SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL PRESTADOS EM TERRITÓRIOS DA UNIÃO OU DOS ESTADOS NÃO ESTÃO SUJEITOS AO ISS.

CONSULTA

A consulente é empresa que atua no setor de construção civil, executando obras e serviços marítimos de dragagens, terraplenagens e de infra-estrutura, conforme determina seu objeto social.

Nas dragagens que promove nos rios estaduais ou federais e na plataforma continental, executa tais serviços utilizando-se de técnicas hidráulicas de preparação, limpeza ou alargamento das referidas áreas, sobre trabalhar em obras hidráulicas, dispondo, os navios que utiliza, de tubos e bombas que sugam lama e areia do fundo do mar, enchendo suas cisternas para despejar o material retirado em alto mar, através das portas do fundo. Pode utilizar-se, ainda, de batelões lameiros, que são carregados por escavadeiras, que operam, também, com técnicas hidráulicas, para a limpeza e assoreamento do fundo do mar ou dos leitos dos rios.

Entende a Suplicante que, por trabalhar com os próprios Governos da União, Estados ou com suas concessionárias, por força da L.C. nº 22, se devido fosse o ISS, gozaria de isenção.

Entende, todavia, que por atuar na área de construção civil (lato sensu), não estaria sequer sujeita ao ISS, visto que não presta ser-

viços em áreas municipais, sendo que, por força do artigo 12, letra “b”, do D.L. 406/68, o ISS é devido no local da prestação de serviços e esta prestação não se concretiza na área de nenhum município.

Por esta razão, consulta-me sobre seu enquadramento na hipótese da letra “b” do artigo 12 do D.L. 406/68, estando, pois, fora de qualquer incidência do ISS, ou, caso não se configurasse a não-incidência, se a empresa faria jus à isenção do artigo 11 do D.L. 406/68.

É de se lembrar que a expressão “dragagem” não consta da lista do D.L. 834/68, nem da lista de serviços da L.C. 56/87.

RESPOSTA

Algumas considerações preambulares fazem-se necessárias.

A primeira diz respeito à conceituação do que seja construção civil. Há três claras referências à construção civil, na lei complementar que conforma o ISS, a saber:

- 1) artigo 11 do D.L. 406/68;
- 2) inciso 32 da lista de serviços da L.C. 56/87;
- 3) artigo 12 do D.L. 406/68.

A pergunta que se coloca é se haveria ou não três espécies de obras vinculadas à construção civil ou se determinadas obras de construção civil deixariam de ter tal natureza, por estarem enunciadas ao lado da expressão “construção civil”¹

1 Aprígio de Carvalho e Silva ensina: “Já tivemos oportunidade de analisar o item 19 conjugando-o com o de nº 48, pelo íntimo relacionamento que os une. Contudo, continuaremos estudando a lista pela ordem de itens, transcrevendo a parte relativa ao item 19 e, depois de apresentar a mensagem do item 48, demonstraremos a parte que os liga.

“Todos os serviços constantes do item 19 se referem à concretização da construção civil, enfim, a consumação material da obra ou serviço. Construção é, pois, o conjunto de todas as operações empregadas na execução de um projeto ou efetivação de tudo que entra na composição da obra.

Assim é que o artigo 11 faz menção à “construção civil”, mas vinculada, pela conjunção alternativa “ou”, às “obras hidráulicas” e o inciso 32 refere-se à “construção civil”, seguindo-se vírgula a que se acrescenta “obras hidráulicas” e “outras obras semelhantes”.

Por outro lado, o artigo 12 refere-se apenas à construção civil.

Estão os três dispositivos assim enunciados:

“Art. 11 do D.L. 406/68: A execução, por administração, empreitada e subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, e os respectivos serviços de engenharia consultiva, quando contratados com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, ficam isentos do imposto a que se refere o art. 8º”;

“Inciso 32 da Lista de Serviços da L.C. 56/87: Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil,

de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)”;

Art. 12 Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação”.

Em face da tríplice dicção, cabe ao intérprete buscar saber o que seja, na realidade juridicizada, “obras de construção civil”, “obras hidráulicas” e “obras semelhantes” para se verificar se todas seriam “obras de construção civil” ou se as “obras hidráulicas” e “obras semelhantes” teriam outra natureza¹.

A resposta é mais simples do que a formu-

Tecidas as ponderações gerais exigidas para o assunto em desenvolvimento, mister se faz, agora, penetração individualizada em cada prestação de serviços distintamente separada no item 19. Deste modo, passamos a separá-las:

a) **CONSTRUÇÃO CIVIL;**

b) **OBRAS HIDRÁULICAS;**

c) **OUTRAS OBRAS ASSEMBELHADAS;**

d) **SERVIÇOS AUXILIARES e SERVIÇOS COMPLEMENTARES.**

“CONSTRUÇÃO CIVIL” — Em termos genéricos, a expressão “construção civil” abrange quaisquer obras ou serviços sujeitos ao ISS, mas o D.L. nº 406/68, alterado pelo D.L. nº 834/69, distinguiu-a de outras obras e serviços: obras hidráulicas; outras obras assemblhadas; serviços auxiliares ou complementares.

Assim, dentro do item 19, a expressão “construção civil” compreende todos os serviços ou obras nele não diferenciados.

“OBRAS HIDRÁULICAS” — São obras relacionadas com líquidos. ALEXANDRE DA CUNHA RIBEIRO FILHO, em seu livro *ISS — Imposto sobre Prestação de Serviços na Guanabara*, ministra que obras hidráulicas são as que tratam do fluir das águas ou outros líquidos através de canos, etc. Dessa maneira, obras hidráulicas são serviços de captações de águas, abastecimento e distribuição, drenagens, usinas hidrelétricas, desmontes com jatos de água, etc.” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, 4ª vol., Co-ed. IBET Inst. Bras. de Estudos Tributários e Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 79/80).

