

EXTINÇÃO DO CONTRATO DE EMPREITADA

A forma normal e regular de extinção do contrato de empreitada é, após o término da obra, a realização da sua entrega e sua aceitação por parte do dono.

Por esta razão, estabelece o artigo 1242 do Código Civil:

"1242 - Concluída a obra de acordo com o ajuste, ou o costume do lugar, o dono é obrigado a recebê-la.

Poderá, porém, enjeitá-la, se o empreiteiro se afastou das instruções recebidas e dos planos dados, ou das regras técnicas em trabalhos de tal natureza."

Este dispositivo do Código Civil estabelece, enfaticamente, que o objetivo final do contrato de empreitada é a entrega da obra pronta.

Todavia "obra pronta", e aceitável por parte do encomendante, implica o exame isolado de uma série de requisitos que, não preenchidos, podem induzir o dono a rejeitar a obra por inteiro. Se não, vejamos:

- a) se a obra estiver em desconformidade com os ajustes, como, por exemplo, valor, prazo de entrega, etc., pode o contratante rejeitá-la por inteiro;

- b) da mesma forma, se algum costume local, que implicitamente deveria ter sido levado em consideração pelo empreiteiro, desde que notório, evidentemente pode também justificar a recusa do recebimento da obra, caso não tenha sido respeitado;

- c) se o empreiteiro não seguiu as instruções do encomendante da obra ou se não atendeu às regras técnicas inerentes à atividade, tais como, projetos, cálculos estruturais, utilização de fundações adequadas para o tipo de solo, também o dono da obra pode rejeitá-la por inteiro.

O que se conclui da análise desta norma do Código Civil é que os componentes individuais que deram origem ao surgimento da obra

perdem, em relação ao negócio jurídico, a sua individualidade, na medida em que a obra, como um todo, pode ser rejeitada, se qualquer um dentre eles (serviços, materiais, prazos, valores, ajustes, costumes etc.) não estiver de conformidade com o contrato original.

É bem verdade que o art. 1243 permite que o dono da obra, em vez de enjeitá-la, receba-a com um abatimento de preço. Todavia, esta é apenas uma válvula pré-estabelecida pelo legislador para a solução de eventuais conflitos, norma esta que não altera nem modifica a natureza jurídica do contrato de empreitada.

OUTRAS PECULIARIDADES INERENTES E EXCLUSIVAS AO CONTRATO DE EMPREITADA

A segurança e solidez de edifícios 'construídos no regime de empreitada deve ser garantida pelo prazo de 5 anos, por parte do empreiteiro, em razão do que dispõe o art. 1254 do Código Civil. Tal disposição, assegurando o objeto resultante do contrato entre as partes, é uma garantia específica e distinta daquelas existentes em relação a todos os demais contratos que, à semelhança da empreitada, implicam também a transmissão de posse ou propriedade de bens.

Outra característica do contrato de empreitada é que ele pode ser "intuitu personae," ou seja, o comitente, em razão de reconhecidas qualidades do empreiteiro, ajusta com ele a realização de obra certa. Na eventual impossibilidade de execução da obra pelo empreiteiro, quer por perda de habilidade física ou mental, quer pela ocorrência de morte, não ficarão seus herdeiros e sucessores responsáveis pela realização dela. Já em relação a outros contratos, que também impliquem a transmissão de posse ou propriedade de bens, tendo sido legalmente ajustados antes da incapacidade ou morte do contratado, seus herdeiros e sucessores estão obrigados a respeitá-los.

Analisado detalhadamente o contrato de empreitada, temos um perfil nítido de sua natureza jurídica. Contudo, para que essa nitidez seja ainda mais realçada, vejamos, ainda que de forma resumida, quais são as características do contrato de compra e venda, para, ao final da confrontação dos dois tipos de contrato, podermos abordar em definitivo a questão de fundo e que motiva este trabalho.

O CONTRATO DE COMPRA
E VENDA MERCANTIL

DEFINIÇÃO

A maioria dos autores que escreveram sobre o contrato de compra e venda mercantil não se preocuparam em dar-lhe uma definição, mas sim demonstrar o conceito jurídico a ele atribuído, tanto pela legislação civil como pela legislação comercial. A análise conjunta desses dois campos do Direito se dá em face do disposto no art. 121 do Código Comercial, que reza:

"Art. 121 - As regras e disposições do direito civil para os contratos ' em geral são aplicáveis aos contratos comerciais, com as modificações e restrições estabelecidas neste Código."

Assim sendo, por ser mais clara e precisa, vejamos primeiro qual é a redação do dispositivo do Código Civil que conceitua o contrato de compra e venda:

"Art. 1122 - Pelo contrato de compra e venda, um dos contraentes se obriga a transferir o DOMÍNIO de certa

coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro." (grifamos)

Já o Código Comercial não possui um dispositivo tão elaborado quanto o Código Civil. Todavia, o seu artigo 191 descreve em detalhes as circunstâncias em que a venda e compra é considerada mercantil, principalmente no início da segunda parte do dispositivo, onde grifamos:

"Art. 191 - O Contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito, senão depois de verificada a condição.

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante."

A OBRIGAÇÃO OBJETO DO CONTRATO
DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

Washington de Barros Monteiro descreve a origem histórica do contrato de compra e venda e afirma que no Código Civil Brasileiro, assim como no sistema alemão, as origens desse contrato estão no Direito Romano.

De acordo com essa origem histórica, o contrato de compra e venda, por si só, não opera a transposição do domínio,

"ELE ENGENDRA, EXCLUSIVAMENTE, OBRIGAÇÃO DE DAR" (32)

Fran Martins, ao comentar o artigo 1122 do Código Civil, diz textualmente:

"Na definição dada no artigo 1122 seguiu o Código o critério mais consonante com a natureza da compra e venda, de que o contrato em si não transfere o domínio da coisa, criando apenas, para o vendedor a obrigação de transferir o domínio, istio é, uma obrigação de dar.

A transferência do domínio será, pois, uma consequência do contrato, que se reputa perfeito e obrigatório desde que haja acordo entre as partes sobre a coisa e o preço." (33)(grifamos)

Em razão do que dispõe o artigo 191 do Código Comercial, de que é unicamente mercantil a compra e venda de efeitos móveis, para revender por grosso ou a retalho, e, tendo em vista que o objeto do contrato de compra e venda é a assunção da obrigação de transferência do domínio da coisa móvel, é indispensável que examinemos mais em detalhe este elemento do contrato. Para tanto, mais uma vez valemo-nos da lição de Fran Martins. Diz ele:

"Muitos autores fazem confusão em torno de coisa e objeto do contrato. Deve-se ter em conta que, embora nos contratos patrimoniais o objeto em geral diga respeito a uma coisa, há diferença entre os dois termos, diferença que merece ser compreendida."

