

EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL COM
FORNECIMENTO DE MATERIAL PRODUZIDO
PELO EMPREITEIRO FORA DO LOCAL DA
OBRA - INCONSTITUCIONALIDADE E
ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICM
SOBRE O MATERIAL

Roberto de Siqueira Campos
Advogado em São Paulo

PARECER - PRIMEIRA PARTE

- I -

ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. HIERARQUIA,
HARMONIA E INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS
JURÍDICAS

- II -

DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS DO ICM

- III -

PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICM. RESTRIÇÕES
ESTABELECIDAS NA LEI MAIOR E QUE DEVEM
SER RESPEITADAS PELOS DIPLOMAS LEGAIS -
INFRA-CONSTITUCIONAIS

- a) Conceito de mercadoria; b) Respeito da lei hierarquicamente inferior aos institutos e conceitos previstos na Lei Maior;
- c) O núcleo de incidência do ICM; d) Circulação física, econômica e jurídica;
- e) Distinção entre bens e mercadorias.

- IV -

A LEI COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO.
SUA FINALIDADE, EXTENSÃO E LIMITES

a) Conceituação de lei complementar; b) O Decreto Lei 406/68 é lei complementar; c) Limites do legislador no Decreto Lei 406/68; d) Manifestações doutrinárias sobre as limitações do legislador complemen
tar.

- V -

NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO DE
EMPREITADA NO ORDENAMENTO
JURÍDICO BRASILEIRO

a) Definições doutrinárias sobre o contrato de empreitada; b) O objeto do contrato de empreitada; c) Natureza jurídica do contrato de empreitada; d) Es
pécies de empreitada; e) A propriedade dos materiais e a responsabilidade sobre a sua perda na execução de obra por empreitada; f) Extinção do contrato de empreitada; g) Peculiaridades do contrato de empreitada.

- VI -

O CONTRATO DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

a) Definição; b) O objeto do contrato de compra e venda mercantil; c) Obrigações do vendedor no contrato de compra e venda mercantil; d) Os riscos pendentes sobre a mercadoria na compra e venda mercantil; e) As obrigações do comprador.

- VII -

DIFERENÇAS FUNDAMENTAIS EXISTENTES NOS CONTRATOS DE EMPREITADA GLOBAL E NOS CONTRATOS DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

a) A finalidade; b) A propriedade dos materiais; c) Os riscos pendentes sobre a coisa; d) A extinção das obrigações nos contratos; e) Na empreitada a obrigação é de "fazer" e na compra e venda a obrigação é de "dar"; f) O contrato de empreitada é "intuitu personae"; g) Substrato econômico do contrato de empreitada e do contrato de compra e venda mercantil

- VIII -

ASPECTOS HISTÓRICOS DA QUESTÃO
JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
E OUTRAS CONSIDERAÇÕES

PARECER - SEGUNDA PARTE

- I -

RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA
SUJEITO ATIVO E PASSIVO
NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

- II -

O FATO GERADOR

a) Diferentes aspectos da hipótese de incidência tributária; b) Aspecto pessoal; c) Aspecto temporal; d) Aspecto espacial; e) Aspecto material.

- III -

BASE DE CÁLCULO DO ICM NAS SAÍDAS DE MATERIAIS DO ESTABELECIMENTO DO EMPREITEIRO E DESTINADOS AO USO NA OBRA CONTRATADA

- IV -

CONCLUSÃO

INTRODUÇÃO

Empresários da construção civil em pré-moldados indagam sobre a legalidade da incidência do ICM na saída de peças de concreto pré-moldadas, dos respectivos locais de produção, quando destinadas à obra, em outra localidade, onde deverão ser instaladas.

Para a devida análise da questão, esclarecem os consulentes que a edificação da obra se dá em regime de empreitada global, onde os empreiteiros assumem a responsabilidade pela execução de projetos, cálculos, estudos de viabilidade, produção e montagem das peças pré-moldadas, considerando-se cumprido o contrato uma vez pronta a obra encomendada.

Os serviços prestados pelos consulentes, por vezes, incluem também as sondagens, projeto e execução das fundações, mediante o fornecimento de estacas produzidas fora do local da obra, que, segundo o fisco, também ficam sujeitas à incidência do ICM.

A questão objeto de análise não é nova, e muito já se discutiu sobre os limites do campo de incidência do ICM e do ISS. Contudo, de forma semelhante a outras hipóteses onde o mesmo conflito esteve ou está presente, o assunto é delicado e merece metuculoso e detalhado estudo.

PARECER - PRIMEIRA PARTE

ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO.

HIERARQUIA, HARMONIA

INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS

JURÍDICAS

Tendo em vista que o presente parecer é elaborado por solicitação de profissionais ligados ao campo das ciências exatas, mister se faz que, a título de introdução, sejam tecidas algumas considerações sobre o nosso ordenamento jurídico e a forma de interpretar as normas nele existentes, a fim de que, com maior facilidade, possam todos compreender e analisar as questões que a seguir serão colocadas, inclusive as nossas conclusões finais.

Como todo ordenamento jurídico, o nosso também é composto de normas que visam a regular a atividade do homem em sociedade.

Para bem compreender a validade das normas jurídicas, é indispensável que se tenha presente que uma norma jurídica não vale por si só. O comando inserido na expressão escrita da norma não é válido pelo simples fato de ali estar.

Com efeito, inúmeros são os fatos sociais que devem ser objeto de regulamentação pelo Direito, e tantos são eles, que, mesmo ao leigo na matéria, é perfeitamente compreensível que tal regulamentação não possa estar contida em um único diploma legal.

Por esta razão, o Direito se expressa por meio de centenas de normas jurídicas hospedadas em diferentes diplomas legais.

Existem normas de caráter geral, outras específicas, porém, todas, quer quanto à forma, quer quanto ao conteúdo, estão enlaçadas com as demais normas constantes do ordenamento jurídico.

Este entrelaçamento das normas a que nos referimos, entretanto, não se processa de forma assistemática. Muito ao contrário, é justamente a sistematização do ordenamento que dá origem aos fundamentos de validade de suas diferentes normas.

Diz a melhor doutrina que o nosso ordenamento jurídico resulta de um conjunto de normas hierarquicamente justapostas, harmônicas e sistemáticas.

Como já vimos, não é possível, em um único diploma legal, estabelecer todas as normas que regulamentam as relações do homem em sociedade.

Por esta razão, por representação popular ou por ato de força, a nação acata os ditames da Constituição Federal.

Reconhecida como o diploma legal fundamental da nação, a Constituição Federal traz, em seu bojo, normas de caráter genérico, assim como prescrições de princípios básicos, que toda a legislação existente no ordenamento deve respeitar.

Da mesma forma que a Constituição Federal é a raiz do conteúdo jurídico das diferentes normas, fixa ela, também, os critérios formais para a produção das normas de nível hierárquico inferior.

Assim sendo, estabelece-se, a partir da Constituição Federal, uma hierarquia de diplomas legais, de tal sorte que as normas existentes em nível hierárquico inferior não podem dispor de forma diferente ou contrariar as normas "fundamentais" constantes da Magna Carta,

quer quanto ao conteúdo, quer quanto à forma em que foram produzidas. Por tal razão, diz-se que o ordenamento jurídico é hierárquico, harmônico e sistemático.