1 Bernardo Ribeiro de Moraes esclarece: “O serviço de execução de obras é caracterizado por seu objeto, que há de ser ‘sempre uma execução material, certa e determinada, da obra’. Pelo contrato de execução da obra, uma das partes se compromete, perante outra, mediante remuneração, a realizar um conjunto de operações na execução de um projeto, isto é, de uma obra.

Portanto, podemos dizer que o item examinado grava a realização material (obra) de um projeto de construção. Em outras palavras, o item em apreço grava a construção. Construir (do latim *construere*) significa ação de “dar estrutura”, “edificar”, de formar uma obra material. Construção (do latim: *constructio onis*) é o efeito de construir, verbo que tem o significado de acumular, amontoar, dar estrutura,

lação da questão e, talvez, pela demonstração gráfica de um exemplo, a questão fique resolvida para continuar a responder a indagação formulada.

Imagine-se que alguém contratasse a construção de um prédio, determinando, as cláusulas contratuais, que os prestadores de serviços deveriam, apenas, realizar “obra de construção civil” e que os intérpretes do referido contrato entendessem que “obras hidráulicas” não seriam “obras de construção civil”.

Edificariam, portanto, os empreiteiros, o prédio e deixariam de nele colocar toda a tubulação, ligações, colunas, pias, vasos, válvulas hidráulicas etc. necessários ao seu funcionamento e utilização, sob a alegação de que foram contratados para fazer “obra de construção civil” e que as “obras hidráulicas” não se incluíam nesse conceito. À evidência, quem viesse a interpretar o contrato desta forma terminaria por ser acionado, com poucas chances de defesa, porque as obras hidráulicas são obras específicas de construção civil, como o são a eletrificação do edifício, as vedações térmicas, a escolha da iluminação natural, o tipo de revestimento do prédio e uma

infinidade de trabalhos que, se não executados, tornariam a edificação incompleta¹.

Por esta razão, é que, na realidade, as “obras hidráulicas” são espécie do gênero “construção civil”, sendo indissociáveis, como “espécie”, do “gênero” de sua origem. Não fosse assim, e os habitantes do prédio do exemplo figurado, construído sem obras hidráulicas, teriam que criar um sistema de baldes e cisternas semelhante ao dos castelos medievais ou como ainda ocorre, fartamente, no interior do Brasil e nos países subdesenvolvidos, obrigar mulheres, para abastecer suas casas, a carregar baldes d’água sobre a cabeça.

Obras hidráulicas são espécie do gênero construção civil².

Pergunta-se, então: por que razão o legislador complementar utilizou-se de 3 formas diferentes para referir-se às obras hidráulicas?

Em relação ao inciso 32 da L.C. nº 56/87 — não entrarei a discutir aqui a duvidosa constitucionalidade desta lei complementar, aprovada no Senado não por maioria absoluta dos votos dos senadores, mas por acordo de lideranças — a aparente divergência inexist³.

dar forma, erigir ou edificar. Construção vem a ser, pois, o conjunto de operações empregadas na execução de um projeto ou realização material da obra. Construção também significa essa obra material.

A construção pode se apresentar nas diversas manifestações conhecidas, tanto nas habitações como no aproveitamento dos recursos naturais e nos transbordamentos artísticos e religiosos, através de obras e monumentos. Seu processo compreende um complexo de atividades, a começar pela tomada da decisão de construir por parte do interessado e a terminar pelo encerramento definitivo da obra. Sendo a construção palavra gênero, podemos dizer que tal vocábulo é aplicável a qualquer tipo ou espécie de obra, v.g., obra hidráulica, obra naval, obra de arte, obra civil etc.

Devemos ressaltar que para uma classificação das obras de construção, o único critério a ser aceito é o da análise do tipo de construção a ser executada. O conceito dos diversos tipos de obra deve ser obtido partindo-se do próprio objeto da construção (se civil, naval, aeronáutica, de minas, de telecomunicações, etc.) deixando-se de lado a especificação do profissional que a executa (se engenheiro civil, engenheiro industrial, engenheiro eletricitista, engenheiro mecânico, ou outro), o material empregado (alvenaria, aço, madeira, vidro ou outro), ou a utilização futura da obra (o prédio pode ser construído para ser hotel, escola, cinema, depósito, indústria ou moradia e, depois, receber utilização diferente)” (Doutrina e prática do imposto sobre serviços, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, p. 230/231)

1 A Súmula 167 do STJ estende, inclusive, o conceito de “construção civil” para operações fora do local de serviço, como se pode ler: “O fornecimento de concreto, por empreiteira, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”.

2 Maria Helena Diniz escreveu: “HIDRÁULICA: arte de construções com o escopo de fazer fluir a água através de canais, canos etc.” (Dicionário Jurídico, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 720).

3 Escrevi sobre a lei complementar nº 56/87 o seguinte: “A inconstitucionalidade da nova lista de

Todo o inciso 32 objetiva colocar, num mesmo enquadramento, as obras de construção civil, explicitando, “ad nauseam”, que entre as obras de construção civil estão as obras hidráulicas e todas as obras semelhantes, inclusive a engenharia consultiva que as conforma.

Muitas vezes, o legislador utiliza-se desta técnica explicativa, reiterando termos, para evitar qualquer forma de subterfúgio obje-

vando interpretações restritivas, tendo eu sinalizado a utilização dessa técnica em inúmeros dispositivos constitucionais, nos comentários que redigi com Celso Ribeiro Bastos¹. A exemplificação do gênero com indicação de algumas espécies é, portanto, técnica legislativa comum, no direito brasileiro.