Objeto do contrato é uma situação ju
rídica a que o contrato visa estabe
lecer. Essa situação jurídica decor
re exclusivamente da vontade das par
tes. Assim, na compra e venda mercan
til, o objeto do contrato é a trans
ferência do domínio de uma coisa me
diante o pagamento de um preço. Esse
o fim colimado pelos contratantes ao
convencionar uma compra e venda."
(grifamos) (34)

Notável é a lição do mestre. Com que precisão ele aborda o núcleo da questão! Suas observações permitem ao estudioso vislumbrar os

aspectos fundamentais do contrato de compra e venda mercantil. Assim sendo, na compra e venda mercantil, o fim desejado pelos contratantes é o estabelecimento de uma relação jurídica da qual resulta para o vendedor a obrigação de transferir o domínio de certa coisa e, em contrapartida, a obrigação do comprador pagar o preço.

A coisa, segundo o Código Comercial, é o bem móvel que é utilizado para a revenda por grosso e a retalho.

Desta forma, o contrato de compra e venda mercantil se exaure, limita-se, está restrito a uma relação jurídica onde alguém se compromete a transferir o domínio de coisa móvel a terceiros, mediante o pagamento de preço previamente ajustado.

Temos, então, no contrato de compra e venda mercantil, dois momentos distintos e perfeitamente identificáveis:

- a) O primeiro, quando as partes se obrigam mutuamente. Uma, a obrigação de dar, e a outra, a de pagar o preço de determinado bem, que,

por se tratar de uma relação jurídica de comércio, denomina-se mercadoria. Neste primeiro momento o contrato se aperfeiçoa (art. 191, C. Comercial e 1122 do C. Civil).

- b) O segundo momento é o implemento da obrigação jurídica surgida em decorrência do contrato, qual seja, entregar o bem (mercadoria) ao comprador. Efetuar, portanto, a sua tradição, caso tenha o comprador realizado o respectivo pagamento, nos termos antes ajustados.

Pelo que se observa, a tradição (entrega do bem considerado mercadoria ao comprador) é um momento importante na relação jurídica estabelecida no contrato de compra e venda, pois é nesse exato momento que a obrigação de transferir o domínio (a propriedade) do bem (mercadoria) é cumprida.

Estabelece o art. 620 do Código Civil.

"Art. 620 - O domínio das coisas não se transfere pelos contratos antes da tradição ..."

É importante ressaltar e repetir que somente as coisas móveis (e também os semoventes) podem ser consideradas mercadorias, quando prevista a sua venda em um contrato de compra e venda mercantil. Assim, entregue a coisa móvel, nos moldes e nos termos contratados com o comprador, efetua-se a transferência de seu domínio, cumprindo-se e aperfeiçoando-se o contrato de compra e venda. Por esta razão, dissemos que neste momento extinguem-se as obrigações das partes contratantes, exaure-se o contrato de compra e venda.

OUTROS REQUISITOS DO CONTRATO
DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

Dispõe o artigo 1126 do Código Civil:

"Art. 1126 - A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordem no preço e no objeto."

No mesmo sentido, o artigo 191 do Código Comercial, já transcrito, reza que a compra e venda mercantil é perfeita quando comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições.

Constata-se, portanto, que o contrato de compra e venda mercantil é um contrato consensual (a identidade de vontade das partes aperfeiçoa o contrato).

Além disso, é indispensável que o bem móvel (mercadoria) tenha seu preço ajustado pelas partes contratantes, ou seja, aquela quantia em dinheiro que o comprador se obriga a pagar ao vendedor, em troca da propriedade da coisa vendida.

O preço da mercadoria pode não ser previamente estabelecido pelas partes, que assim se ajustaram, e, neste caso, o Código Comercial estabelece algumas regras para disciplinar a situação.

Todavia, o que é fundamental destacar, e que é da própria natureza jurídica do contrato de compra e venda, é que a mercadoria (bem móvel) tenha seu preço. A ausência de preço da coisa (mercadoria) e a transferência de seu domínio pela tradição a terceiros poderão caracterizar um outro contrato, mas jamais um contrato de compra e venda mercantil.

Obrigações do vendedor no contrato de compra e venda mercantil

Ao firmar o contrato de compra e venda mercantil, o vendedor se compromete a entregar a mercadoria, responder pelos vícios ocultos e garantir ao comprador a posse e a propriedade dela.

Em relação à obrigação de entregar a mercadoria (obrigação de dar coisa móvel, no caso), já tivemos oportunidade de analisar, e constatamos que a satisfação dessa obrigação se dá pela tradição, quando ocorre a transferência do domínio.

Em relação à garantia do bem vendido, podem as partes estabelecer, mediante contrato, um prazo de garantia longo. Todavia, na ausência de contratação específica, o Código Comercial, nos artigos 210 e 211, determina que o comprador tem 10 (dez) dias para reclamar junto ao vendedor o defeito oculto.

Finalmente, deve o vendedor garantir ao comprador a posse e o uso da coisa vendida, pois se o comprador vier a perder o bem em decorrência de decisão judicial, onde terceiros comprovam a sua propriedade, deve o vendedor responder pela evicção, nos termos estabelecidos no art. 215 do Código Comercial.

OS RISCOS PENDENTES

SOBRE A MERCADORIA

Estabelece o artigo 1127 do Código Civil:

"Art. 1127 - Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador."

A regra estampada no Código Civil deixa claro que os riscos que a mercadoria corre, tais como deterioração, furto, destruição etc., sem que qualquer um dos contratantes concorra para esses riscos, são do proprietário da mercadoria.

Por essa razão, em alguns casos, é de extrema relevância identificar o exato momento em que ocorre a tradição da mercadoria, pois, uma vez esta realizada, sabe-se quem é o seu proprietário e, conseqüentemente, o responsável pelos riscos a que ela está sujeita.

OBRIGAÇÕES DO COMPRADOR

Além de pagar o preço ajustado, o comprador tem obrigação de receber a mercadoria

(bem móvel) no tempo, no lugar e na forma previamente contratada.

A recusa do comprador em receber as mercadorias nos termos do contrato, coloca-o em mora, e, assim sendo, poderá, dentre outras conseqüências, vir a ser responsabilizado pelos riscos a que a mercadoria ficar exposta.

- VII -

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

Analisado individualmente cada um dos dois tipos de contrato, podemos identificar, com maior facilidade, as diferenças existentes entre eles e, assim, verificar, com segurança, a natureza mercantil de um e a prestação de serviço que dá estrutura ao outro.

A FINALIDADE

No contrato de empreitada, a motivação do contrato é a realização da obra.

As partes contratantes concentram seus esforços, um na execução da obra, o outro na obtenção de recursos para pagá-la e recebê-la.

