

## PARECERES

### IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO — SERVIÇOS

— As expressões “fornecimento” e “saída” são equivalentes, no âmbito tributário, em decorrência de interpretação lógica.

— O estado de São Paulo tem o poder-dever de exigir o ICM sobre o valor das operações de que resultarem fornecimento de refeições, bebidas e outras mercadorias nos bares, restaurantes, cafés e estabelecimentos similares.

— A base de cálculo do tributo será o valor da operação, ou seja, o valor dos serviços prestados mais as mercadorias fornecidas.

#### PARECER

##### CONSULTA

Consulta-nos a Procuradoria-Geral do estado de São Paulo se as operações envolvendo fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias consumidas nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares, cujos valores resultem quantificados na documentação fiscal que serve de base para seu pagamento, estariam sujeitas ao ICM ou ao ISS. Pergunta-nos, também, se a resposta preambular for no sentido de que estariam sujeitas ao ICM, qual seria a base de cálculo para incidência do respectivo tributo.

##### RESPOSTA

##### I

Embora singelas, as questões apresentadas conformam matéria de indagação norma-

tiva ancorada na Constituição Federal, leis complementares e ordinárias.

Mister se faz, de forma antecipatória, discurrir, entretanto, apesar de perfunctoriamente e em curso espaço, sobre tema de permanente atualidade no direito tributário.

Em face da juventude incontestada do referido ramo — em nível científico apenas estudado mais profundamente no século em que vivemos<sup>1</sup> — muitas vezes é o intérprete tentado a utilizar-se de categorias mentais retiradas da experiência de outros povos, como se o direito fiscal vivesse a estratificação já obtida por alguns segmentos, citável, por exemplo, o direito civil.

Tal tentação exegética termina por, comumente, gerar interpretações pouco claras, dissociadas da realidade, como se a norma e o fato fossem dois componentes inconciliáveis, prevalecendo na dúvida, em conflito

hegeliano incontestado, a autonomia teorizada da regra sobre sua concreção fática.<sup>2</sup>

A tendência de se considerar demeritório para o jurista o estudo dos chamados aspectos pré ou metajurídicos, mutilando consideravelmente seu campo de indagação hermenêutica, não poucas vezes, leva o intérprete a soluções de tal nível de abstração que o direito passa a ser mais um fator de desestabilização social que de ordenamento comportamental da sociedade.<sup>3</sup>

No campo do direito tributário, principalmente, posto que as regras jurídicas, retiradas dos fenômenos macroeconômicos e valorados pelas técnicas pertinentes às finanças públicas, deságuam nas normas conformadoras de principal receita estatal, que é o tributo.

Ora, se as realidades econômicas diferem de país para país, a ponto de o figurino clássico das economias desenvolvidas mostrar-se inadequado às conjunturas instáveis dos países menos desenvolvidos (como o fracasso das missões do FMI está a demonstrar), nada mais lógico que o sistema tributário de cada país seja também diverso, exigindo soluções legais adequadas às suas necessidades peculiares.

É por essa razão que, na vertente fiscal — além do que sucede na maior parte das outras áreas do direito — a concepção doutrinária é mais decorrencial que formuladora, pois não é a doutrina de mera análise instrumental que formará os fatos, mas os fatos, pela sua densidade intrínseca de condução macroeconômica, que terminarão por gerar as normas adequadas e a doutrina correlata.<sup>4</sup>

Eis por que, em relação ao problema formulado pela Procuradoria-Geral do estado, mister se faz conhecer a tríplice faceta do direito posto (fato-valor-norma), em uma dimensão de neutralidade exegética, para compreender-se a exata contextura do direito posto. E, para tanto, necessário se faz um reexame da questão, desde os seus inícios, sem os preconceitos que se foram cristalizando e sem a visão compartimentada que o problema veio recebendo, pelo seu estudo

em etapas e não como deveria ter sido dirigido, ou seja, globalmente.

O presente parecer pretende, exclusivamente, propiciar, sem preconceitos ou visões parceladas, o reestudo da questão em todos seus elementos compositores.<sup>5</sup>

## II

O sistema brasileiro de direito tributário, com variações não tão sensíveis a ponto de modificar sua espinha dorsal, surgiu com a Emenda Constitucional nº 18/65. A Constituição de 1967, a Emenda Constitucional nº 1/69 e as diversas parciais alterações da Carta Magna não quebraram a estrutura básica do sistema, que é hoje o mesmo idealizado em 1965.