Isto posto, pode-se compreender a razão pela qual, vez por outra, se afirma que tal "norma" é ilegal ou inconstitucional, pois se ela não obedece à hierarquia e à harmonia do ordenamento, deixa de ter o seu pressuposto básico, qual seja, validade jurídica. Portanto, a validade de uma norma jurídica, constante de um diploma legal, só existirá na medida em que estiver em perfeita harmonia com as normas de nível superior e se tiver sido produzida e emanada em conformidade com todas as prescrições legais cabíveis.

Para termos uma noção mais precisa e consistente, vejamos a lição de Norberto Bobbio a respeito do tema:

"4. - Costruzione a gradi dell'ordinamento

La complessità dell'ordinamento, su cui abbiamo sin qui richiamato l'attenzione, non esclude la sua unità. Non potremo parlare di ordinamento giuridico, se non lo conside-

rassimo qualcosa di unitario. Che sia unitario un ordinamento semplice, cioè un ordinamento in cui tutte le norme scaturiscono da una fonte sola, è facilmente comprensibile. Che sia unitario un ordinamento complesso, deve essere spiegato. Accogliamo qui la teoria della costruzione a gradi dell'ordinamento giuridico, elaborata dal Kelsen. Questa teoria serve a dare una spiegazione dell'unità di un ordinamento giuridico complesso. Il nocciolo di questa teoria è che le norme di un ordinamento non stanno tutte sullo stesso piano. Vi sono norme superiori, e norme inferiori. Le norme inferiori dipendono dalle superiori. Risalendo dalle norme inferiori via via a quelle che si trovano più in alto si arriva da ultimo a una norma suprema, che non dipende da nessun'altra norma superiore, e su cui riposa l'unità dell'ordinamento. Questa norma suprema è la norma fondamentale. Ogni ordinamento ha una norma fondamentale. È questa norma fondamentale che dà unità a tutte le altre norme; cioè fa delle norme sparse e di varia provenienza un insieme unitario, che si può chiamare a giusto titolo "ordinamento". La norma fondamentale è il termine unificatore delle norme che compongono un ordinamento giuridico. Senza una norma fondamentale le norme, di cui abbiamo parlato sinora, costituirebbero un coacervo, non un ordinamento. In altre parole, per quanto numerose siano le fonti del diritto in un ordinamento complesso, questo ordinamento costituisce un'unità per il fatto che direttamente o indi-

rettamente, con giri più o meno tortuosi, tutte le fonti del diritto possono essere fatte risalir ad un'unica norma.

A causa della presenza in un ordinamento giuridico di norme superiori e inferiori, esso ha una struttura gerarchica. Le norme di un ordinamento sono disposte in ordine gerarchico." (1)

Tecidas estas considerações, pode-se concluir que o exame da validade de uma norma jurídica reside na análise de suas disposições em confronto com as prescrições normativas de nível hierárquico superior, tendo em vista a unidade, a hierarquia e sistematização do ordenamento jurídico.

Feito este exame, e estando o comando dessa norma em perfeita sintonia com as demais normas do ordenamento, é ele válido e aplicável.

De outro lado, se o que se constatar for uma desconformidade, estaremos diante de uma disposição inconstitucional, se a violação for de um mandamento da Carta Magna, ou de uma ilegalidade, se a incompatibilidade se der com norma existente em lei hierarquicamente superior.

Esta análise é que nos propomos desenvolver nos tópicos subseqüentes, a respeito da incidência do ICM nas empreitadas de construção civil, quando o empreiteiro fornece material, por ele fabricado, fora do local da obra.

- II -

DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS

DO ICM

Antes de transcrevermos os textos legais objeto da análise, é conveniente que se diga que a Constituição Federal não cria tributo algum. Na verdade, a Magna Carta estabelece o perfil de cada um dos tributos, e outorga competência às diferentes entidades políticas (União, Estados e Municípios) para instituir a exigibilidade deles no âmbito de seus respectivos territórios.

Estes, por força do que dispõem os arts. 19, inciso I, e 153, § 2º, da Constituição Federal, somente poderão exercer a competência tributária que lhes foi outorgada se o fizerem por intermédio de Lei, devidamente aprovada pelo Poder Legislativo da União, Estados ou Municípios, respectivamente.

O texto Constitucional, ao fixar a competência tributária dos Estados, tem a seguinte redação, no que diz respeito ao ICM:

"Art. 23 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I -

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará em crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes." (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 23).

Estas são as disposições constitucionais sobre o ICM, objeto de nossa análise.

PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICM
RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS NA
LEI MAIOR E QUE DEVEM SER
RESPEITADAS PELOS DIPLOMAS
LEGAIS INFRA-CONSTITUCIONAIS

Ao mesmo tempo que outorga competência tributária aos Estados, para legislar sobre o ICM, a Constituição Federal delinea o campo de incidência do referido imposto. Assim, não pode a lei complementar, ou ainda a lei ordinária dos Estados modificar, para mais ou para menos, os parâmetros fixados na Carta Magna.

Cabe, portanto, ao intérprete identificar esses parâmetros para, ao analisar os dispositivos dos diplomas legais de nível hierárquico inferior, constatar a existência da conformidade ou desconformidade destes com os parâmetros constitucionais pertinentes. Havendo a conformidade nas disposições legais, a norma hierarquicamente inferior é válida; não havendo a referida conformidade, não é válida, sendo, portanto, inaplicável.

A questão da identificação do exato campo de incidência do ICM na Constituição é

bastante polêmica na doutrina, assim como controvertida na jurisprudência.

Contudo, apesar da grande discussão em torno do assunto, existem certos pontos da questão onde há quase que uma unanimidade de entendimento. Desta forma, a análise e conclusão de um caso concreto, quando aplicável essa uniformidade de entendimento, tem sua solução mais facilmente identificável. Esta é a hipótese que ocorre neste caso.

Ao se examinar o início do texto do inciso II do art. 23 da Constituição Federal, supra transcrito, constatamos a seguinte expressão:

"operações relativas à circulação de mercadorias"

Em nenhum outro momento, no texto da Magna Carta, consta alguma definição ou conceituação do que venha a ser "mercadorias".

Não havendo uma expressa referência ao conceito de mercadoria, deve o intérprete entender e aplicar o texto constitucional segundo a conotação que o termo tem no sentido em

que é normalmente usado. Em outras palavras, de ve o intérprete ir buscar o significado comum dado à palavra "mercadoria", pois o legislador constituinte redigiu o texto constitucional dirigido aos cidadãos da Nação e, se não adotou uma conceituação específica para a palavra, é porque a empregou no sentido usual e normal, in clusive adotado pelo próprio ordenamento jurídico em dispositivos que ocupam escala inferior da hierarquia a que nos referimos, como veremos mais adiante neste parecer.

"MERCADORIA. Derivado do latim merx, de que se formou mercari, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda.

É especialmente empregado para designar as coisas móveis, postas em mercado. Não se refere aos imóveis, embora estes sejam também objeto de venda.