Na compra e venda mercantil, a motivação do contrato é a transferência do domínio de coisa móvel (mercadoria).

Assim, na empreitada, a obrigação inerte ao contrato é uma obrigação de fazer, ou seja, um serviço a que se obriga o empreiteiro.

Na compra e venda mercantil, a obrigação do vendedor é uma obrigação de dar, ou seja, transferir o domínio da coisa (mercadoria) ao comprador.

PROPRIEDADE DOS MATERIAIS

No contrato de empreitada com fornecimento dos materiais, estes não têm a sua posse ou propriedade transferida para o comitente. Apesar de haver a circulação física deles, do estabelecimento do empreiteiro para o local da obra, não há transferência da propriedade dos materiais. Ao término do contrato, não serão os materiais individualmente considerados que terão a propriedade transferida ao comitente, mas sim

a obra, como um todo. No contrato de empreitada não há transferência da propriedade dos materiais, mas sim da obra pronta, um bem imóvel por aceção, nos termos do art. 43, inciso II, do Código Civil.

Já em relação à compra e venda mercantil, a tradição do bem móvel é suficiente para transferir a sua propriedade. Como tivemos oportunidade de salientar, a tradição, no contrato de compra e venda mercantil, via de regra, se dá com a entrega da coisa (mercadoria) pelo vendedor ao comprador.

RISCOS PENDENTES SOBRE AS COISAS

Tanto no contrato de empreitada como na compra e venda mercantil, os riscos pendentes sobre a "coisa" correm por conta de seus respectivos proprietários.

Assim, na empreitada, apesar do empreiteiro deslocar os materiais de seu estabelecimento até o local da obra, no imóvel do comitente, os riscos pendentes sobre os materiais continuam a ser um ônus do empreiteiro, pois essa movimentação física do material não implica a transmissão de sua propriedade.

Por outro lado, na compra e venda mercantil, o deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento vendedor para o estabelecimento comprador dá ensejo à transferência de sua propriedade pois o vendedor, colocando a mercadoria à disposição do comprador, transfere-lhe a propriedade, e, a partir desse momento, os riscos sobre ela passam a ser do comprador.

EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES NOS CONTRATOS

Para o empreiteiro, a sua obrigação só estará satisfeita na medida em que executar a obra nos termos do contrato, entregando-a no prazo ajustado.

Para o comerciante, a obrigação contratual estará implementada com a entrega da mercadoria (bem móvel) ao comprador.

OUTRAS DISTINÇÕES E PECULIARIDADES INERENTES A CADA UM DOS CONTRATOS

No contrato de empreitada, as coisas individualmente consideradas não são relevantes para a satisfação da obrigação contratual assumida (obrigação de fazer). Neste tipo de contrato, o resultado obtido (a obra) é que é relevante.

No contrato de compra e venda, a coisa (mercadoria) individualmente considerada é fundamental para a satisfação da obrigação assumida (obrigação de dar), pois o comprador tem na coisa móvel a expectativa de sua aquisição.

A obra realizada no regime de empreitada global implica uma responsabilidade por parte do executor perante o encomendante, de tal sorte que aquele, durante cinco anos, dará garantia pela solidez e segurança do trabalho realizado, dos materiais utilizados e, ainda, em relação ao solo onde se realizou a edificação.

A razão dessa garantia "ex lege", como vimos, decorre da complexidade dos serviços inerentes à realização da obra, tais como: projetos, cálculos, montagens, fundações, escolha e utilização de materiais. ✓

Já no contrato de compra e venda, a garantia estabelecida por lei é apenas de 10 dias. Evidentemente, tanto na empreitada, como na compra e venda, o prazo de garantia pode ser estabelecido, em contrato, por lapso de tempo maior. Todavia, tal disposição decorrerá única e exclusivamente da vontade das partes, e não de norma emanada do ordenamento jurídico.

O contrato de empreitada pode e, na maioria das vezes, é "intuitu personae", ou seja, ao encomendante da obra interessa fundamentalmente que ela seja realizada por pessoa certa e determinada. No contrato de empreitada, os conhecimentos técnicos do empreiteiro, sua fama, as obras realizadas motivam o comitente para contratá-lo.

Na compra e venda mercantil, a motivação do comprador é a coisa em si (mercadoria), suas características intrínsecas, suas qualidades etc.

Por esta razão, a morte do vendedor não desobriga seus herdeiros e sucessores de entregar a coisa, nos termos contratados antes do falecimento.

Já na empreitada, a obrigação assumida, sendo uma obrigação de fazer, não pode ser imposta aos herdeiros e sucessores, pois somente o falecido era detentor das qualidades que motivaram o contratante à realização do contrato. Por essa razão, dispõe o art. 928 do Código Civil:

"Art. 928 - A obrigação, não sendo personalíssima, opera assim entre as partes, como entre os seus herdeiros."

SUBSTRATO ECONÔMICO DOS CONTRATOS

Já vimos que, tanto o contrato de empreitada, como o de compra e venda mercantil, têm por escopo estabelecer uma relação jurídica entre as partes.

Vimos, também, que, na empreitada, a relação jurídica que se estabelece é de prestação de serviço, ainda que o empreiteiro forneça materiais, e na compra e venda, a relação jurídica é de natureza mercantil.

Conseqüentemente, os substratos econômicos desses dois contratos decorrem de sua natureza jurídica, e não podem ser confundidos.

- VIII -

CONCLUSÃO

Examinando o contrato de empreitada, estudado o contrato de compra e venda mercantil, efetuada a confrontação das características que o ordenamento jurídico empresta a cada tipo de

contrato, podemos afirmar que os bens fornecidos pelo empreiteiro para a realização de obra no regime de empreitada global não podem, segundo o nosso ordenamento, ser juridicamente considerados como "mercadorias".

Exposto nosso ponto de vista sobre a natureza jurídica do contrato de empreitada, vejamos o entendimento de nossos maiores doutrinadores.

Pontes de Miranda, ao tecer considerações sobre os materiais utilizados na empreitada para a realização da obra, fazendo referência à lição de vários autores, diz:

"O contrato de empreitada, com fornecimento de materiais pelo empreiteiro, não é, nunca, contrato de compra-e-venda, porque a sua finalidade não é a de aquisição dos materiais, mas a fabricação, a atividade do empreiteiro ou de quem trabalhe para ele, a obra."

Mais adiante, o mesmo autor assim se manifesta:

"Um ponto que se tem de pôr em relevo quando se aprofunda o estudo da empreitada está em que, fornecendo o

material, o empreiteiro não o vende propriamente, pois o acordo de transmissão da propriedade é como prestação de empreiteiro, e não como prestação de vendedor. Daí a particularidade de não se poder cobrar o material se a obra não foi feita (aliter, se o material foi fornecido pelo Comitente)." (35)

Também Clóvis Bevilacqua, ao comentar o artigo 1237 do Código Civil, afirmou:

"O que caracteriza a empreitada é o seu fim, que consiste na produção de uma obra material ou certa porção della; seja, por exemplo, a construcção de um edifício, seja o preparo dos moveis, com que lhe guarnecer uma das salas.