O Código Tributário Nacional, veiculado pela Lei ordinária federal nº 5.172/66, ganhou, no dizer de José Afonso da Silva,<sup>6</sup> eficácia de lei complementar com o advento da Constituição de 1967, conservada sua tríplice função na Emenda Constitucional nº 1/69 (art. 18, § 1º), sendo que a grande maioria de seus dispositivos conforma a realidade exposta no Diploma Maior de 1965, não alterada pelos posteriores comandos de igual nível hierárquico.

Pela Emenda Constitucional nº 18/65 e pelo Código Tributário Nacional, o sistema brasileiro de direito tributário foi dividido, no concernente aos impostos, em quatro grandes categorias, a saber: impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e circulação e impostos especiais.

Se a Emenda Constitucional nº 1/69, hoje vigente, não fez expressa menção às quatro categorias, como o fazia a Emenda Constitucional nº 18/65 e continua fazendo o Código Tributário Nacional, à evidência, só não o fez por uma questão de técnica legislativa, posto que optou o constituinte por discriminar as competências impositivas pelo ente tributante e não pela categoria do imposto atribuído.<sup>7</sup>

Assim é que, não obstante a técnica tenha sido diferente, a manutenção dos tributos

elencados no diploma anterior permite concluir que os impostos continuaram a pertencer à mesma divisão, de resto ainda desenhada no Código Tributário Nacional, cuja função explicitadora da Constituição segue inalterada sob este aspecto.

Ora, não há, na quádrupla divisão, uma categoria para impostos sobre serviços. Há, isto sim, uma categoria de impostos sobre a produção e circulação, que apresenta, como subespécies, o imposto sobre produtos industrializados (art. 21, V, da Emenda Constitucional nº 1/69), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (art. 23, II, da Emenda Constitucional nº 1/69), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 21, VI, da Emenda Constitucional nº 1/69), imposto sobre serviços de transporte e comunicações (art. 22, VII, da Emenda Constitucional nº 1/69) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 24, II, da Emenda Constitucional nº 1/69).

O constituinte de 1965, explicitamente, e o de 1969, implicitamente, mas com explicitação constante do Código Tributário Nacional, perceberam que o elemento de maior relevância, no concernente àqueles cinco impostos mencionados, é a produção e circulação de bens materiais ou imateriais. Se não colocaram os impostos também de produção e circulação concernentes ao comércio exterior na categoria, foi pela sua função reguladora das relações econômicas internacionais, em sua tríplice concepção (teorias competitivistas, protecionistas e da vantagem comparativa), prevalecendo tal dimensão sobre aquela de mera produtora de receita tributária.<sup>8</sup> Por outro lado, os impostos de produção e circulação denominados de especiais, pela sua dinâmica densamente diversa e também reguladora, sobre representarem tributo incidente sobre riquezas essenciais do país e para o país foram excluídos da classificação original.<sup>9</sup>

Assim sendo, na quádrupla divisão, manteve os chamados *impostos ordinários* de produção e circulação na categoria do mes-

mo nome e os *impostos reguladores* de produção e circulação em duas outras categorias (comércio exterior e especiais). De qualquer forma, tais impostos são, fundamentalmente, impostos de *produção e circulação*.

Os impostos referidos pressupõem a existência de produção de bens (materiais e imateriais), assim como sua circulação. Tal realidade fenomênica, por outro lado, implica *serviços* para sua produção e *circulação*, que poderá ser meramente física ou da própria titularidade.

Não houve por bem o constituinte de 1965 criar categoria de prestação de serviços distinta de produção de bens pelo simples fato de que não há produção de bens que não esteja suportada em prestação de serviços, nem há prestação de serviços que não implique produção de bem.<sup>10</sup>

Qualquer produto industrial, por mais sofisticado, necessariamente se alicerça em prestação de serviços. A indústria automobilística, por exemplo, é simples montadora de bens produzidos por centenas de outras indústrias, sendo as grandes fábricas denominadas de "montadoras de veículos". Nelas prevalece muito mais a prestação de serviços de montagem que a produção de bens, quase todos adquiridos de variadas empresas fabricantes de autopeças. Nem por isto os serviços que prestam à sociedade são considerados serviços, pois a referida montagem representa verdadeira produção industrial.<sup>11</sup>

Outra não é também a razão pela qual as legislações estaduais terminam por desenharem, na apreensão dos comandos constitucionais e complementares, operações de serviços consideradas sujeitas ao ICM, que assim são tratadas legislativamente, como, por exemplo, o art. 3º do Decreto nº 17.727/81, adiante redigido, demonstra:

"Art. 3º Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tais como:

I — a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova (transformação);

II — a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III — a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

IV — a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V — a que, exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento).”