A rigor, pois, mercadoria é designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio.

As coisas fora de comércio não se entendem mercadorias e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coi-

sa que não está para venda não é mercadoria.

Tecnicamente, portanto, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendida." (2)

J. X. Carvalho de Mendonça, em seu tratado, também se refere ao conceito de mercadoria, da seguinte forma:

"As cousas, quando objeto da atividade de mercantil, por outra, em relação à sua circulação e troca, tomam o nome específico de mercadorias.

A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufacto ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que adquiriu-se para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor;

.....
.....

"As cousas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de "mercadorias". A mercadoria está, portanto, para a coisa como a espécie para o gênero.

Não há, como se vê, diferença de substância entre a coisa e mercadoria: a diferença é de destinação."
(3) (grifos do original)

O próprio Código Comercial não define o que seja mercadoria. Entretanto, toda vez que se refere a mercadoria, o faz no sentido de ser um bem móvel, objeto do comércio (compra e venda). Vide, por exemplo, os artigos 10, item 4, 33, 191, 200, 201, 273, 446 etc.

As referências sobre o conceito de mercadoria em seu sentido comum são inúmeras, sendo desnecessário elencar outras citações a respeito.

Releva notar, entretanto, que de forma clara se pode constatar que um bem móvel pode ser ou não considerado mercadoria. Essa qualidade que o bem móvel adquire só existirá, na medida em que ele estiver sendo objeto da transação mercantil, ou ainda, quando ele for especificamente destinado à venda comercial. Daí porque Plácido e Silva diz que, tecnicamente, só é mercadoria o objeto, ou a coisa adquirida pelo comerciante para servir de objeto de seu comércio e para ser revendida. Segura também é a afirmação de Carvalho de Mendonça, ao dizer que

não há diferença de substância entre as coisas e as mercadorias: "a diferença é de destinação".

Isto posto, podemos concluir que, quando a Constituição Federal se refere a mercadorias, por não ter adotado uma conceituação própria, admite e utiliza a conceituação normal que a palavra tem, no sentido de que mercadoria é aquele bem móvel, que o comerciante, em razão da prática habitual da mercancia, utiliza para a realização de seus negócios.

Adotada esta conceituação pela Lei Maior, ficam o legislador infra-constitucional, assim como o intérprete de qualquer diploma legal do ordenamento jurídico, vinculados a esse conceito, não podendo, um e outro, modificá-lo ou ampliá-lo de forma diversa daquela adotada pela Constituição.

Esta conclusão decorre do sistema hierárquico existente em nosso ordenamento jurídico, onde os preceitos constitucionais se sobrepõem a todos os demais preceitos existentes no ordenamento jurídico. Não obstante assim seja, e preocupado com o respeito que se deve prestar às normas e conceitos existentes na Lei Maior, o próprio Código Tributário Nacional, no capítulo

que trata da interpretação e integração da legislação tributária, torna explícito esse entendimento.

"Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Este primeiro ponto, portanto, está bem claro. Contudo, deve-se observar que o tributo (ICM), conforme prescrição constitucional, não incide sobre a mercadoria em si, mas, sim, sobre as operações relativas à sua circulação. A materialidade da incidência tributária é a operação de circulação, da qual a mercadoria é objeto. Neste ponto, surgem as diferentes opiniões doutrinárias, pois, identificar com precisão o conceito da palavra "operações" e da palavra "circulação", inseridas no texto constitucional, não é tarefa fácil.

Não pretendemos, neste parecer, penetrar na polêmica das conceituações, para, ao final, justificar o nosso entendimento pessoal.

Contudo, apenas para dar seguimento lógico, não podemos deixar de consignar as diferentes posições existentes, indicando, inclusive, o entendimento predominante na doutrina e na jurisprudência.

O significado das palavras "operações" e "circulação", existentes na expressão "operações relativas à circulação", não pode ser examinado de forma isolada, mas sim no contexto do inciso II do art. 23 da Constituição Federal, onde está posto.

Assim sendo, examina a doutrina se a operação de circulação, a que se refere a Constituição Federal, é uma operação de circulação física da mercadoria, ou é uma operação de circulação econômica, ou é uma operação de circulação jurídica.

O exame desta questão é relevante, pois identifica o próprio campo de incidência do imposto, conforme a prescrição constitucional.

A circulação física - O aspecto material da incidência do ICM não é a circulação física.

A simples movimentação física da mercadoria não dá ensejo à incidência do tributo, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao editar a Súmula 573:

"Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato."

Este entendimento, já fixado pelo Supremo Tribunal Federal, foi, antes, também amparado por inúmeras decisões de nossos tribunais, tais como:

"A saída, identificada como simples transporte de material de consumo (impressos fiscais, material de escritório, material de propaganda, etc...) para setores diversos da mesma empresa não acarreta a incidência do ICM." (4)

"O simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM." (5)

Segundo noticia Hamilton Dias de Souza (6), dentre os doutrinadores, apenas Rubens Gomes de Sousa entendia que a circulação física da mercadoria poderia dar ensejo à inci

dência do ICM, desde que o fenômeno da circulação estivesse ligado a uma etapa do caminho da mercadoria do produtor ao consumidor final.

A circulação econômica: Bernardo Ribeiro de Moraes (7) sustenta que a Constituição Federal, ao se referir às operações de circulação, está se reportando às operações econômicas, uma vez que a palavra operações se refere a mercadorias e estas têm um sentido eminentemente econômico. Assim, segundo o autor, o aspecto material de incidência do ICM é a movimentação econômica da mercadoria existente na sucessiva transmissão do bem (mercadoria) da fase de produção até o consumo.

A circulação jurídica: Os adeptos de que a circulação de mercadoria, a que se refere a Constituição Federal, é uma operação de natureza jurídica, sustentam que só haverá circulação se ocorrer a transmissão da propriedade ou da sua posse.

Não havendo transmissão da posse ou da propriedade da mercadoria, estar-se-ia diante de um simples deslocamento físico dela, e este, como se demonstrou, não seria o aspecto material da incidência do ICM.

Qual o entendimento correto, entre as três posições?

Na verdade, não há que se colocar a questão nestes termos, pois o que se deve verificar é qual das três posições é aquela normalmente aceita pela maioria da doutrina e pela esmagadora manifestação dos tribunais, e mais razoável, à vista das disposições constitucionais.

Como vimos, a tese de que a simples movimentação física da mercadoria é suporte fático suficiente para a incidência do ICM, não é acatada, nem pela maior parte da doutrina, nem pela jurisprudência de nossos tribunais.

Em relação às outras duas posições, o que se constata é que o entendimento predominante não exclui o aspecto econômico da "operação", nem o seu aspecto jurídico, entendendo que o conceito constitucional de "operações relativas à circulação" diz respeito à operações econômicas, porém, de relevância jurídica, uma vez que o próprio conceito de mercadoria decorre de uma operação eminentemente jurídica, que é a compra e venda mercantil.