2 - A empreitada pôde realizar-se por dois modos: o empreiteiro contribue, sómente, com o seu trabalho; ou com elle e os materiaes. No primeiro caso, ha uma simples locação de serviço, ainda que de fôrma especial; no segundo, intervem um elemento novo, que sem destruir o caracter predominante do contracto de serviço, aproxima-o da compra e venda. Não é que o contracto se torne uma compra e venda como entendem alguns, pois não tem por fim a alienação de coisa existente ou futura; o seu fim é a criação de uma coisa pelo trabalho de alguém: o proprio empreiteiro ou os seus operarios. Certamente, esse producto do trabalho vae ser alienado, o que torna a operação mixta;

porém o que é nella capital é a produção da obra, e não a sua alienação." (36)

Caio Mario da Silva Pereira, ao tratar das generalidades do contrato de empreitada diz:

"O Direito Romano incluiu-a entre os tipos de locação - era a locatio-conductio operis - mas já sabia distingui-la da locatio-conductio operarum. Com efeito, não se confunde a empreitada com o trabalho, nem com o de prestação civil de serviços. Não obstante, o ponto de aproximação, que é a prestação da atividade, a empreitada caracteriza-se nitidamente pela circunstância de considerar o resultado final, e não a atividade, como objeto de relação contratual. Enquanto no contrato de serviços se cogita da atividade como prestação imediata, na empreitada tem-se em vista a obra executada, figurando o trabalho que a gera como prestação mediata ou meio de consecução.

Aproxima-se, também, da compra e venda a empreitada com fornecimento de materiais por parte do empreiteiro, que os afeiçoa ou transforma, e entrega ao outro contraente a obra encomendada. Não falta mesmo quem a considere modalidade de venda. Na essência difere da venda, porque não visa a uma obligatio dandi, porém à produção de uma obra. O aspecto fundamental é a produção do resultado.

Confrontados os dois contratos, em razão dos respectivos efeitos, resalta nítida a diferença." (37)

À vista de toda essa exposição, podemos avaliar a sabedoria do mestre Carvalho de Mendonça, na citação já transcrita, quando diz:

"Não há diferença de substância entre coisa e mercadoria, a diferença é de destinação."

Portanto, não sendo destinada à venda, a coisa utilizada pelo empreiteiro no contrato de empreitada de material e mão de obra, jamais poderá ser considerada mercadoria.

Obviamente, não sendo mercantil a movimentação dos bens móveis utilizados pelo empreiteiro para a execução da obra contratada, não há que se cogitar da incidência do ICM sobre tais operações, pois o ordenamento jurídico pátrio não atribui a elas a relevância jurídica necessária que dê ensejo à incidência do imposto.

Por essa razão, não é demais repetir a transcrição da lição de Geraldo Ataliba:

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

Demonstrou-se, também, que a movimentação dos bens para a realização da obra, desde o estabelecimento do empreiteiro até o local da execução da construção, não tem por consequência a transmissão de sua posse ou de sua propriedade. Por essa razão, pode-se afirmar que a operação de circulação em questão não é relativa à circulação mercantil, conforme estabelece a Constituição.

A movimentação dos bens na saída do estabelecimento do empreiteiro para o local da obra é uma simples movimentação física de bens e, portanto, suporte fático de incidência tributária de outro imposto, quicá, o incidente sobre transporte rodoviário, e jamais o incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Dentro da mesma linha de raciocínio , qual seja, de que o aspecto mercantil da operação só existirá se ela tiver por finalidade a transferência da posse e da propriedade de bem móvel, conforme prescreve o art. 191 do Código Comercial, deve-se ressaltar que o objetivo máximo da empreitada global é a entrega da obra. Quando isto ocorre, já não mais se pode falar em transmissão da posse ou propriedade de bem móvel, pois, como se sabe, a obra já terá características de bem imóvel.

Nem mesmo as teses esposadas pelos doutrinadores que sustentam a incidência do ICM nas transferências de mercadorias pode ser utilizada no caso em questão. Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa vimos que mediatamente haverá uma operação mercantil, ou seja, a venda individual do bem transferido, operação que será praticada pela mesma pessoa jurídica e com caráter eminentemente mercantil, numa etapa subsequente à transferência.

Na empreitada global, não! A movimentação física dos materiais não se destina a sua subsequente venda no local da obra. Serão eles utilizados pelo empreiteiro, ainda na qualidade de seu proprietário, para a realização da obra.

Esta, quando estiver pronta, será entregue ao encomendante, contudo, tal fato não mais poderá ser considerado pressuposto fático, ou aspecto material, da hipótese de incidência do ICM.

Assim sendo, o ciclo de incidência do ICM, na hipótese em questão, encerra-se quando da aquisição dos materiais por parte do empreiteiro, pois, a partir de então, tudo o que o empreiteiro produzir e transportar para a obra não tem por escopo a prática de ato jurídico mercantil, mas, sim, a realização de uma obra.

Tendo em vista as colocações até aqui expostas, podemos retornar à análise do texto do Decreto-lei 406/68, para, então, constatar a sua inconstitucionalidade.

Já demonstramos que, apesar das atribuições conferidas à Lei Complementar, não pode ela alterar o conteúdo e o alcance dos institutos e conceitos do direito privado expressa ou implicitamente utilizados pela Constituição. Vimos, também, que essa regra decorre não só da própria hierarquia e sistemática do ordenamento jurídico, mas também da obediência à norma estampada no art. 110 do Código Tributário Nacional.

De outro lado, não especificando a Constituição Federal o que seja "mercadoria", deve o aplicador da lei, e o próprio legislador, respeitar o conteúdo, o conceito das expressões utilizadas no âmbito do direito privado, e isto não ocorre quando se examina o item 19 da lista de serviços do Decreto-lei 406/68, que estabelece uma dicotomia na incidência tributária:

"19 - Execução, por administração, em preitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM)."

*Como da
com a seguinte*

A parte B

Pelas transcrições já efetuadas de dispositivos do Decreto-lei 406/68, vimos que os serviços relacionados na lista ficam sujeitos apenas ao Imposto Sobre Serviços.

Observa-se que o legislador complementar reconhece a possibilidade da obra de construção civil ser realizada sob o regime da dupla modalidade de empreitada, já analisada neste parecer, ou seja:

- a) empreitada de labor, onde o empreiteiro apenas fornece o seu trabalho e administra os materiais fornecidos pelo dono da obra, também chamada empreitada por administração; ou
- b) empreitada global, ou seja, quando o empreiteiro se obriga a fornecer material e mão-de-obra para a realização da construção civil.

