, verbo que tem o significado de acumular, amontoar, dar estrutura, dar forma, erigir ou edificar. Construção vem a ser, pois, o conjunto de operações empregadas na execução de um projeto ou realização material da obra. Construção também significa essa obra material" (*Doutrina e prática do ISS*. cit. p. 230-1).

Também Alexandre da Cunha Ribeiro Filho define:

"Obras de construção civil são aquelas destinadas a edificar, estruturar, reparar ou fortificar edifícios destinados à habitação, a exercícios de culto, à instalação de indústria, de comércio, bem como à construção em qualquer estrada de ferro ou de rodagem, além do aterro, assentamento de linhas e muros de arrimo, tais como viadutos, túneis e pontes" (*O ISS comentado*, 2. ed. Liber Juris, 1981. p. 245).

Desta forma, nada mais diverso de *construção civil* que a *extração* mineral. Nem mesmo através de uma "interpretação ampla", a que se refere Baleeiro, do item 19 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 804/69, poderiam os serviços de mineração (*extração* e lavra de minerais) ser enquadrados como de "execução de obras de construção civil"; seria o absurdo de incluir o *não-fazer* no *fazer*, o *destruir* no *construir*. Os serviços de mineração (*extração* ou *lavra de minerais*) *não são* espécies do gênero *obras de construção civil*, nem possuem tra-

ços comuns com estas, que permitissem o seu enquadramento no inciso 19 daquela lista de serviços.

IV

CONCLUSÕES

Pelo exposto e respondendo à consulta formulada, concluímos, em resumo:

4.1 É correto o entendimento da consulente de que os serviços, que presta, de mineração — extração de minerais relacionados no Decreto-lei nº 1.038/69 — não estão sujeitos ao ISS — imposto sobre serviços de qualquer natureza — de competência municipal.

4.2 A *extração* daqueles minerais não está sujeita a qualquer tributação *federal, estadual* ou *municipal*. O próprio IUM — imposto único sobre minerais — tem como fato gerador a posterior *circulação* daqueles minerais.

Não importa, para esta conclusão, que a extração mineral seja realizada pelo próprio minerador ou por terceiros por ele contratados: em qualquer hipótese, existe a imunidade constitucional (Constituição Federal, art. 21, incisos IX e VIII).

4.3 Os serviços de *extração* de minerais (mineração) e lavra mineral não podem ser enquadrados como de execução de obras de construção, previstos no item 19 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969.

Estes serviços de mineração jamais poderiam ser incluídos naquela lista, tendo em vista a garantia constitucional (Constituição Federal, art. 21, incisos IX e VIII) para as operações relativas à extração, circulação, distribuição ou consumo dos minerais do país, enumerados no Decreto-lei nº 1.038, de 1969, operações estas sujeitas, em seu conjunto, exclusivamente ao IUM — imposto único sobre minerais do país.

Rio de Janeiro, 22 de fevereiro de 1984. — *Roberto Paraiso Rocha*, Professor titular de finanças públicas na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro e da International Fiscal Association.

Os Porquês nas Relações Sociais



Com esta obra, o Prof. Dela Coleta, Doutor em Psicologia e psicólogo do ISOP — Instituto Superior de Estudos e Pesquisas Psicossociais, da FGV, fornece um acervo organizado de conhecimentos sobre o processo de atribuição de causalidade, tema palpitante da Psicologia Social atual, de grande interesse para estudiosos no assunto, sobretudo psicólogos de diversas áreas e estudantes de pós-graduação em psicologia.
Compreende 10 abordagens teóricas da atribuição de casualidade. Um livro para facilitar e incrementar os estudos e pesquisas nesta área no meio brasileiro.

Atribuição de Causalidade, teoria e pesquisa
José Augusto Dela Coleta
154 p.

Nas Livrarias da FGV *ou pelo Reembolso Postal*