É de se entender, portanto, que, no inciso 32, ao utilizar de idêntica técnica, o que pretendeu o legislador foi não permitir que quais-

serviços do ISS: A Lei Complementar nº 56/87 não foi votada por maioria absoluta do Senado Federal, mas teve apenas a instituí-la os votos da liderança.

Lê-se no Diário do Congresso a seguinte declaração: “Ordem do dia — O Sr. Presidente (Humberto Lucena) item I: Votação: em turno único, do projeto de lei da Câmara nº 46, de 1987 — Complementar, na casa de origem, de iniciativa do Sr. Presidente da República, que dá nova redação à lista de serviços a que se refere o artigo 8º do DL nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências, tendo Parecer, proferido em plenário, favorável ao projeto e contrário às emendas apresentadas. Passa-se à votação da matéria, que, nos termos do inc. II, letra “a”, do art. 322 do Regimento Interno, depende, para a sua aprovação, do voto favorável da maioria absoluta da composição da Casa, DEVENDO SER FEITA PELO PROCESSO NOMINAL. TENDO HAVIDO, ENTRETANTO, ACORDO ENTRE AS LIDERANÇAS, A MATÉRIA SERÁ SUBMETIDA AO PLENÁRIO SIMBOLICAMENTE.

Em votação o projeto, ressalvados os destaques e as emendas requeridas (os grifos são meus) (Diário do Congresso Nacional, 2/12/87, Seção I, p. 3.468) (grifos meus). Reza o art. 50 da EC nº 1/69 que: “Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos de votação das leis ordinárias”.

Sobre exigir tal artigo a aprovação da maioria absoluta, vale dizer, de 280 congressistas, nas duas Casas Legislativas, utiliza-se o constituinte de advérbio cuja força não se pode desconsiderar. Fala o constituinte que “somente” serão aprovadas as leis complementares, se tiverem a maioria absoluta dos votos de seus membros.

Ao fazer o constituinte menção a que “somente” nesta hipótese pode ser uma lei complementar aprovada, à evidência, considera-se que, fora esta hipótese, em nenhuma outra hipótese pode haver sua aprovação. Somente quer dizer apenas, exclusivamente, a não ser naquela hipótese. É advérbio que elimina qualquer veleidade interpretativa. Torna sem campo de atuação o intérprete que pretenda levantar teorias ou formular concepções ousadas sobre “exceções à exclusividade”. “Somente” quer dizer que, fora da hipótese mencionada, nenhuma outra é admissível.

Ora, o constituinte faz questão de informar que apenas nestas circunstâncias pode ser a lei complementar aprovada e em mais nenhuma. E qual é a hipótese?

A hipótese é de que a maioria absoluta dos membros da Câmara e do Senado votem. Ora, no momento em que o constituinte faz menção a que a maioria absoluta dos membros deve votar para que uma lei complementar vigore no mundo do Direito, à evidência, fulmina a possibilidade de adoção dos votos de lideranças. O líder não é uma entidade coletiva. O líder pode representar os membros do Congresso, mas não é o próprio membro do Congresso. Vota em seu nome, mas não no dos outros. E o texto constitucional exige que o membro do Congresso, ele — e somente ele — possa votar, porque o seu voto tem que ser contado, apurado, para que a maioria absoluta seja detectada.

Para aprovação de lei complementar proíbe a Constituição Federal que se adote o artifício, a ficção do voto de liderança, posto que a lei complementar, sendo uma lei de explicitação da Constituição, exige “quorum” qualificado. Cada congressista não mais representa o seu partido, mas representa a Nação que deseja ver um princípio constitucional veiculado com a complementação necessária” (grifos meus) Repertório IOB de Jurisprudência nº 10, Maio de 1988, 2ª quinzena, p. 148).

1 Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva, 1988/1998 (15 volumes).

quer obras de construção civil ficassem fora do enquadramento daquele inciso para efeitos nitidamente vinculados ao art. 12 do D.L. 406/68.

O mesmo se diga do artigo 11, em que as “obras semelhantes” não estão indicadas como dicção explícita, mas, implicitamente, pois se refere, o legislador complementar, à construção civil ou obras hidráulicas, com primeira enunciação das obras hidráulicas e depois da construção civil.

A conjunção “ou” muitas vezes é tida como uma conjunção aditiva e não alternativa, mas, no caso, há de se identificar o mesmo sentido que norteou o inciso 32 retro-analisado, isto é, colocar no mesmo regime jurídico o gênero (construção civil) e a espécie (obras hidráulicas), devendo a conjunção ser tida por alternativa — é seu uso mais freqüente — visto que toda a obra hidráulica é necessariamente obra de construção civil, embora nem toda a construção civil se resume a obras hidráulicas. É que a construção civil é gênero e a obra hidráulica apenas uma das espécies dessa prestação de serviços¹.

Chego, então, ao ponto essencial, qual seja, o do artigo 12, em que se coloca um tratamento diferencial para o recolhimento do ISS quanto às obras de construção civil, em face das demais espécies de prestações de serviços.

Ora, o artigo 12 declara que, nas obras de construção civil, o ISS incidirá no local em que se efetuar a prestação, princípio, aliás, justo, na medida em que o Município no qual a obra se realiza é que deve ofertar toda a infra-estrutura para o trabalho de empregados e parceiros que atuam nestas atividades.

Ora, se admitisse o exemplo inicial, de que

as obras hidráulicas não seriam de construção civil, à evidência, o contribuinte, ao construir o referido prédio, deveria dimensionar o que seriam obras hidráulicas e recolher o ISS para o Município de seu domicílio, recolhendo o que fosse de construção civil, no município do local da prestação, em clara complicação do sistema impositivo e de difícil quantificação, em face dos reais volumes que comportariam a separação².