Ora, quando o legislador complementar manda tributar com ICM os materiais fornecidos pelo empreiteiro, se a empreitada for de mão-de-obra e material, está impondo uma tributação sobre bens, que, como vimos, não podem ser juridicamente considerados mercadorias; portanto, as operações de circulação que dizem respeito a esses bens não são as mesmas a que se refere o art. 23, inciso II, da Constituição Federal.

O dispositivo legal de nível hierárquico inferior, por ser incompatível com o preceito estampado na Carta Magna, nunca teve nem terá validade alguma, não obrigando e vinculando o destinatário da "norma".

ASPECTOS HISTÓRICOS DA QUESTÃO
JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
OUTRAS CONSIDERAÇÕES

A questão da tributação dos materiais fornecidos pelo empreiteiro na execução de empreitada de construção civil é antiga.

Conforme analisamos e demonstramos, a natureza do contrato de empreitada de construção civil é eminentemente civil e não comercial, não obstante o empreiteiro se utilize de bens (materiais) para a realização da obra.

Ao efetuarmos a pesquisa sobre as manifestações dos autores que escreveram sobre o contrato de empreitada, encontramos na obra de E.V.Miranda de Carvalho (38) o relato de um fato que, resumidamente, deve ser transcrito.

Diz o jurista que, ainda na vigência da Constituição de 1937, e na época do Imposto de Vendas e Consignações, propôs, em nome de várias empresas de construção civil, uma ação ordinária contra a União Federal (a ação foi proposta no Rio de Janeiro, antigo Distrito Federal), para obter a manifestação do Poder

Judiciário no sentido de que, sendo a empreitada caracterizada como uma atividade de natureza civil, não estariam os materiais fornecidos nessa atividade sujeitos à tributação do Imposto de Vendas e Consignações.

Diz, também, que obteve sentença favorável, inclusive com tese idêntica à já confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, e cita a transcrição do acórdão na Revista de Jurisprudência Brasileira V.49, pg. 40, app. 7232. Sucede que a causa que patrocinava foi atropelada pela ditadura da época, que baixou o Decreto-lei 2383 de 10.7.1940. São suas as palavras que se seguem:

"Pois bem: não obstante todos êsses ensinamentos irrefutáveis, a avidez fiscal prevaleceu no caso que pleiteamos, mas prevaleceu apenas pela via tortuosa de um decreto-lei expressamente retroativo, adrede preparado para o caso! De fato: após havermos arrazoado a apelação interposta pela União Federal da brilhante sentença favorável às 33 firmas construtoras, e, portanto, quando não mais podíamos falar, por estar o processo aguardando parecer da Procuradoria Geral desde 9.7.1940, foi expedido o Decreto-lei 2383, de 10.7.1940, pela famigerada Ditadura, o qual sem uma só justificativa (pudera!), dispôs: (observação do original) ..."

Em seguida, o autor transcreve texto do artigo único do referido Decreto-lei, que de terminava a incidência do Imposto de Vendas e Consignações sobre as empreitadas de construção com fornecimento de materiais.

Nos dias de hoje, o ordenamento jurídico está estruturado em uma Constituição diferente daquela que vigorava em 1940, assim como já não mais são vigentes os diplomas legais citados pelo autor.

Contudo, o seu relato reforça o nosso entendimento, pois evidencia que, na época, somente um ato de força, fruto do arbítrio, inclusive com efeito retroativo, foi capaz de interferir na decisão suprema do Poder Judiciário, no sentido de reconhecer na empreitada de construção civil uma atividade de natureza civil e não comercial, não sujeita, portanto, ao antigo Imposto de Vendas e Consignações.

JURISPRUDÊNCIA ATUAL

A hipótese já decidida pelos nossos tribunais e que mais se assemelha ao caso em estudo, consta no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo e que está na Revista dos Tribunais n. 578, pg. 70.

Questionou-se, nesse caso, a incidência do ICM na fabricação de formas de madeira, para serem utilizadas na obra pelo construtor.

Segundo o entendimento da empresa que produzia as formas, não praticava ela venda mercantil ao entregá-las aos encomendantes, mas sim, prestava serviço.

A tese sustentada no tribunal, e posteriormente vitoriosa, é idêntica à que fundamentou as razões das conclusões a que chegamos, ou seja:

- a) no contrato de empreitada, a parte contratada assume uma obrigação de fazer;
- b) na obrigação de fazer, a obra é o resultado do trabalho;
- c) a finalidade do contrato de empreitada não é a venda de mercadoria, mas sim a criação de coisa;
- d) não havendo alienação com transferência do domínio (e nós diríamos, de coisa móvel), não há mercadoria;

e) a exceção estabelecida na segunda parte do item 19 da lista de serviços não se aplicou ao caso em questão, pois entendeu o tribunal que as formas produzidas pela parte não poderiam ser consideradas mercadorias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por derradeiro, cabe apenas comentar a impropriedade técnica do legislador complementar, ao estabelecer a isenção do ICM prevista ' no inciso VIII, § 4º, do art. 1º do Decreto-lei 406/68, cuja redação é a seguinte:

"Art. 1º -

§ 4º - São isentas do imposto:

VIII - a saída de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ' ou complementares, de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas às construções, obras ou serviços referidos a cargo do remetente;"

Ora, tal disposição é inócua e inconsistente, pois, para que haja isenção de uma

obrigação, mister se faz, em primeiro lugar, que tal obrigação exista. Constatada a existência da obrigação, faz sentido que, por este ou aquele motivo, crie-se uma dispensa específica, uma isenção. Como já tivemos oportunidade de demonstrar, o fornecimento de materiais, para realização de obra contratada no regime de empreitada, não pode ser tratado como operação mercantil, por esta razão não há possibilidade de haver a incidência do ICM.

Trata-se de uma operação de circulação física de bens, que está fora do campo de tributação do ICM, tudo conforme os limites estabelecidos pela Constituição.

Assim, não há que se falar em isenção de material adquirido de terceiros e tributação do material fornecido pelo próprio empreiteiro, pois todos estão favorecidos com não incidência do ICM.

De qualquer forma, o tratamento fiscal discriminatório em função da procedência dos bens não tem o menor sentido, e é vedado pela própria Constituição, nos termos do disposto no inciso III do art. 20.

PARECER - SEGUNDA PARTE

Na primeira parte deste parecer, demonstramos a total impossibilidade jurídica de incidência do ICM sobre os materiais produzidos pelo empreiteiro, fora do local da obra, e por ele utilizados em sua execução.

O entendimento manifestado é a nossa opinião.