Analisando o fato gerador do ICM, José Nabantino Ramos, ao examinar os aspectos jurídicos da movimentação física de impressos e móveis, entre diversos estabelecimentos de um banco, assim se manifesta:

"Sejamos exatos:

O imposto não é "sobre operações relativas à saída", ou "sobre operações relativas a transporte", mas "sobre operações relativas à circulação de mercadorias". Essas expressões não são sinônimas e há que distinguir entre elas. Uma coisa é saída, outra transporte, outra circulação. Seria injúria aos eruditos autores da lei, supor que ignoravam essa distinção.

Para haver circulação, na acepção econômica - a única de que esses autores cogitaram - e que passou a operar como base de definição jurídica - é essencial transferir a propriedade ou a posse da mercadoria (venda, consignação, permuta, doação, etc). E isso não acontece quando ela apenas passa de um para outro estabelecimento da mesma pessoa física ou jurídica, como veremos em seguida." (8)

Geraldo de Camargo Vidigal em parecer exarado sobre o mesmo tema abordado por Nabantino Ramos afirma:

"As "operações relativas à circulação de mercadorias"

29. Da análise econômico-jurídica ' que assim fizemos das palavras "operação", "circulação", e "mercadoria", em função de nossa estrutura tributária constitucional, colhemos elementos coerentes no sentido de que o imposto sobre circulação de mercadorias, previsto no n. II do art. 23 da Constituição, não pode onerar quaisquer atos de simples transporte - porque esses são de competência privativa da União e do Município; não poderia onerar atos de transporte de bens que não se achem no fluxo que vai do produtor ao consumidor - porque nem tais bens são mercadorias, nem esses atos são de circulação econômica; e sequer poderia onerar quaisquer atos de transporte sem transferência de propriedade ou de posse - porque tais atos não se contêm no universo da circulação econômica; nem poderia onerar atos de simples transporte por não se configurarem como "operação", como transação comercial.

30. O imposto a que se refere o n. II do art. 23 da Constituição é pois um imposto sobre circulação, e não sobre simples transporte. Qua se tautologicamente, precisou ainda a Carta Constitucional que, para ocorrer a incidência do imposto, deve tratar-se de "operação relativa à circulação de mercadorias". É a mesma idéia que se reafirma enfaticamente." (9)

Também, Ylves José Miranda de Guimarães, em sua obra, aborda a questão, da qual transcrevemos o seguinte trecho:

"Achamos imprescindível que a saída, como fato gerador, venha alterar a titularidade da mercadoria, que passará das mãos do comerciante, do industrial ou produtor para a de terceiro, pois a saída física, como mera movimentação, sem conteúdo econômico, não poderá constituir fato gerador do ICM.

Se a mudança da titularidade da mercadoria a nosso ver é essencial, já o título jurídico pelo qual a mesma mudança se processa é de todo despicando.

A saída, por sua vez, há que se integrar na circulação ou em etapa da mesma, como fenômeno econômico que dará substrato ao assento do ICM, e como tal vir a ter relevância na relação jurídico-tributária precisamente para o surgimento da obrigação de pagar o tributo e para tanto prevista na lei." (10)

Finalmente, para não nos alongarmos demasiadamente, pois outras valiosas opiniões foram manifestadas nesse sentido, vejamos o que diz Geraldo Ataliba:

"o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias incide,

como a designação constitucional o diz, sobre operações, evidentemente jurídicas, o que é sinônimo de atos jurídicos. Não sobre qualquer ato jurídico, mas somente aqueles qualificados para a circulação econômica de mercadorias; vale dizer: atos jurídicos mercantis." (grifos do original) (11)

Pelo que até então foi exposto, constata-se que, o aspecto material de incidência, do ICM, a nível de Constituição Federal, é a operação onde a circulação da mercadoria decorre da mudança de um titular para outro, a caminho do consumidor final, porém sempre decorrente de uma operação que juridicamente seja considerada mercantil.

Com base neste entendimento, os tribunais têm proferido decisões no sentido de que a simples transferência de mercadorias de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica não fica sujeita à incidência do ICM.

"A simples transferência da matriz da firma para a filial não constitui circulação de mercadoria no sentido jurídico tributário ..." Ap. 41.357-2-Santos (12)

No mesmo sentido, o acórdão proferido na Apelação Cível 67.422-2-SP - 10a. Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo. (13)

Em relação à não tributação do ICM nas operações de transferências de mercadorias (movimentação entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica), Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco (4) sustentam uma posição diferente da maioria dos doutrinadores, inclusive oposta às decisões que têm sido dadas pelos tribunais.

Segundo Dias de Sousa (15), o grande inconveniente da posição adotada pela maioria dos doutrinadores, no sentido de que só há operação de circulação mercantil quando há a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, é de não permitir a arrecadação do ICM nos Estados onde ocorrem os fatos materiais que identificam a circulação física das mercadorias. Segundo o autor, os Estados onde se localizam estabelecimentos industriais que promovem saída de mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa, situados em outros Estados, ficarão seriamente prejudicados, uma vez que, não havendo transferência da propriedade ou posse, não ocorreria o fato gerador do imposto e, conseqüentemente, não haveria arrecadação do tributo no Estado remetente.

Não vamos adotar uma posição, inclusive com justificativas, em face das diferen-

tes manifestações doutrinárias em relação à incidência do ICM nas transferências de mercadorias. Não é momento oportuno para tal manifestação. Na verdade, a questão foi aqui colocada apenas para demonstrar que, mesmo em relação às opiniões divergentes na doutrina, há uniformidade de posição em relação às circunstâncias em que a operação de circulação ocorre no caso sob exame. Neste sentido, é necessário que se analise com mais detalhe a opinião dos autores que divergem da doutrina dominante.

Hamilton Dias de Souza procura posicionar-se de forma que o seu entendimento não negue que as "operações de circulação de mercadorias" estão constitucionalmente caracterizadas, quando ocorre a mudança da posse ou da propriedade da mercadoria. Ele aceita este entendimento como válido. Contudo, procura demonstrar maior abrangência do conceito de "operação de circulação mercantil", quando manifesta:

"A circulação, por sua vez, pode ser a jurídica ou a econômica. A primeira diz respeito aos atos jurídicos pelos quais os direitos são modificados, criados ou extintos e envolve necessariamente uma transferência de propriedade ou posse. A segunda,

considera apenas o tráfico de bens, fisicamente considerado.

Entendendo-se, porém, que circulação é o curso da mercadoria, da fonte de produção (expressão que inclui a importação) até o consumidor, e que em tal percurso ocorrem variados atos que operam ou não uma transferência de domínio ou de posse, pode-se concluir que, para efeitos de ICM, tanto a circulação econômica, quanto a jurídica, podem compor a hipótese de incidência do tributo estadual. Com efeito, quaisquer operações - no sentido amplo dado ao termo - que façam "a mercadoria progredir, no ciclo da produção e no da comercialização em direção ao consumo", podem ser definidas como fato gerador do ICM, mesmo porque, nesse sentido, tanto é circulação a venda de mercadorias depositadas em armazém geral como a transferência de um para outro estabelecimento da mesma empresa." (16)

Ainda o mesmo autor, após citar alguns exemplos, deixa evidente que, no seu entender, o fundamental é a conceituação de "mercadoria" utilizada pela Constituição, pois a operação de circulação é a ela relativa.