Outra interpretação não homenagearia o legislador complementar, que teria colocado todas as obras de construção civil no inciso 32, mas apenas algumas delas no art. 12, letra “b”, provocando o problema retro-referido. Para efeitos de classificação fiscal todas seriam iguais. Para efeitos de recolhimento, algumas obras gerariam ISS para o Município onde as obras estariam sendo realizadas, e outras para o Município da sede do estabelecimento prestador, muito embora o adquirente de um prédio recebesse o imóvel como um todo indivisível, em que as obras hidráulicas estariam necessariamente incorporadas às diversas funções que o prédio deveria ofertar a seus usuários.

Como homenagem à inteligência do legislador — que não pretendeu criar o mesmo regime jurídico, no concernente ao inciso 32 da L.C. 56/87 e no artigo 11 do D.L. 406/68, e uma disciplina legal diversa, complexa, geradora de conflitos e de difícil aplicação, quanto ao artigo 12 — é que entendo que, de rigor, nos três dispositivos o legislador complementar cuidou da construção civil, como gênero, nele incluindo todas as obras que lhe dizem respeito, inclusive as obras hidráulicas³.

1 O *Dicionário Ilustrado da Língua Portuguesa* (vol. V, Bloch Editores, 1972, p. 1.195) só admite a hipótese alternativa: “OU conj. Exprime uma alternativa: Ou você ou ele irá; fumo, indiferentemente, cigarros ou charutos; por outra forma, por outro modo, de outra maneira, isto é: O protagonista, ou pessoa principal do caso, é seu irmão (Do lat.: aut.)”.

2 Leia-se o seguinte acórdão: “O fato gerador do ISS é uno, realizando-se na localidade em que se concentra o fornecimento dos serviços, enfim, na praça em que se acha instalada a administração da empresa responsável pelo consórcio. Não altera, ademais, esse posicionamento o fato da colocação, mesmo por estabelecimento filial, de cotas em outros Municípios” (Ac. un. da 4ª Turma do 1º TACSP, Ap. 512.765-7, j. 27/6/94, in RT 710/84”).

3 Marilene Talarico Martins Rodrigues justifica o regime jurídico, dizendo: “Este critério é hoje tido

Esta me parece ser a única interpretação possível para a questão.

O segundo ponto a refletir, antes da resposta à questão formulada, diz respeito ao tipo de serviço prestado pela consulente.

O objeto social da empresa já define sua área de atuação. A descrição de como torna rios navegáveis, assoreando e limpando, assim como desobstruindo a plataforma continental, para que as embarcações atinjam os portos ou as praias não venham a ser poluídas, demonstra que se utiliza de procedimentos hidráulicos para tais obras de construção civil, ou seja, de preparação de leitos de rios estaduais ou da plataforma continental para torná-los navegáveis ou permitir atracação de navios nos portos. Em outras palavras, não só os seus navios são dotados de técnicas hidráulicas para a retirada de detritos, para conformação dos leitos ou plataformas, para alargamento das margens ou nivelção dos solos de rios e mares, como suas obras são de construção civil pelo novo perfil que ofertam a rios e mares, após limpeza, conformação e nivelções, tornando-os, o mais das vezes, navegáveis¹.

Seu trabalho, portanto, transcende, de muito, à mera coleta de detritos, mas implica algo mais relevante, que é a equalização e alargamento de superfícies submersas em rios e ma-

res, de tal maneira que é de construção civil o trabalho que realiza com técnicas hidráulicas para absorção de detritos ou da terra que remove para efeitos de regularização do solo.

Obras hidráulicas não são aquelas, apenas, que compõem os processos de construção civil, mas também são obras hidráulicas as técnicas usadas, com o mesmo escopo, para permitir a execução das obras de construção civil.

É de se lembrar que algumas das considerações — todas elas pertinentes — que a própria consulente tem elencado em suas petições, sobre hidráulica, correspondem rigorosamente ao que consta dos dicionários jurídicos e da língua portuguesa².

Para mim, portanto, sobre ser a atividade da consulente tipicamente de construção civil, o mais das vezes atua, com técnicas hidráulicas, para realizar as dragagens contratadas.

Muito embora pretenda a interpretação oficial reduzir o conceito de “dragagem”, entendendo que algumas “dragagens” são obras de construção civil e outras não, nitidamente tal distinção não se encontra na lei, lembrando-se ainda que não se deve confundir “dragagem” com mera “limpeza”.

E, por fim, no conceito amplo de “construção civil” do artigo 12, letra “b”, do D.L. 406/68, não só as obras do inciso 32, como o

como excepcional, vem em benefício dos pequenos municípios, contra aqueles economicamente mais poderosos, onde estão estabelecidas as grandes empresas de construção civil. Em geral, estas empresas possuem escritórios nas grandes cidades e executam obras em pequenos municípios de menor expressão. Não seria justo o não recolhimento do ISS nos locais da efetiva prestação do serviço de construção civil, em detrimento da receita tributária que lhes é de suma relevância.

Assim, na execução de obras de construção civil, em cada local de prestação de serviços haverá uma incidência do ISS, podendo o tributo ser exigido nos diferentes locais de execução de obras. No caso de execução das referidas obras em diversos municípios, cada um deles terá direito ao seu imposto” (Tributos municipais — ISS, IPTU e Contribuição de Melhoria, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1988, p. 54).

1 *Silveira Bueno ao verbete “hidráulica” acrescenta: “parte da mecânica que tem por objeto a dinâmica dos líquidos; ciência ou arte que se ocupa da direção e emprego das águas; arte das construções na água; direção dos serviços hidráulicos” (Minidicionário da Língua Portuguesa, 3ª ed., Ed. Lisa, 1988, p. 344).*

2 *O Dicionário Aurélio explicita: “Hidráulica. s.f. 1. Fis. Parte da hidrodinâmica aplicada que investiga de forma simplificada o escoamento de fluidos (especialmente água) e as aplicações tecnológicas de alguns tipos de escoamento. 2. A arte das construções na água. 3. Direção dos serviços hidráulicos” (Ed. Nova Fronteira, 1988, p. 340).*

do inciso 14 enquadram-se pois, tecnicamente, as dragagens são obras de construção civil.