O importante, ainda nesta fase do parecer, é ficar esclarecido que, seja na pretérita divisão explícita, seja na atual implícita divisão constitucional e explícita complementar, não há categoria de impostos sobre serviços, pois o sistema brasileiro de direito tributário apenas cuidou de tributos sobre produção e circulação, entre os quais se inserem todas as espécies de serviços dimensionáveis por expressão econômica tributável.<sup>12</sup>

Compreende-se, pois, que o constituinte se tivesse utilizado das expressões “sobre operações” três vezes (ICM, IOF e IUs), “sobre serviços” duas vezes (ISS e IST) e três vezes não tivesse mencionado nem serviço, nem operação (IPI, II e IE), não obstante todos os oito impostos se refiram a operações em que a *circulação* se faz a partir de uma prestação de serviços capaz de produzir bens materiais e imateriais.

Talvez, a prova mais inequívoca de que os tributos são sobre a produção e a circulação — pois todos os oito impostos implicam prestação de serviços, em maior ou

menor densidade, para a produção e circulação de bens materiais e imateriais — esteja no disposto no art. 24, II, da Emenda Constitucional nº 1/69.

Reza o referido dispositivo que:

“Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

(...)

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

Da leitura do texto se conclui que os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos estados (primeiro comando) e desde que definidos em lei complementar (segundo comando), são da competência municipal.<sup>13</sup>

À primeira vista, poder-se-ia concluir que o comando referir-se-ia apenas aos “impostos sobre serviços” mencionados na Carta Magna (ISS e ISTR) e não aos demais impostos de produção e circulação (II, IE e IPI) ou aos impostos sobre operações (IOF, ICM e IUM).

Tal exegese não resiste, todavia, à simples constatação de que, na rígida discriminação constitucional de competência, os estados têm o direito de instituir impostos sobre serviços.<sup>14</sup>

Com efeito, pela rígida discriminação de competência impositiva, se os estados não tivessem o direito de instituir impostos sobre serviços, *mas apenas impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias*, o que vale dizer, se válida fosse a tese contrária, estaria a Constituição Federal outorgando competência impositiva sobre serviços aos estados (art. 24, II) e retirando-a no mesmo texto (art. 23, II).

Não sendo possível admitir a anulação de dispositivos, como se anulam as formulações algébricas, a única conclusão possível é a de que, *nos impostos sobre a produção e circulação*, as expressões “sobre serviços” e “sobre operações” se equivalem, pois todo o serviço implica operação de densidade econômica, direta ou indireta, e toda a operação implica serviço prestado ou a prestar.

Em última análise, os serviços de qualquer natureza a que faz menção o art. 24, II, da Emenda Constitucional nº 1/69, quando compreendidos na competência dos estados, são aqueles serviços sujeitos ao imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.<sup>15</sup>

A clareza da conclusão retro decorre do fato, pouco examinado pela doutrina, de que a grande categoria dos impostos nem seria de quádrupla formação, como apresentada, formalmente no sistema brasileiro, mas estruturalmente de dupla natureza, a saber: de impostos sobre o patrimônio e a renda, de um lado, e de impostos sobre a produção e a circulação, de outro.<sup>16</sup>

Ora, se as expressões “sobre operações” e “sobre serviços” se equivalem no texto constitucional, percebe-se a clareza do referido texto em exigir que aqueles serviços que seriam de competência municipal fossem rigidamente discriminados em lei complementar. Desta forma, o constituinte eliminou não só o conflito de competências, como passou a considerar *numerus clausus* aqueles serviços fora do campo de atuação dos estados e União.

Compreende-se, por outro lado, a razão pela qual exigiu que tal definição nascesse de lei complementar, que, em última análise, é lei nacional veiculada pelo aparelho legislativo da União, cedido por empréstimo à nação, que nele se faz representar por deputados e senadores mandatários de todos os estados e dos mais variados municípios do país.