Cita também o conceito de mercadoria adotado pela doutrina dominante e a ela se filia, pois, segundo suas afirmações, a discriminação constitucional de rendas é rígida, não

podendo os titulares de competência impositiva alargar o campo da incidência do tributo, alterando a definição de institutos já conceituados pelo direito privado e utilizados pela Constituição.

Expostas as diferentes posições doutrinárias, podemos constatar que aquela que tem prevalecido, inclusive perante os nossos tribunais, afirma que só há circulação mercantil quando há transferência da propriedade ou da posse da mercadoria.

Estas operações, por serem relativas à circulação da mercadoria, é que são materialmente passíveis de incidência do ICM.

A grande maioria da doutrina, inclusive a de Hamilton Dias de Souza, distingue com toda a nitidez a diferenciação entre "bens" e "mercadorias". Substancialmente, não há distinção alguma; contudo, a destinação dada a um bem, quando de sua aquisição, pode caracterizá-lo como mercadoria; basta, para tanto, que o adquirente seja comerciante (inclusive o industrial) e, em virtude do caráter habitual de sua atividade, destine essa mercadoria (no mesmo estado ou modificada) a uma nova operação de venda.

Não obstante já tenhamos demonstrado a posição da doutrina dominante, é importante que demonstremos um aspecto comum, porém fundamental, entre ela e a posição assumida por Marco Aurélio Greco e Hamilton Dias de Souza.

Estes dois autores apenas pretendem sustentar que a operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa deve ser tributada, pois, na realidade, esta etapa da circulação seria um simples desdobramento (em dois movimentos) da operação de venda que seria efetuada diretamente com o comprador. Ou seja, em vez do estabelecimento "A" efetuar a venda mercantil diretamente ao comprador, ele antes transfere a mercadoria ao estabelecimento "B", para que este materialize a entrega dela e, então, conclua a operação. Por esta razão, acreditamos que os referidos autores sustentam que a transferência entre estabelecimentos, por ser uma movimentação da mercadoria com destino ao consumo, deva ser tributada. Na verdade, a pessoa jurídica que vai praticar o ato de comércio é sempre a mesma, ainda que a materialização deste seja realizada pelo estabelecimento "A" ou "B", a ela pertencentes.

Todavia, é importante ressaltar que mesmo estes dois autores, com sua posição um pouco distinta, entendem que só será mercantil a "operação de circulação" se o "bem" antes adquirido tenha por destinação a venda (transformado ou não) a terceiros.

Não se destinando à venda e não sendo esta realizada, a operação de circulação subsequente à aquisição não será mercantil, e como tal não estará sujeita à incidência do ICM.

Este é o ponto comum que podemos detectar nos ensinamentos da doutrina predominante e na lição desses dois autores.

Para confirmar esse nosso entendimento, vejamos o que diz Dias de Souza:

"Para arrematar, vale insistir que o conceito de mercadoria é antes subjetivo que objetivo. O bem adquirido com a finalidade de ser vendido, ainda que depois de industrializado, é mercadoria. Não o é, entretanto, aquele que é comprado para compor o ativo fixo e depois é vendido. Oportunas são as palavras de De Plácido e Silva, o qual preleciona que "tecnicamente, portanto, somente se denomina mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou mercador"

para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido."

Logo em seguida, afirma o autor:

"Fixado o conceito de mercadoria, pode-se concluir que toda operação relativa à circulação (econômica ou jurídica) de bens identificáveis como mercadorias pode ser tributada. Tal colocação explica porque o ICM não incide no comodato, na venda esporádica de bens inservíveis, na transferência de material de consumo, de um para outro estabelecimento da mesma empresa, nas vendas ou transferências de bens do ativo fixo e na importação de bens para uso próprio. É que, em todas essas hipóteses, os bens não se destinam a ser vendidos e, em consequência, não são mercadorias. Inversamente, explica por que o ICM incide nas transferências de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa, pois, no caso, verificam-se todos os requisitos para a incidência do tributo. Com efeito, se a mercadoria é transferida do estabelecimento fabril para o atacadista, ocorre uma etapa no processo circulatório ou, mais explicitamente, um ato que faz o bem progredir, no ciclo da produção e no da comercialização, em direção ao consumo. Além disso, como tal bem destina-se a ser vendido, é mercadoria." (grifos nossos) (17)

Verifica-se, portanto, que o autor, ainda que não esteja inteiramente de acordo com a maioria dos doutrinadores, deixa implícito em seu raciocínio que a incidência do ICM nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é sustentável pelo simples fato de que, em seguida à transferência, a própria pessoa jurídica realizará a venda da mercadoria, quando então ocorrerá a "operação" econômica de relevância jurídica, pressuposto indispensável da incidência do imposto. Tratando-se, como já se disse, de um simples desdobramento de uma única operação (venda), não seria admissível, segundo o autor, prejudicar o Estado onde se localiza o estabelecimento transmitente, impedindo-o de arrecadar o tributo nessa movimentação da mercadoria a caminho do consumo.

Conclusões do tópico III

Do detalhado exame que acabamos de efetuar, podemos constatar qual é o perfil constitucional do ICM.

Assim, ficou demonstrado que:

- a) ainda que a materialidade de incidência do ICM seja "a operação re-

lativa à circulação", é fundamental que se identifique a exata conotação constitucional do que seja "mercadoria";

- b) não definindo a Constituição o que seja "mercadoria", há que se admitir que o legislador constitucional adotou o termo na sua conotação normal e usual, inclusive utilizado pelo Direito Comercial;
- c) e, finalmente, ficou demonstrado que "mercadoria", para os efeitos de análise da Constituição e para efeitos de incidência do ICM, é aquele bem, posto em circulação pelo comerciante ou industrial, que com habitualidade realiza sua venda com o fito de lucro e faz dessa atividade o seu meio de sobrevivência, ou, ainda, aquele bem que, adquirido pelo industrial ou comerciante, destine-se, no futuro, a ser vendido a terceiro.

PORTANTO, O ICM SOMENTE INCIDIRÁ SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO ECONÔMICA, JURÍDICA-

MENTE RELEVANTE, SENDO CERTO QUE ESTA RELEVÂNCIA JURÍDICA É DADA PELO CARÁTER MERCANTIL, MEDIATO OU IMEDIATO, QUE O DIREITO ATRIBUI A DETERMINADO BEM, NAS CIRCUNSTÂNCIAS JÁ ESPECIFICADAS.

Identificado o perfil constitucional do ICM, podemos, a seguir, passar a analisar a legislação infra-constitucional, e, comparando as suas normas com aquelas previstas na Constituição, concluir pela sua constitucionalidade ou não.

- IV -

A LEI COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO
SUA FINALIDADE, EXTENSÃO E LIMITES

Conforme ficou esclarecido no tópico I, o ordenamento jurídico pátrio é hierárquico, uno, sistemático e harmônico. Assim, na hierarquia do ordenamento jurídico, logo após a Constituição Federal estão as leis complementares. Estas são votadas pelo Congresso Nacional e somente serão aprovadas se obtiverem maioria absoluta de votos.