Aqui cabe, portanto, uma consideração adicional, ou seja, a expressão “dragagem” utilizada no inciso 14 da L.C. 56/87. A dicção é a seguinte:

“14. Limpeza e dragagem de portos, rios e canais”.

Embora considere os serviços lá mencionados de pequeno espectro — se constitucional fosse a lista de serviços que não é, pois aprovada por acordo de lideranças do Senado e não pela votação individual, como determinava o artigo 50 da Constituição Federal então vigente para leis complementares — em face de não poderem ser incididos, como demonstrarei adiante, se os trabalhos forem feitos em territórios da União ou dos Estados, é de se notar que distingue, tal lei, a mera limpeza da dragagem, aquela no máximo sendo serviço auxiliar da construção civil e a dragagem, real serviço de construção civil.

Apenas a título exemplificativo — e exclusivamente para estes efeitos —, leia-se o disposto no artigo 68 do Decreto Municipal do Rio de Janeiro, nº 2.978/81, que define a dragagem como serviço essencial — à evidência não é auxiliar, nem complementar — às obras hidráulicas e de construção civil, estando assim redigido:

“Art. 68 São serviços essenciais, auxiliares ou complementares às obras hidráulicas e às de construção civil:

...

II. estaqueamento, fundações, escavações, aterros, perfurações, desmontes, rebaixamento de lençóis de água, dragagens e escoamentos” (grifos meus).

O terceiro aspecto a ser examinado diz respeito ao território onde as obras são executadas. Não pertence ao Município.

Há que se distinguir claramente o que seja “propriedade” da União ou dos Estados, de imóveis que se encontram nos territórios municipais, matéria que diz respeito ao direito de propriedade, e “território” que pertença exclusivamente à União ou aos Estados, como ocorre com a plataforma continental ou com o leito dos rios navegáveis, e que não estão dentro do município. Tais “territórios” não se confundem com os prédios de uma repartição federal ou estadual, visto que são áreas fora do “território” dos Municípios¹.

Em outras palavras, os leitos dos rios estaduais e a plataforma marítima não são territórios municipais onde se encontrem bens da União ou dos Estados, mas território da União e dos Estados, sem nenhuma participação dos Municípios².

1 O artigo 20 da Constituição Federal está assim redigido: “São bens da União: I. os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos; II. as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei; III. os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais; IV. as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as áreas referidas no art. 26, II; V. os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva; VI. o mar territorial; VII. os terrenos de marinha e seus acrescidos; VIII. os potenciais de energia hidráulica; IX. os recursos minerais, inclusive os do subsolo; X. as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos; XI. as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios”.

2 Comentei o inciso III da seguinte forma: “A redação atual é também mais abrangente que a passada. O art. 4º, II, da pretérita Constituição estava versado da seguinte forma:

“Incluem-se entre os bens da União:

... II. os lagos e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, constituam limite com outros países ou se estendam a território estrangeiro; as ilhas oceânicas, assim como as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países”.

Reproduz, a Constituição atual, portanto, a linha da anterior, que, por sua vez, lastreara-se na solução

Reza, por outro lado, a Constituição Federal em seu artigo 26, inciso I, que:

"Art. 26 Incluem-se entre os bens dos Estados:

I. as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalva-

das, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União",

claro deixando que nestes bens, os Municípios não têm qualquer participação, vale dizer, tais áreas do país são áreas não incluídas no território de qualquer município.¹

dada pela Constituição de 1946 e seu art. 34, I. Estava aquele dispositivo assim veiculado:

"Incluem-se entre os bens da União:

I. os lagos e quaisquer correntes de água em terrenos do seu domínio ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limite com outros países ou se estendam a território estrangeiro, e bem assim as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países".

Themístocles Cavalcanti entende ter sido essa a melhor solução de problema que se colocara na doutrina desde a Constituição de 1891, qual seja, a de saber a quem pertenceria o domínio das águas.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho hospeda a lição de Themístocles Cavalcanti, considerando também satisfatória a solução.

A novidade encontra-se na dicção *"das águas que se estendam a território estrangeiro ou dele provenham"*. A edição do texto atual é mais adequada, visto que os rios podem nascer no Brasil e se estender a outros países ou nascer em outros países e se estender ao Brasil.

Nem por isto se diga que, implicitamente, já não tivesse sido admitido que pertenceriam apenas à União aquelas águas que proviessem de outros países. O implícito tornou-se explícito no texto atual, e o discurso, portanto, mais claro" (Comentários à Constituição do Brasil, 3^a vol., tomo I, Ed. Saraiva, 1992, p. 59 a 61).

1 Escrevi: "O inciso I dá, em parte, nova redação ao artigo 5^o da Constituição anterior, na dicção ofertada pela E.C. nº 16/80, assim redigido: "Art. 5^o — Incluem-se entre os bens dos Estados e Territórios os lagos em terrenos de seu domínio, bem como os rios que neles têm nascente e foz, as ilhas fluviais e lacustres e as terras devolutas não-compreendidas no artigo anterior".

Pelo artigo anterior, estavam entre os bens dos Estados:

1) os lagos em terreno de seu domínio;

e

2) os rios com nascimento e foz em seu território.

Pelo atual dispositivo, o constituinte preferiu referir-se a

1) águas superficiais

2) águas subterrâneas

3) águas fluentes

4) águas emergentes

5) águas em depósito,

ressalvando aquelas águas que entraram no domínio do Estado por força de leis da União.