Todavia, e apenas a título de argumentação, imaginemos que as conclusões a que chegamos na primeira parte deste parecer não estejam corretas, e que os materiais produzidos pelo empreiteiro, fora do local da obra, sejam considerados mercadorias.

Imaginemos, também, que o Decreto-lei 406/68, ao estabelecer a exceção constante do item 19 da lista de serviços, está em perfeita consonância com os princípios e normas existentes na Constituição.

Pois bem, mesmo que partíssemos dessas falsas premissas, também a exigibilidade do ICM não seria admissível. Se não, vejamos.

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

Toda obrigação tributária implica o relacionamento, por força da lei, entre dois polos distintos.

De um lado, o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir a sua satisfação (CTN 119).

De outro lado, o sujeito passivo da obrigação, ou melhor, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (CTN 121).

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 113, indica os dois tipos de obrigações tributárias, definindo cada uma delas, nos seguintes termos:

"Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, temporariamente objeto o pagamento de tributo ou

penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."

Interessa-nos, mais de perto, o estudo mais aprofundado da obrigação principal, pois é com o exame de seus pressupostos que podemos avaliar se, em determinadas circunstâncias, o tributo é ou não devido.

Conforme a prescrição do próprio CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e este, nos termos do artigo 114, do mesmo Código, assim está conceituado:

"Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

A expressão "situação definida em lei", constante do art. 114, precisa ser explicada para a perfeita compreensão de como nasce a obrigação tributária.

As diferentes atividades que o homem exerce em sociedade são caracterizadas por fatos, atos, negócios etc. Pois bem, o legislador escolhe previamente os fatos, atos ou negócios que pretende tributar e os descreve na lei. Assim, aquela hipótese fica prevista na lei como tributável e, quando de forma concreta ela ocorrer, há, por assim dizer, uma perfeita adequação entre a hipótese tributável, por força da lei, e a sua efetiva ocorrência na vida em sociedade. A ocorrência desta adequação é "suficiente" para gerar o nascimento da obrigação tributária. Esta previsibilidade da lei em relação aos fatos, atos ou negócios sujeitos à incidência do imposto chama-se hipótese de incidência.

- II -

O FATO GERADOR DO ICM

Em relação ao Imposto de Circulação de Mercadorias, o legislador definiu três situações básicas na lei, que, se ocorridas faticamente, dão ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre elas, vamos analisar apenas a prevista no inciso I do art. 1º do Decreto-lei 406/68, uma vez que as demais não são pertinentes ao caso em estudo.

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

I - a saída de mercadorias de estabelecimento, comercial, industrial ou produtor;"

No caso do ICM, o fato gerador da obrigação tributária é instantâneo, uno, indivisível, pois, constatada a saída da mercadoria, imediatamente aquela circunstância se submete às regras de incidência, antes estabelecidas.

Todavia, a hipótese de incidência pode ser estudada em relação a seus diferentes aspectos, sem que com isto perca a sua indivisibilidade.

ASPECTO PESSOAL

Como já mencionamos, em qualquer obrigação tributária, é indispensável a existência de um sujeito ativo (credor da obrigação) e um sujeito passivo (devedor da obrigação). No caso do ICM, os sujeitos ativos são os Estados Federados e o Distrito Federal, que, por competência constitucional, estão investidos no poder de instituir e exigir o tributo no âmbito de seus territórios.

O sujeito passivo, no caso do ICM, é o comerciante, o industrial, ou o produtor, também chamados contribuintes.

ASPECTO TEMPORAL

Fixada como premissa a necessidade da existência do sujeito ativo e passivo, para que haja uma obrigação tributária, analisemos agora o seu aspecto temporal.

Com efeito, a lei deve indicar o momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja, fazê-lo no espaço e no tempo de sua consumação. Por vezes, esta indicação não é explícita, não está expressa de forma clara na lei.

No caso de ICM, o aspecto temporal da obrigação se dá com a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor. Cabe ressaltar, entretanto, que a saída é apenas o momento fático de consumação da obrigação tributária, pois a materialidade de sua incidência, como se demonstrou na primeira parte deste parecer, é a realização do negócio jurídico mercantil, melhor dizendo, é a operação relativa à circulação da mercadoria.

Assim como o legislador escolheu a saída da mercadoria do estabelecimento comercial para determinar o momento a partir do qual a obrigação passa a ser devida, poderia ter escolhido qualquer outro, como, por exemplo, o 5º dia após o seu recebimento pelo destinatário, ou o dia do pagamento da mercadoria etc.

Tais considerações são relevantes para que se possa, com nitidez, distinguir, e identificar os limites legais atribuídos ao fato "saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor".

A saída, portanto, não é o núcleo da hipótese de incidência do ICM, mas sim, unicamente, o momento em que este passa a ser devido.

ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial da obrigação tributária é importante, pois ele indica as circunstâncias de lugar onde ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, no caso do ICM, há que se averiguar o local onde está o estabelecimento que deu origem à saída da mercadoria, pois tal verifica

ção automaticamente implicará a indicação do credor da obrigação tributária. Se o estabelecimento estiver localizado em Campinas, o credor será o Estado de São Paulo, se em Londrina, o Estado do Paraná etc.

Apenas para se ter uma noção melhor, diríamos que o legislador poderia ter estabelecido que o ICM seria sempre devido ao Estado onde estivesse localizada a matriz da pessoa jurídica. Se assim fosse, o momento fático do nascimento da obrigação seria a saída do estabelecimento comercial, ainda que localizado em Recife. Não obstante, a obrigação seria devida em São Paulo, se aqui estivesse a matriz.

ASPECTO MATERIAL

O aspecto material da hipótese de incidência é de todos o mais complexo, pois é por meio dele que se identifica a própria natureza do tributo.

Analisando o aspecto material da hipótese de incidência é que poderemos concluir se estamos diante de um tributo que incide sobre o patrimônio, sobre vendas, sobre a produção etc.

No dizer de Geraldo Ataliba, o aspecto material da hipótese de incidência é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte. (39)

Examinando o aspecto material da hipóteses de incidência, poder-se-á conhecer qual é o montante do tributo devido, pois é a materialidade da hipótese de incidência que nos indicará o critério para identificar o valor sobre o qual o tributo deverá incidir (base de cálculo ou base imponível, segundo alguns autores).

Base imponível (base de cálculo), portanto, é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. (40) Base de cálculo é a autêntica expressão econômica da hipótese de incidência (41).

Assim, enquanto o aspecto material da hipótese de incidência indica o objeto (fato, ato, negócio etc.) da tributação, a base de cálculo, como atributo do aspecto material, nos indicará a grandeza econômica sobre a qual incidirá o tributo.

Por essa razão é que se afirma que a base de cálculo é um atributo ínsito e inerente à materialidade da hipótese de incidência.