José Afonso da Silva conceituou as leis complementares nos seguintes termos:

"Leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas a aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional." (18)

Tratando do Sistema Tributário, a vigente Constituição Federal, no Título I, Capítulo V, dispõe no § 1º do art. 18:

"§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar."

Por outro lado, o próprio texto constitucional (art. 23, inciso II), ao outorgar competência tributária aos Estados para instituírem o ICM em seus territórios, reza:

"Art. 23 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I -

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por

produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, NOS TERMOS DO DISPOSTO EM LEI COMPLEMENTAR, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado....." (grifamos)

Assim sendo, tanto por força do § 1º do art. 18, quanto pela prescrição constante no próprio inciso II do art. 23, seria indispensável que uma lei complementar fosse aprovada para regular as limitações constitucionais do poder dos Estados de tributar com ICM, eliminar os eventuais conflitos em certas áreas de atrito de competência dos municípios e da própria União, além de estabelecer os critérios da não cumulatividade do ICM, conforme determinação do próprio dispositivo.

Sucedeu que, quando tal lei complementar deveria ser aprovada, o Congresso Nacional estava fechado, por motivo dos atos de força emanados da Revolução de 1964.

Por essa razão, a matéria que deveria ser tratada em lei votada pelo Congresso Nacional foi prevista no Decreto-lei 406, de 12.1.68, com a alteração do Decreto-lei 834, de 8.8.69. Em razão dessa situação especial, os tribunais pá-

trios, assim com a doutrina, de forma unânime, entendem que o citado DL 406/68 tem eficácia de lei complementar.

Isto posto, vejamos quais os mandamentos contidos no Decreto-lei n. 406/68.

Em seu preâmbulo, o citado diploma legal reza que ele estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

Realmente, do art. 1º ao art. 7º, o Decreto-lei 406/68 estabelece normas aplicáveis ao ICM, e de seu art. 8º em diante, normas destinadas ao Imposto sobre Serviços.

Para efeitos de exame da questão objeto deste estudo, são relevantes as disposições constantes no inciso III do § 3º do art. 1º e §§ 1º e 2º do art. 8º, que têm a seguinte redação, respectivamente:

"Art. 1º - O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:

.....
.....

§ 3º - O imposto não incide:

I -

II -

III - sobre a saída de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o art. 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, res-salvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributa-dos." (grifamos)

"Art. 8º - O imposto, de competência dos municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato ge-rador a prestação por empresa ou pro-fissional autônomo, com ou sem esta-belecimento fixo, de serviços constan-te da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lis-ta ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de me-cadorias.

§ 2º - O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não espe-cificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação."

Pela redação desses dispositivos, cons-tata-se que, entre outras finalidades, o Decreto-lei 406/68 teve por escopo estabelecer um di-visor de águas, especificando o campo de inci-

dência do ICM e o campo de incidência do ISS, em situações em que esses dois tributos pudessem conflitar.

Por esta razão, o DL 406/67 traz, anexa, a lista de atividades consideradas pela lei como prestação de serviços e, portanto, sujeitas ao ISS. Assim, se a atividade estiver na lista, havendo ou não fornecimento de mercadoria, será ela sujeita ao ISS.

De outro lado, não estando a atividade listada, o eventual serviço prestado junto com o fornecimento de mercadoria não fica sujeito à incidência do ISS, mas sim do ICM.

Se consultarmos a lista de serviços, verificaremos que há serviços em relação aos quais ocorre concomitante fornecimento de mercadoria, e esta, por exceção, não fica sujeita ao ISS, mas sim ao ICM, tudo conforme o inciso III, § 3º, do art. 1º supra transcrito.

À vista do exposto, surgem as seguintes indagações:

- Pode a Lei Complementar indicar os serviços que serão passíveis de incidência do ISS?

- Pode a Lei Complementar indicar as circunstâncias em que haverá ou não incidência do ICM sobre o valor de bens fornecidos junto com a prestação de serviços?

A resposta à primeira indagação é positiva, pois o art. 24, inciso II, da Constituição Federal atribui essa competência à Lei Complementar.

Em relação à segunda questão, a resposta deve ser dada com cuidado. Se não, vejamos.

Sabemos que é função da Lei Complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar, assim como dispor sobre os conflitos de competência existentes entre União, Estados e Municípios.

Contudo, é preciso que fique bem claro que a lei complementar pode e deve regular as limitações constitucionais, mas não pode, sob o argumento deste propósito, impor e estabelecer limitações à própria Constituição. Em outras palavras, as limitações constitucionais do poder de tributar já estão previstas na própria

Constituição, de tal sorte que, cabe à Lei Complementar regular essas limitações e não impor restrições às limitações já existentes no diploma legal máximo.

Se isto fosse possível, o princípio da segurança jurídica do ordenamento estaria totalmente destruído, pois um diploma hierarquicamente inferior poderia modificar, alterar e até derrogar a própria Constituição.

Não obstante seja essa uma posição clara, sobre a qual não paira a menor dúvida, é bom que registremos a opinião dos nossos melhores mestres.

Pontes de Miranda, ao falar sobre a lei complementar tributária, comentando a nossa Constituição, disse:

"Mesmo quando o art. 18, o § 1º, diz que pode constar de lei complementar a regulação das "limitações constitucionais do poder tributário", com isso não abriu portas a limitações pela União no tocante à tributação: o que se permitiu foi regularem-se as "limitações constitucionais do poder de tributar", isto é, limitações que constem da Constituição, e não estabelecerem-se limitações extraconstitucionais. Regular limitação constitucional não é criar limitações, por que aí, seria o legislador, e não o Congresso Constituinte, que limitaria." (19)

José Afonso da Silva, em sua bem elaborada obra, ao analisar o conceito e a espécie das Leis Complementares, afirmou:

"13. Finalmente, convém não olvidar que essas leis são puramente complementares das normas constitucionais. Não podem, portanto, distorcer o sentido do preceito complementado, mudando o sentido da Constituição. Isso desbordaria de sua competência, e implicaria verdadeira mutação constitucional por via indireta. A doutrina não tem dúvida em declarar que não é absolutamente lícito à lei complementar, seja de que tipo for, procurar fixar o sentido ou o alcance duvidoso do texto constitucional, dando-lhe determinada interpretação. Não existe interpretação autêntica da Constituição. Lei que o pretendesse efetivamente estaria emendando o Estatuto Político, e isso só é possível atendendo-se às regras expressas para tanto." (20)

Mais adiante, o mesmo autor, ainda se referindo às leis complementares, declara:

"São, porém, hierarquicamente inferiores à Constituição. Integram a ordem jurídica nacional numa escala imediatamente abaixo das normas constitucionais. Sendo inferiores à Constituição, sua validade afere-se segundo o princípio da compatibilidade vertical. Por isso, estão sujeitas

ao controle de constitucionalidade ' como outra lei qualquer. Sua função é mera complementariedade, disso não podem desbordar. Nem se dá de servir delas para interpretar a Constituição ou qualquer de suas normas. Pontes de Miranda foi claro quanto a esse ponto, concluindo: "Se, ao redigir alguma lei complementar, o Congresso Nacional invadiu a esfera jurídica da Constituição de 1967, ou de alguma das emendas constitucionais, a regra jurídica é nula, ou o elemento da regra jurídica, que ofendeu o sistema, é nulo, por ofensa à Constituição - o que tem grande relevância no tocante ao recurso extraordinário, à decretação de inconstitucionalidade e outras legitimações ativas."
(21)

Finalmente, vejamos como se posiciona Souto Maior Borges, ao comentar a hierarquia da lei complementar e da lei ordinária:

"No sistema constitucional brasileiro, a lei complementar tem limites de fundo e limites de forma, como já sustentara Pontes de Miranda, com relação ao regime instituído pela emenda parlamentarista. Relativamente aos limites de fundo, não podem regular senão matérias delimitadas prévia e exaustivamente pela Constituição.