As águas superficiais podem ser fluentes e em depósito, isto é, rios ou lagos, havendo de se entender que apenas serão dos Estados aquelas que estiverem por inteiro em seu território.

Ao determinar, o constituinte, que determinados rios pertencem à União (os que estão em seu domínio, banham mais de um Estado, sirvam de limites com outros países e se estendam a território estrangeiro ou dele provenham) à nitidez, considerou, por exclusão, como pertencentes aos Estados, aqueles rios ou quaisquer correntes de água que não se enquadram nas referidas hipóteses.

O mesmo se diga em relação aos lagos, razão pela qual o discurso repetitivo e diverso do inciso I do artigo 26, apenas esclarece que aqueles rios e lagos que não forem da União serão dos Estados, sejam rios e lagos expostos à luz do sol, sejam rios e lagos subterrâneos.

A novidade também está em se ressaltar as águas oriundas das obras da União, seja por desvio de seu curso, seja por barragem para as usinas hidroelétricas, seja por qualquer outra forma de atuação da União que leve a um Estado águas que não lhe pertenceriam naturalmente.

Uma última observação mister se faz. Por águas emergentes e fluentes, há de se entender, as primeiras, como aquelas que nascem no território e fluam no mesmo território e, por fluentes, aquelas que, nascidas

O mar territorial, por exemplo, é de 200 milhas, desde 25 de março de 1970, e pertence exclusivamente à União. É território da União, não pertencendo, sob nenhum aspecto, aos municípios limítrofes, pois onde começa a plataforma, termina a área do município. O mesmo se diga dos leitos dos rios, em que o território municipal chega até onde começa o território da União¹.

Sendo, pois, rios e mares territórios dos Estados e da União, sobre eles não têm os Municípios qualquer competência ou “jurisdição” administrativa, pois sua ação não pode transcender seus próprios limites territoriais.

Esta é a razão pela qual, como já atrás esclareci, o inciso 14 da Lei Complementar nº 56/87, que não foi aprovada no Senado pela maioria absoluta de seus membros, sendo pois formalmente inconstitucional, é de espectro reduzido, podendo apenas atingir serviços nos próprios portos ou nas margens de rios e canais, mas nunca aqueles praticados nos leitos dos rios ou no mar e plataforma continental, quando bens exclusivos da União e dos Estados.

E nem se alegue que o artigo 194, § 5º, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, assim redigido:

e correndo pelo próprio território, nele venham a morrer. É o retorno ao conceito das nascentes e foz dentro do Estado, a que se referia a Constituição pretérita” (Comentários à Constituição do Brasil, 3ª vol., tomo II, Ed. Saraiva, 1993, p. 102 a 105).

1 Sobre o mar territorial escrevi: “A redação é idêntica à da Constituição pretérita.

O mar territorial, como bem da União, constava do elenco do art. 4º da Emenda Constitucional nº 1/69, inc. VI.

Foi a Constituição de 1967 a primeira a incluir o mar territorial entre os bens da União, tendo o D.L. 1.098, de 25 de março de 1970 (DOU de 30/3/1970), alterado seu limite de 12 para 200 milhas, de forma unilateral.

Tal alteração objetivou, de um lado, reconhecer extensão maior de segurança às terras ribeirinhas e, de outro, garantir o melhor aproveitamento dos recursos naturais de exploração econômica, protegendo-os para a exploração nacional.

Em relação à segurança é de se lembrar que as 12 milhas tinham sido estabelecidas à luz da balística e da possível defesa contra eventuais ataques, visto que estes limites ofereciam proteção imediata. A rápida evolução das técnicas defensivas, dos mísseis intercontinentais, dos aviões supersônicos e dos artefatos automáticos torna qualquer limite inexplicável, à luz exclusiva dos direitos de defesa. Por tais limites e direitos, à evidência, as nações mais poderosas poderiam estendê-los aos continentes mais distantes, tornando todas as águas da terra seu patrimônio. O absurdo do argumento reduz a importância da teoria da segurança nacional.

Um segundo argumento também poderia justificar a manutenção das 12 milhas, qual seja, o enorme número de nações cujos mares territoriais — se alongada a extensão — invadiriam aquele de outros países, como acontece no norte europeu, cujas águas compõem mares exteriores e não interiores, como o Mediterrâneo.

O argumento econômico, todavia, é aquele que mais pesa, na medida em que, se em face dos meios de guerra, hoje, já não há mais limite de garantia possível, em face da exploração econômica dos recursos naturais é de se aceitar a legislação mencionada.

Por força da extensa costa brasileira, houve por bem o legislador estender seus limites para 200 milhas, admitindo que possa o país patrulhá-los, o que no futuro será fácil pela evolução tecnológica, objetivando preservar a vasta riqueza marítima, isto é, a variedade de espécies vivas que possuem expressão econômica ou os recursos minerais de valor.

Compreende-se também a reação dos organismos internacionais interessados em manter os 12 km, visto que mais aparelhados a se beneficiarem, de imediato, da pesca possível em águas brasileiras.

O mar territorial brasileiro é de 200 milhas desde o referido decreto-lei, nada obstante a contestação internacional, sendo relevante acrescentar que a cada ano o Brasil se aparelha mais para explorar suas riquezas marítimas, assim como para protegê-las contra a exploração externa ainda de difícil obstaculização” (Comentários à Constituição do Brasil, 3ª vol., tomo I, ob. cit. p. 72 a 75).

"O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

...

§ 5º A competência tributária do Estado e dos Municípios é exercida sobre a área dos respectivos territórios, 'incluídos nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva'" (grifos meus),

permite extensão maior, visto que a Constituição Estadual não pode alargar a competência tributária do Estado para além de suas fronteiras, invadindo áreas e competências da União. Manifesta surge a inconstitucionalidade.