Alfredo Augusto Becker defende a tese de que a natureza jurídica do tributo só pode ser identificada mediante o exame da base de cálculo que lhe é peculiar; daí, a sua afirmação:

"A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, porisso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação." (42)

Tecidas estas considerações de ordem teórica, podemos verificar qual é o aspecto material do fato gerador do ICM.

Segundo se depreende do texto constitucional e da própria legislação complementar, é a prática de operação jurídica mercantil, realizada por industrial, comerciante ou produtor, pela qual a propriedade da mercadoria é transferida do vendedor para o adquirente.

Assim, em relação ao ICM, na medida em que a base de cálculo do imposto é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, não poderia o legislador estabelecer outra

grandeza econômica tributável senão o valor da própria operação de circulação mercantil.

Em outras palavras, se o ICM incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo do imposto só pode ser, em princípio, o valor atribuído a essas operações.

Todavia, como no Direito Tributário impera o princípio da estrita legalidade, há na Constituição e, conseqüentemente, no Código Tributário Nacional, norma expressa de que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo dos tributos (Constituição Federal, art. 19, inciso I; CTN, art. 97, inciso IV).

Por aquela e por esta razão é que o art. 2º do Decreto-lei 406/68, ao tratar da base de cálculo do ICM, dispõe:

"Art. 2º - A base de cálculo do imposto é:

I - o valor da operação de que decorrer à saída da mercadoria."



Contudo, as operações mercantis são complexas, e a multiplicidade de tratativas pos

síveis entre as partes pode dar ensejo a uma saída de mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sem que se conheça, no momento, o preço que lhe é atribuído.

Em razão dessas e de outras situações peculiares, dispõe o inciso II do próprio artigo 2º:

"II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, (a base de cálculo será) o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;"
(observação nossa)

Em seguida, o próprio legislador, verificando que nem todas as mercadorias têm seus valores quotados em mercado, como o caso dos cereais, por exemplo, estabeleceu a seguinte regra no inciso III e § 3º do art. 2º:

"III - na falta do valor e na impossibilidade de determinar o preço aludido no inciso anterior:

a) se o remetente for industrial, o preço FOB estabelecimento industrial, à vista.

b) se o remetente for comerciante, o preço FOB estabelecimento comercial à vista, em vendas a outros comerciantes e industriais.

§ 3º - Para aplicação do inciso III do caput deste artigo, adotar-se à a média ponderada dos preços efetivamente cobrados pelo estabelecimento remetente, no segundo mês anterior ' ao da remessa."

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

Já vimos que a base de cálculo do ICM tem, necessariamente, de estar vinculada ao preço da operação, tanto por ser ele representativo da grandeza econômica tributável nesse tipo de operação, como por expressa definição da legislação complementar.

Preço, portanto, para efeitos do cálculo do ICM, é a quantia ou soma pecuniária a ser paga pelo comprador, ou valor arbitrado pelo legislador, quando a operação em si não tiver seu valor fixado.

À vista do exposto, é de se indagar, então: No contrato de empreitada global, o preço ajustado pelas partes diz respeito à remuneração pela entrega da obra pronta, ou se refere

aos materiais fornecidos pelo empreiteiro, adquiridos de terceiro ou por ele próprio produzidos?

Evidentemente, a resposta é de todos conhecida, ou seja, na empreitada global o preço contratado diz respeito à remuneração pela entrega da obra nos termos fixados em contrato.

Isto equivale a dizer que os materiais fornecidos pelo empreiteiro não têm valor mercantil por si sós, ou seja, não têm preço.

Ora, como vimos, nas operações em que há saída de materiais sem que se identifique a existência de um preço, o legislador tratou de arbitrar um valor (sempre inspirado ou referendado a um potencial preço) para simples efeito de incidência do ICM.

Entretanto, os valores arbitrados "ex lege", no inciso II e no inciso III do artigo 2º do DL 406/68, não se aplicam à hipótese do fornecimento de materiais pelo empreiteiro, pois não há mercado atacadista de peças pré-fabricadas de concreto (inciso II), e tampouco é possível efetuar a média ponderada dos preços FOB a vista no segundo mês anterior, pois, ainda que

pré-fabricadas, as peças são sempre produzidas para utilização em obras contratadas segundo es pecificações da obra, e não para serem alienadas pura e simplesmente.

Conclui-se, portanto, que não tendo preço as peças utilizadas pelo empreiteiro na execução do contrato de empreitada, e não estabelecendo o legislador um valor arbitrado para tais tipos de operações, não tem o fisco condição de exigir o recolhimento de ICM sobre valor algum, por total falta de previsão legal nesse sentido. Não há, na lei, previsão da base de cálculo do ICM sobre os materiais produzidos pelo empreiteiro fora do local da obra.

Não é demais lembrar que, tanto a Constituição Federal, como o Código Tributário Nacional, vedam a exigência de tributo sem que antes a lei tenha estabelecido a respectiva base de cálculo (arts. 19, inciso I, e 97, inciso IV, respectivamente).

Há notícia de que o fisco, nestas circunstâncias, entende que a base de cálculo do ICM seria o valor correspondente ao custo dos materiais produzidos fora do local da obra. (43)

Se este entendimento se confirmar, po
de ser refutado de plano, pois:

- a) não tem base em dispositivo legal,
como já vimos;
- b) estaria desvirtuando o aspecto ma-
terial da hipótese de incidência '
do ICM.

Com efeito, na primeira hipótese, nin
guém poderá sustentar que a lei estabeleceu a
base de cálculo do ICM incidente sobre os mate-
riais produzidos pelo empreiteiro fora do local
da obra. Quem tentar utilizar este tipo de argu-
mento terá de afirmar que a exceção estabeleci-
da na segunda parte do item 19 da lista de ser-
viço deixa implícito que a grandeza econômica,
não tributada pelo ISS, será tributada pelo ICM.
Ou, ainda, poderá afirmar: "na medida em que o
§ 2º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 manda ex-
cluir da base de cálculo do ISS os materiais for
necidos pelo empreiteiro, o valor destes é que
está sujeito ao ICM."

Ora, tal raciocínio não é juridicamen
te válido, pois, além da exigibilidade tributá-
ria ter necessariamente de ser expressa (CTN,

97, inciso IV), não pode ela ser fruto de um raciocínio dedutivo, analógico ou qualquer outro.

Neste sentido é o que estabelece o § 1º do art. 108 do CTN:

"§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

O segundo argumento que impede a incidência do ICM sobre o valor do custo dos bens fornecidos pelo empreiteiro, diz respeito à própria natureza do imposto.

Se o ICM tem sua materialidade tributária nas operações relativas à circulação mercantil, a base de cálculo do ICM, sendo um atributo dessa materialidade, tem de se referir a uma grandeza econômica ínsita e inerente à operação, sob pena de haver um desvirtuamento do imposto.