Quanto aos limites de forma, a Constituição vincula o Congresso Nacional à observância do quorum do art. 50.

.....
.....

A lei complementar tem por função - como o nome indica - complementar o sistema federal de governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício da atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios constitucionais de repartição das competências legislativas.

A lei complementar corresponde a um processo técnico, adotado formalmente pelo direito brasileiro, de integração ou contenção de eficácia das normas constitucionais.

Assim como a lei ordinária não pode invadir o campo legislativo sob reserva de lei complementar, é defeso a esta extrapolar os casos constitucionalmente previstos." (grifos do original) (22)

A questão que se formulou antes destas colocações era saber se a lei complementar poderia indicar (ainda que por exceção) situações em que o ICM deveria incidir sobre o valor de bens, fornecidos juntamente com uma típica prestação de serviços.

Nossa resposta é afirmativa, pois é função da lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar, inclusive dirimir dúvidas sobre eventuais conflitos

de competência entre os diferentes poderes tributantes.

Todavia, como se demonstrou, não poderá a Lei Complementar, neste mister, atropelar conceitos ou modificar o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição.

Assim, se a Lei Complementar estabelecer a incidência do ICM sobre determinado bem, em determinada operação, a legalidade desta exigência só poderá ser aferida na medida em que essa operação seja relativa a uma circulação mercantil.

E mais. Essa situação deve referir-se a uma operação de circulação de um "bem" que, naquela hipótese, está revestido das qualidades de "mercadoria", entendida esta de forma semelhante à previsão constitucional, conforme já estudamos em tópico anterior.

Não pode, portanto, a Lei Complementar estabelecer, ainda que em regime de exceção, que, em um determinado serviço, os bens utilizados na sua prestação sejam tributados pelo ICM, salvo se, na análise concreta de cada hipótese,

ficar evidenciada uma efetiva operação mercantil (compra e venda). Em outras palavras, há que se verificar, em cada caso concreto, se o bem fornecido com a prestação de serviço é ou não é mercadoria, pois somente esta está sujeita à incidência do ICM, conforme prescrição constitucional.

Colocada a questão nestes termos, vamos nos deter, no tópico seguinte, na análise jurídica do contrato de empreitada global. Se, ao final desta subsequente etapa do estudo, concluirmos que os bens fornecidos, nos termos do contrato de empreitada, têm características de "mercadorias", estarão eles sujeitos à incidência do ICM; caso contrário, não.

- V -

NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO
DE EMPREITADA NO ORDENAMENTO
JURÍDICO BRASILEIRO

O Código Civil Brasileiro, no Capítulo IV, que trata da locação, em sua Seção I cuida da locação de coisas, na Seção II trata da locação de serviços, e na Seção III cuida da empreitada.

Observa-se, portanto, que já em sua origem o contrato de empreitada tem raízes próprias, sem, contudo, como veremos, se distanciar em demasia da locação de serviços.

Para melhor estudar o contrato de empreitada, procuremos preliminarmente traçar o seu perfil, tendo em vista os dispositivos legais do Código Civil e as opiniões doutrinárias.

Definição do contrato de empreitada

Pretender analisar a natureza jurídica do contrato de empreitada em razão das definições dadas pelos estudiosos não é um meio seguro. Todavia, como início de esquematização de uma exposição, a medida é válida.

Na lição de Whashington de Barros Monteiro, empreitada é:

"o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou mandar fazer certa obra, mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado. É o locatio operis." (23)

Para Orlando Gomes:

"na empreitada uma das partes obriga-se a executar, por si só, ou com

auxílio de outros, determinada obra, ou a prestar certo serviço, e a outra, a pagar o preço respectivo. Obriga-se a proporcionar a outrem, com trabalho, certo resultado." (24)

Segundo Pontes de Miranda:

"Empreitada é o contrato pelo qual alguém se vincula, mediante remuneração, a fazer determinada obra, ou mesmo obra determinável." (25)

Clóvis Beviláqua assim se manifestou:

"Empreitada é a locação de serviço, em que o locador se obriga a fazer ou mandar fazer certa obra, mediante retribuição determinada ou proporcional ao trabalho executado. É a "locatio operis"." (26)

Da mesma forma, Sílvio Rodrigues (27) e Arnold Wald (28) têm definições semelhantes às acima transcritas.

O objeto do contrato de empreitada

Pelas definições dadas pela doutrina, evidencia-se, no contrato de empreitada, uma "obrigação de fazer", ou seja, o empreiteiro, uma vez firmado o contrato de empreitada, intitula o contratante no direito de receber obra certa, nos termos e nas condições pactuadas.

Desta forma, a finalidade que motiva a contratação é um elemento fundamental para a perfeita identificação da natureza jurídica do contrato.

Para destacar e diferenciar esta característica do contrato de empreitada, qual seja, a assunção de uma "obrigação de fazer", Arnold Wald compara o contrato de empreitada com a prestação de serviços de médicos e advogados.

Nestes dois casos, a obrigação assumida é uma obrigação de "meio", onde o contratado deve envidar todos os esforços para a obtenção do resultado desejado, podendo alcançá-lo ou não.

Diferente, portanto, da obrigação assumida no contrato de empreitada, onde a finalidade principal é a obtenção do resultado certo e determinado, obrigação de fazer, portanto. (29)

Como se verá logo a seguir, a empreitada pode ser realizada de duas formas: com o fornecimento de material por parte do empreiteiro ou somente com o fornecimento de mão-de-obra.

Sucedede que, na empreitada de material, em razão deste ser fornecido pelo empreiteiro, alguns doutrinadores entendem que há uma analogia entre tal forma de empreitada e a compra e venda de coisa futura. Contudo, como adverte Arnold Wald (39), a distinção básica entre

ambas as estruturas consiste no fato do vendedor ser proprietário da coisa alienada, qualidade de que o empreiteiro não pretende ter, adquirindo material e fornecendo mão-de-obra para obter o resultado desejado (a obra).

A palavra "obra", tão utilizada por todos os doutrinadores na elaboração da definição do contrato de empreitada, tem um sentido que precisa, segundo Orlando Gomes, ser esclarecido para facilitar a noção de empreitada.

"Significa todo resultado a se obter pela atividade ou pelo trabalho, como a produção ou modificação de coisas, o transporte de pessoas ou de mercadorias, a realização de trabalho científico ou a criação de obra artística material ou imaterial

Obra não precisa ser fruto da atividade exclusiva da parte que se obrigou a executá-la, a menos que o contrato se tenha celebrado "intuitu personae".