Dois últimos aspectos merecem consideração, antes de passar, objetivamente, a responder à questão formulada.

O primeiro aspecto diz respeito ao local de incidência do ISS, nas obras de construção civil, vale dizer, nas obras a que se refere o inciso 32 da Lei 56/87.

Claramente, o artigo 12 diz que é o local da prestação do serviço, vale dizer, o Município que sofre os problemas inerentes à construção civil é aquele escolhido pelo legislador para que receba o "bônus" da tributação, em face

do "ônus" de manter infra-estrutura para atendimento das obras¹.

Há tendência do STJ de estender, inclusive, tal local de incidência para todas as outras atividades, nada obstante haver acórdãos divergentes, que apenas outorgam à construção civil o tratamento jurídico-tributário diferenciado².

Não entro no mérito — embora já o tenha feito em outro trabalho — de qual seria a melhor exegese. No concernente, todavia, às obras de construção civil, dúvida nenhuma remanesce, em face da clareza do texto complementar.

Ora, o local da prestação de serviço realizada pela consulente — obra nitidamente de construção civil, vinculada a utilização de técnicas hidráulicas para sua realização, sobre ser executada "no leito das águas fluviais e marítimas", sendo, pois, "obras hidráulicas" — não é território de um Município, não havendo como cobrar ISS de serviço, quer no domicílio do contribuinte, quer no local onde é prestado, já que a prestação ocorre em território fora do âmbito de qualquer município.

O local da prestação de serviço é território, ou do Estado ou da União, não havendo como qualquer município possa exigir tributo sobre serviço não prestado em seu território.³

1 *Leia-se o acórdão do STJ: "Para fins de exigência do ISS, determina-se a competência tributária pela localização do estabelecimento prestador do serviço, ainda que a matriz da empresa se situe em outro município" (Ac. un. da 2ª T. do STJ, Resp. 95.0002996-0-GO, j. 24/10/96, in RDDT 16/170).*

2 *Leia-se o acórdão: "Embora a lei considere local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga" (Ac. un. da 1ª T. do STJ — Resp. 54.002-0/PE, j. 5/4/95, in RDDT 1/172).*

3 *Elenco os acórdãos repassados pela consulente, todos de aplicação à hipótese: "Embargos à Execução. Imposto sobre Serviços. Não incide o imposto municipal sobre o serviço em operações de dragagem, em águas territoriais da jurisdição da União Federal. Recurso Provido. Acolhido os embargos à execução" (Ap. Civ. 95.871, TAERJ — Rel. Juiz Rui Otávio Domingues — in ADCOAS, verbete 98.242);*

"Sendo pacífico o entendimento de que as águas da Baía de Guanabara não estão incorporadas ao mar territorial da União, fica afastado o poder tributário do Município do Rio de Janeiro, que se exaure nos limites geopolíticos do seu território. Sentença mantida" (TAC-RJ Ac. 637/91, 1ª C. Rel. Juiz José Affonso Rondeau, j. em 11/6/91);

"Embargos à Execução. Imposto sobre Serviço. Não incide o imposto municipal sobre serviço em

O último aspecto diz respeito à isenção da L.C. nº 22/70 estendida não só a serviços prestados ao próprio poder público, como a qualquer concessionária de serviço público, lembrando-se que todos os contratos da consulente ou são prestados ao próprio poder público da União, ou dos Estados ou a concessionárias de serviços públicos, que, para tais finalidades, servem como “longa manus” da própria administração direta ou indireta.

A lei complementar fala claramente em *concessionárias*, o que vale dizer, mesmo que

devido fosse, *que não é*, o ISS, na sede do domicílio da consulente ou no local de prestação do serviço para os municípios limítrofes, tais serviços seriam isentos por decorrência da lei complementar nº 22/70, ou seja, não suscetíveis de tributação pelo ISS¹.

Entendo que a Lei Complementar nº 22/70 foi recepcionada, não estando entre os incentivos a que se refere o artigo 41 do ADCT, por se tratar de lei nacional (complementar) e não lei ordinária. É de se lembrar que, a

operação de dragagem, em águas territoriais da jurisdição da União Federal. Recurso Provido. Acolhido os embargos à execução” (TAC-RJ, Ac. 95.871, 1ª C., Rel. Juiz Rui Otávio Domingues, j. em 20/03/84);

“Transporte marítimo — Hinterland da Baía de Guanabara — serviços que excedem os limites do Município — O transporte marítimo — e não o reboque — quando explorado de um ponto a outro onde se ancoram embarcações no “hinterland” da Baía da Guanabara, está sujeito ao ISS, sendo irrelevante que se adentre por mar territorial da União. SE, PORÉM, AQUELE TRANSPORTE É DE NATUREZA “INTERMUNICIPAL”, DÁ-SE A INCIDÊNCIA DO ISS POR PARTE DO MUNICÍPIO, passando a tributação à competência do fisco federal (Obs. REsp. 101.007-0). Não conhecido. Unânime” (Ementário TAC-RJ 03/84, Ementa 21817);

“Transporte marítimo em mar territorial — Competência da União — Em se tratando de transporte marítimo, realizado em mar territorial, não é competente o município para exigir o tributo. Estabelecendo o art. 68, inc. I, do CTN a competência da União para a cobrança do ISS, na prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha integralmente no território do mesmo município e do D.L. 406/68, na listagem que o acompanha, especialmente o seu item 27, que deve ser tributado pelo Município o transporte e comunicações de natureza estritamente municipal, não pode este atribuir-se competência para exigir o imposto, quando o trabalho prestado não se circunscreve aos seus limites territoriais” (Ap. Civ. 82915/89 — Reg. 1030 — Cód. 89.001.82915 — 4ª C. — unânime — Rel. Juiz Miguel Pacha — j. em 7/3/89 — Ementa 31795);