Em outras palavras, se a carga tributária recair sobre qualquer valor que não seja o valor mercantil da operação, não mais se pode falar em Imposto sobre Circulação de Mercadorias, mas, sim, em qualquer outro tributo.

No início deste parecer, demonstramos que o ordenamento jurídico é uno, hierárquico e sistemático, e que, portanto, as normas hierarquicamente inferiores estão vinculadas e limitadas às prescrições contidas na Constituição Federal.

Se examinarmos a discriminação constitucional de rendas, verificaremos que os Estados e o Distrito Federal têm competência legislativa para tributar "as operações relativas à circulação de mercadorias", não havendo nenhuma outorga de competência tributária para a exigibilidade de tributos sobre o CUSTO DE FABRICAÇÃO DE BENS.

Neste sentido, preciosa é a lição de Rubens Gomes de Sousa, lembrada por Geraldo Ataliba:

"Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição da sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do

seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.

Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente." (RUBENS GOMES DE SOUSA, parecer in. RT, vol. 227, págs. 65/66)."
(grifamos) (44)

À vista do que foi exposto nesta segunda parte do parecer, conclui-se também que não há possibilidade jurídica de haver exigência do ICM sobre o valor dos materiais produzidos pelo empreiteiro fora do local da obra, quando esta é realizada no regime de empreitada pelo próprio empreiteiro, por falta de previsão

legal do montante sobre o qual o tributo deve incidir.

- IV -

CONCLUSÃO

Tendo em vista as considerações constantes da primeira parte do parecer, podemos afirmar que a exceção prevista no item 19 da Lista de Serviços do Decreto-lei 406/68 representa uma verdadeira inconstitucionalidade, pois não pode a lei complementar, como diploma hierarquicamente inferior à Constituição, prever e estipular a incidência do imposto em total afronta a princípios e institutos de Direito Privado, implicitamente utilizados na Constituição. Não sendo a movimentação física dos materiais do estabelecimento do empreiteiro até o local da obra uma operação relativa à circulação de mercadorias, não poderá ela estar sujeita à incidência do imposto.

Por outro lado, admitindo-se, apenas por hipótese, que a conclusão exposta na primeira parte do parecer não esteja de conformidade com as normas jurídicas aplicáveis, o ICM, da mesma forma, não poderá ser exigido na operação,

pois, não havendo previsão legal da base de cálculo, não há como se quantificar o imposto, sendo ilegal toda e qualquer pretensão do fisco neste sentido.

Este é o nosso parecer.

São Paulo, julho de 1986.

ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS

BIBLIOGRAFIA E CITAÇÕES

- (1) - Norberto Bobbio - Teoria Dell Ordinamento Giuridico, pg. 39, G. Giappichelli - Editore - Torino
- (2) - Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva Volume III, pg. 1015
- (3) - Citação de Geraldo de Camargo Vidigal na Revista de Direito Público n. 11, pg. 104
- (4) - Revista dos Tribunais n. 442, pg. 291
- (5) - Lex - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal n. 47, pg. 118
- (6) - O Fato Gerador do ICM - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, pg. 237
- (7) - O Fato Gerador do ICM - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, pg. 74 e seguintes
- (8) - ICM e IPI - Fato Gerador e Circulação - Revista de Direito Público n. 11, pg. 111

- (9) - Sistemática Constitucional do ICM - Revista de Direito Público n. 11, pg. 105
- (10) - ICM - Análise e Princípios Estruturais Editora LTR - Edição 1976, pg. 28
- (11) - Lei Complementar na Constituição - Editora Revista dos Tribunais - Agosto de 1971, pg. 78
- (12) - Revista dos Tribunais 580, pg. 126
- (13) - Arquivo particular, pasta 3 em 06.3.83. Este mesmo acórdão cita outros precedentes semelhantes, proferidos pelo Tribunal de Justiça, tais como:
RTJESP - 81/133, 80/124;
RTJ - 64/538, 64/232, 61/804
JTACSP - 21/106, 32/198, 55/82, 62/21
- (14) - ICM e Ativos Importados - Revista dos Tribunais 578, pg. 37 e seguintes
- (15) - Faço Gerador do ICM - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, fls. 238 e seguintes
- (16) - Idem - fls. 240

- (17) - Idem - fls. 244, 245, 246
- (18) - Aplicabilidade das Normas Constitucionais - Editora Revista dos Tribunais - 1982, pg. 229
- (19) - Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969 - Editora Revista dos Tribunais - 2ª edição, pg. 384, V. 2
- (20) - Aplicabilidade das Normas Constitucionais - Editora Revista dos Tribunais - 2a. Edição, p. 215
- (21) - Idem. Obra citada, pg. 230
- (22) - Lei Complementar Tributária - Editora Revista dos Tribunais - 1975, pg. 54
- (23) - Curso de Direito Civil - Editora Saraiva, 1969, p. 202
- (24) - Contratos - Edição Forense 1984, pg. 330
- (25) - Tratado de Direito Privado - Tomo XLIV, pg. 376

- (26) - Código Civil Comentado - volume 4 - Livraria Francisco Alves - 1943, pg. 424
- (27) - Dos Contratos e Das Declarações Unilaterais de Vontade - Edição Saraiva - 1977, pg. 245
- (28) - Obrigações e Contratos - Editora Revista dos Tribunais - 1979, pg. 283
- (29) - Obra citada, pg. 284
- (30) - Obra citada, pg. 284
- (31) - Contratos - Editora Forense, 1984 - pg. 330
- (32) - Curso de Direito Civil - Volume 2, pg. 82 - 6ª edição
- (33) - Contratos e Obrigações Comerciais - Forense - 5ª Edição - pg. 142
- (34) - Idem, pg. 161
- (35) - Tratado de Direito Privado - 1963 - pg. 385 e 389

- (37) - Caio Marcio da Silva Pereira - Instituições de Direito Civil - volume 3 - Editora Forense - 5ª Edição, fls. 282
- (38) - Contrato de Empreitada - Livraria Freitas Bastos - 1ª edição - 1953, pg. 34 e seguintes
- (39) - Hipótese de Incidência Tributária - Editora Revista dos Tribunais, 1981, pg. 111
- (40) - Idem, pg. 113
- (41) - Amilcar de Araújo Falcão - Fato Gerador da Obrigação Tributária - Editora Revista dos Tribunais, 1977, pg. 138
- (42) - Teoria Geral do Direito Tributário - Edição Saraiva, 1972, pg. 343
- (43) - Decisão proferida no Processo DRT-1-5701/81 - Publicada no Boletim Tributário n. 300 - fl. 3458
- (44) - Hipótese de Incidência Tributária - Editora Revista dos Tribunais, 1981, pg. 118