Desnecessário, outrossim, que tenha organização própria com os meios adequados à sua execução. Qualquer pessoa pode obrigar-se a executar determinada obra que não requeira organização de meios, sem que, por essa falta, deixe o contrato de ser empreitada. Basta que prometa o resultado de seu trabalho." (grifamos) (31)

Demonstrado que o contrato de empreitada tem por finalidade a realização de obra e que em relação ao empreiteiro a obrigação as-

sumida é uma obrigação de fazer, fato que será comprovado quando abordarmos as normas constantes nos artigos 1237 a 1247 do Código Civil, vejamos a seguir qual a sua natureza jurídica.

NATUREZA JURÍDICA

O contrato de empreitada é um contrato bilateral, consensual, cumutativo, oneroso, não solene.

Bilateral: porque envolve prestação de ambas as partes. O empreiteiro deve entregar a obra e o comitente, ou dono da obra, o preço. A prestação de uma parte é a razão de ser da outra.

Consensual: apenas o mútuo consentimento das partes aperfeiçoa o contrato, independentemente da entrega da coisa.

Cumutativo: na empreitada há equivalência das prestações das partes envolvidas, diferente, portanto, dos contratos aleatórios.

Oneroso : na relação estabelecida no contrato de empreitada há um propósito especulativo, o empreiteiro cumprindo o contrato, entregando a obra, e o comitente pagando o preço.

Não solene: a lei não prevê uma forma especial para materialização do contrato; pode, portanto, inclusive ser verbal.

ESPÉCIES DE EMPREITADA

Dispõe o artigo 1237 do Código Civil:

"O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela ou só com seu trabalho, ou com ele e os materiais."

Preliminarmente, é importante ressaltar o que até então demonstramos com a citação das manifestações doutrinárias, ou seja, que o objeto do contrato de empreitada é sempre a realização de uma obra. Assim o é, por expressa disposição legal e pela própria natureza do contrato.

Estabelece o Código Civil que o empreiteiro, para a realização da obra, poderá utilizar-se apenas de seu trabalho. Neste caso, o empreiteiro apenas executa a administração dos serviços inerentes à empreitada, inclusive a aplicação e uso do material de propriedade do comitente, ou, como queiram, do contratante da empreitada.

Na outra hipótese, prevista no art. 1237, o empreiteiro assume a obrigação de entregar a obra pronta, ou seja, além do trabalho, também fornecerá os materiais necessários para a obtenção do resultado final - a obra.

Ao primeiro tipo de empreitada chamaremos de empreitada de labor, e, aquela em que o empreiteiro também fornece o material, chamaremos de empreitada global.

No caso da empreitada global, é relevante notar que o legislador não faz distinção alguma quanto à origem dos materiais a serem utilizados pelo empreiteiro.

Assim, a natureza jurídica do contrato de empreitada global não se altera caso o empreiteiro, para a realização da obra, adquira

materiais produzidos e fabricados por terceiros, ou fabricados por ele próprio.

Para o exame e conclusões finais destes parecer, basta que façamos a distinção entre a empreitada de labor e a empreitada global. Havendo perfeita compreensão destas duas modalidades de empreitada de construção civil, poderemos, mais adiante, analisar as normas do Decreto-lei 406/68, com maior certeza e segurança.

A PROPRIEDADE DOS MATERIAIS E
A RESPONSABILIDADE SOBRE A
SUA PERDA OU DETERIORAÇÃO

Vimos que a realização de "obra", passível de ser contratada no regime de empreitada, é a mais ampla possível. Contudo, seja ela qual for, as situações em que se realiza o contrato de empreitada dão ensejo à ocorrência de uma série de conflitos, cuja solução o legislador, por antecipação, pretendeu minimizar. Assim, na empreitada de labor, o empreiteiro pode não administrar adequadamente o material de propriedade do comitente, e a sua perda ou deterioração causar prejuízo a este. Por outro lado, pode ocorrer que, apesar dos cuidados do empreiteiro, o

material fornecido pelo proprietário se deteriora, por não ser de boa qualidade.

É fácil verificar a possibilidade da existência de conflitos. Por esta razão, o legislador do Código Civil encontrou uma solução inteligente para a questão. É da natureza humana cuidar melhor daquilo que é seu, ou seja, o proprietário de um bem tem maior tendência a zelar mais pelo seu patrimônio do que o de terceiros. Por esta razão, com algumas naturais e oportunas ressalvas, o legislador, no caso dos materiais utilizados nas obras em regime de empreitada, dispôs que os riscos inerentes a eles serão assumidos por seus respectivos proprietários, nos seguintes termos:

"Art. 1238. Quando o empreiteiro fornece os materiais, correm por sua conta os riscos até o MOMENTO DA ENTREGA DA OBRA, a contento de quem a encomendou, se este não estiver em mora de receber. Estando, correrão os riscos por igual, contra as duas partes." (grifamos)

Assim, na empreitada global, até a entrega da obra, a deterioração, perda, destruição do material será de responsabilidade do empreiteiro. Todavia, o legislador também vislum-

lumbrou a possibilidade do comitente, sem motivo justo, prolongar o recebimento oficial da obra.

Para impedir a reação natural do prejudicado, que fatalmente deixaria a obra e seus materiais ao sabor das intempéries, o legislador, no caso de recusa injustificada da obra, atribuiu a ambas as partes a responsabilidade por ela.

Já em relação à empreitada de labor, o legislador, regulou a responsabilidade sobre a obra e seus respectivos materiais de forma diversa. De fato, como na empreitada de labor quem fornece os materiais é o comitente (dono da obra), sendo eles de sua propriedade, também será sua a responsabilidade sobre os riscos de perda ou deterioração da obra e seus materiais. Assim dispôs o legislador:

"Art. 1239 - Se o empreiteiro só forneceu a mão-de-obra, todos os riscos, em que não tiver culpa, correrão por conta do dono."

Naturalmente, o Código teve de estabelecer a ressalva da eventual culpa do empreiteiro pela perda ou deterioração dos materiais

utilizados na obra. Todavia, essa é uma exceção, pois a regra é que o dono do material é responsável pela sua integridade.

Com a mesma dinâmica dos artigos 1238 e 1239, supra transcritos, também os artigos 1240 e 1244 do Código Civil regulam peculiaridades do contrato de empreitada, sempre dando ênfase, de forma expressa ou implícita, que, na empreitada global, o material utilizado na execução da obra é de propriedade do empreiteiro, e que, na empreitada de labor, o proprietário do material é o comitente ou dono da obra; por esta razão, em caso de perda ou deterioração do material, aplicável é o princípio estampado no brocardo latino "Res perito domino". A identificação destas regras no nosso ordenamento jurídico, e a sua perfeita compreensão, serão de extrema relevância para a análise específica do Decreto-lei 406/68, que se fará ao final.

Tendo-se isto presente, é de se indagar: De acordo com a lei civil, em que momento ocorre a transferência da propriedade da obra para o seu dono? A partir de que momento o encomendante da obra pode dela dispor livremente? É o que veremos no tópico seguinte.