“ISS — Local do fato gerador — município — D.L. nº 406/68 — Embora o art. 12, letra “a”, considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretendo o legislador que referido imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador. Recurso provido”. (Ac. unân. da 1ª T. do STJ — REsp. 115.337-ES — Rel. Min. Garcia Vieira, j. 31/03/98, rectes: Município de Vitória — Município de Serra — DJU 1 04/05/98, p. 81 — ementa oficial — in Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª quin. — jun/98, nº 12/98, p. 276);

“Tributário — ISS — Terraplenagem. Os serviços de terraplenagem se incluem no âmbito da construção civil, sujeitando-se ao imposto sobre serviços a empresa que explore, ainda que não qualificada tecnicamente para esse efeito (CTN, art. 118); local da prestação do serviço, nesse caso, é aquele onde se efetuar a prestação (D.L. 406/68, art. 12, “b”). Recurso especial conhecido e provido”. (Ac. unân. da 2ª T. do STJ — REsp. 73.692/ES — Rel. Min. Ari Pargendler, j. 20/11/97, recte: Município de Vitória X Município de Serra — DJU 1 09/12/97, p. 64.657 — ementa oficial — in Rep. IOB de Jurisprudência — 2ª quin. de fev/98 — nº 4/98 — p. 74)” (grifos meus).

1 Sacha Calmon Navarro Coelho elenca decisão de 1993, do STJ: “Só estão isentos do ISS a execução de obras hidráulicas ou de construção civil e os seus respectivos serviços de engenharia consultiva, ou seja, os serviços de engenharia consultiva relativos, concernentes e que dizem respeito à execução de obras hidráulicas ou de construção civil. Os serviços de engenharia consultiva prestados pela recorrida, a obra já construída por outra ou outras empresas, não estão abrangidos pela isenção prevista no art. 11 do D.L. nº 406/68 ...” (STJ, Resp. nº 35.146-O/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª T. Decisão: 20/04/93, DJ de 02/09/93, p. 14.225)” (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 527).

dicção anterior do § 6º do artigo 150 falava apenas em *lei* — e não lei complementar —, sobre ter sua redacção sido modificada apenas com a E.C. nº 3/93. E é de se lembrar, por fim, que a lei complementar, ao declarar quais são os serviços que entram ou não na competência municipal, pode deixar de declarar serviços que não estão na competência dos Estados, implicando em autêntica desoneração tributária pela técnica da não-incidência.

Em outras palavras, o artigo 41 do ADCT não se aplica ao ISS, pois este tributo é dependente de sua conformação pela própria lei complementar, vale dizer, a lei complementar pode criar inclusive casos de “não incidência”, que é figura desonerativa mais abrangente que a “isenção”, visto que exclui o crédito e obrigação tributários, sempre que não incluir, na lista, serviço tecnicamente sujeito a imposição municipal.

Ao definir a Suprema Corte que a lista é taxativa, o que estiver fora da lista, é hipótese desonerativa de “não incidência”, razão pela qual para o ISS o artigo 41 do ADCT não se aplica, eis que é a própria União, por lei complementar, quem define que serviços podem ser incididos e quais não pelo ISS.

E o D.L. 406/68, diploma com eficácia de lei complementar, de rigor, no seu artigo 11 cuida de hipótese de “não incidência qualificada”, que no dizer de Geraldo Ataliba, a “isenção” se constituiria.

Foram, portanto, recepcionados o artigo 11 do D.L. 406/68 e a lei complementar nº 22/1970 por força do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal¹.

Em face de todo o exposto, por qualquer ângulo que se examine a questão, é de se perceber que a consulente executa, entre as obras de construção civil, obras hidráulicas, utilizando, inclusive, de técnicas hidráulicas de execução, para o Poder Público ou suas concessionárias, em territórios não pertencentes a qualquer município. Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, estaria isenta, expressamente, do pagamento do ISS — se devido fosse o ISS que não é — não podendo, portanto, ser exigido tal imposto nos municípios limítrofes dos territórios em que executa a obra.

Colocados todos estes aspectos preambulares, passo a responder de forma sintética a única questão formulada.

A consulente não está sujeita ao pagamento do ISS nem no município em que está estabelecida, por executar obras de construção civil, nem nos municípios limítrofes aos rios estaduais ou plataforma continental, por executar obras em territórios dos Estados e da União. Se devido fosse o ISS, que não é, gozaria da isenção do artigo 11 da L.C. nº 22/70, por prestar serviços ao Poder Público (União ou Estados) ou a suas concessionárias, nos exatos termos daquele diploma².

S.M.J.

1 *Está assim redigido o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: ... III. serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.*

2 *Escrevi sobre a plataforma continental: “O Decreto nº 26.840, de 8 de novembro de 1950, considerava plataforma continental aquela que se prolongava até a curva batimétrica de 200 metros, que representa, no dizer de Manoel Gonçalves Ferreira Filho e de José Cretella Jr., aproximadamente, o talude do continente.*

A Convenção de Genebra de 29 de abril de 1958 reconhece aos Estados banhados pelo mar seus direitos soberanos sobre a plataforma continental, cabendo-lhes a exploração e o aproveitamento de recursos naturais.

Marotta Rangel, no concernente ao mar territorial, considera que a melhor interpretação da referida convenção leva a entender que a plataforma continental explorável é aquela que tenha a possibilidade de o ser pelos recursos técnicos disponíveis, de tal forma que os 200 metros podem ser ultrapassados, se os recursos naturais que lhe digam respeito ultrapassarem aquela profundidade e a exploração for viável.

Talvez por essa razão tenha o constituinte preferido, à declaração objetiva de que pertence à União

São Paulo, 14 de Setembro de 1999.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mac-

kenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.