A lei complementar, *lei nacional e não federal*, portanto, define, de forma taxativa, quais os *serviços* ou *operações* que não são da competência da União e dos estados, mas dos municípios.<sup>17</sup>

A lei, evidentemente, só poderia ser taxativa, como sabiamente decidiu o Supremo Tribunal Federal. Se fosse meramente exemplificativa, seria inútil, pois constassem ou não constassem os *serviços* ou *operações* de seu texto, o município poderia exigí-los criando conflitos de competência desnecessários e destabilizadores do sistema entre

os poderes tributantes. E uma das funções da lei complementar é exatamente evitar conflitos de competência. Daí a sabedoria do constituinte em exigir definição ampla e total dos serviços, exigência que não constava da Emenda Constitucional nº 18/65, pelo simples fato de não ter projetado, com a amplidão da Constituição de 1967, as funções da lei complementar.<sup>18</sup>

Ora, se a Emenda Constitucional nº 18/65 não possuía dispositivo adicional, estando o seu art. 15, parágrafo único assim redigido:

“Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12”,

e a Emenda Constitucional nº 1/69, na linha da Constituição de 1967, alterou a mera “indicação de critérios” para “definição”, vale dizer enunciação cerrada, à evidência, o segundo comando do art. 24, II (definidos em lei complementar), hospedou, como fundamental, a explicitação completa, absoluta, global de todos os serviços sujeitos ao ISS.

Um fator adicional foi acrescido à necessidade legislativa.

A própria sistemática do ICM não oferta discriminação de “serviços”, nem pode comportar a mecânica seletiva aplicável ao ISS, razão pela qual a solução lógico-constitucional foi discriminar as “operações” ou os “serviços” municipais, a fim de permitir exercício amplo do poder de tributar sobre os demais serviços não nomeados e de competência dos estados e municípios.<sup>19</sup>

O ICM, que não é um imposto sobre a circulação de mercadorias, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias, tem como fato gerador, na definição aprovada pelo I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, presidido pelo brilhante jurista Geraldo Ataliba, o seguinte:

“A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de

iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.”<sup>20</sup>

Como se percebe, a mercadoria é uma espécie do gênero bem. A operação é o processo estático de detecção global de um procedimento dinâmico de circulação do referido bem de um ponto ao outro, objetivando vantagem econômica ao seu final.

Ora, se os serviços discriminados em lei complementar pertencem à alçada tributária dos municípios e aqueles não-discriminados, que impliquem movimentação ficta, física ou econômica de bens identificados como mercadorias da fonte de *produção até o consumo*, são da alçada tributária dos estados, à evidência, o sistema brasileiro de direito tributário não contém contradições, mas se harmoniza logicamente dentro dos mecanismos reguladores surgidos da hierarquia das normas tributárias.

E aqui chegamos ao segundo ponto importante para a compreensão do problema que nos foi colocado, ou seja, de que os serviços a que alude a Constituição, inseridos na competência dos estados são *operações* envolvendo *mercadorias destinadas da fonte de produção ao consumo*. Tal conclusão foi também exposta e albergada pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em que a redação final se postou de forma ligeiramente distinta da do I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, ou seja:

“A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material ato que implique na movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.”<sup>21</sup>

Por todo o exposto, já podemos concluir, nesta primeira etapa, o seguinte:

a) o sistema brasileiro de direito tributário, desenhado na Constituição Federal, comporta, *formalmente*, quatro grandes categorias de impostos, que se reduzem, *estruturalmente*, a duas, a saber: de impostos sobre o patrimônio e a renda e de impostos sobre a produção e circulação;

b) todos os impostos sobre a produção e circulação incidem sobre serviços produtores de bens materiais ou imateriais destinados ao consumo;

c) ao outorgar o constituinte competência aos estados para que os serviços de qualquer natureza, não-discriminados em lei complementar, pudessem, quando envolvendo circulação de mercadorias da fonte de produção ao consumo, ser incididos pelo ICM, equiparou as expressões “impostos sobre serviços” àquela “impostos sobre operações”;<sup>22</sup>

d) a lei nacional, denominada complementar, que discriminou os “serviços” ou “operações” incididos pelo ISS, é rígida, contendo *numerus clausus*, razão pela qual o que não constar da referida lei não pertence à competência municipal.<sup>23</sup>

### III

Passemos, agora, ao exame da questão formulada.

Entre os serviços constantes da lista veiculada pelo Decreto-lei nº 834/69, que tem também eficácia de lei complementar, encontram-se albergados pelo número 29 os seguintes:

“29. Organização de festas; *buffet* (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas que ficam sujeitos ao ICM).”

A listagem não faz menção a restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares, mas apenas a organização de festas, de um lado, e ao serviço de *buffet* de outro, excepcionando o *fornecimento* de alimentos e bebidas, os quais ficam sujeitos ao ICM.

À evidência, os serviços de restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares não estão incluídos entre aqueles sujeitos à incidência municipal. São considerados daquela espécie de serviços semelhantes aos que fazem as montadoras de veículos, ou seja, sujeitos à competência estadual, em sua circulação.<sup>24</sup>

Compreende-se a dicotomia. As dificuldades executórias das denominadas operações

mistas levaram o constituinte a, antes mesmo de sua introdução pela Carta de 1967, eliminá-las, de tal forma que a lei explicitadora da Constituição Federal, Decreto-lei nº 834/69, apenas esclareceu aquilo que anteriormente dissemos.

O art. 8º do Decreto-lei nº 406/68 com os §§ 1º e 2º, este realinhado pelo Decreto-lei nº 834/69, esclarece que o ISS incide somente sobre aqueles serviços constantes da lista, *sendo que as mercadorias fornecidas para tais serviços, quando não excepcionadas, estão sujeitas ao ISS, simplesmente.*

Por outro lado, esclarece que, sempre que os serviços não estejam na lista especificados, a incidência é deslocada para ser regida pelo ICM.<sup>25</sup>

A redação do art. 8º está assim colocada:

“Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.”

Aqui cabe um esclarecimento fundamental, pois a matéria não foi, talvez, devidamente avaliada até o presente.

O § 2º do art. 8º diz claramente que: o fornecimento de mercadorias + a prestação de serviços não especificados na lista estão sujeitos ao ICM.

Nenhuma outra interpretação é possível, pois a conjunção de que o legislador se utiliza é de adição, ou seja, “com”.<sup>26</sup>

Se pretendesse o legislador tributar apenas *as mercadorias* e não os *serviços* correspondentes, ter-se-ia referido à exceção. O legislador, entretanto, nada excepcionou.

Vamos, entretanto, admitir que tivesse adotado, o legislador, não a conjunção adi-

tiva, mas fórmula excepcionadora como aquela do item 29 da lista.

Não poderia fazê-lo, posto que a Constituição Federal, por seu art. 24, exige *que os serviços não-definidos em lei complementar e não-enquadrados na competência da União sejam tributados pelo estado.* A lei complementar, portanto, não poderia retirar, pelo art. 8º, competência garantida pelo art. 24, II, da Emenda Constitucional nº 1/69.<sup>27</sup>

E é exatamente este ponto que o eminente jurista e mestre Xavier de Albuquerque não chegou a perceber, não obstante o brilho de seu talento, ao declarar:

“§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.”

Parece claro, do cotejo entre a velha e a nova redação do preceito legal, que tributáveis pelos estados não são mais os serviços cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias, mas, apenas, o fornecimento de mercadorias com prestação simultânea de serviços. E porque a prestação de serviços, em si mesma, não é tributável pelos Estados, sendo-o apenas o fornecimento de mercadorias que ela envolva, parece igualmente claro que, na base de cálculo do ICM, o valor das mercadorias fornecidas ou empregadas não pode ser acrescido do preço dos próprios serviços prestados.”<sup>28</sup>

Preocupado o insigne ex-ministro em cotejar a velha e a nova redação do art. 8º dos Decretos-leis n.ºs 406 e 834, *optando pela intributabilidade dos serviços não-constantes da lei complementar*, não percebeu que a outorga de competência para tributar tais serviços decorria de preceito superior, ou seja, constitucional, o qual ofertava aos estados o poder-dever de tributar serviços, de qualquer natureza, não contidos na lista.

Assim sendo, se não fosse pela clareza da conjunção aditiva (*com*), que permitiu e permite a tributação das operações envolvendo prestação de serviços e fornecimento de mercadorias — a indicar caminho diverso da interpretação do eminente e bri-

lhante jurista — outra não poderia ser a exegese posto que todos os serviços não-constantes da lista ou estariam na competência federal ou na estadual, quando não simultaneamente em ambas.

Ora, se a lista não contemplou solução capaz de enquadrar os restaurantes e estabelecimentos similares e o art. 8º, explicando a competência estadual sobre serviços e fornecimento de mercadorias, esclareceu que estariam ambos sujeitos ao ICM, não há como descobrir uma dicotomia impossível, pretendendo retirar competência impositiva constitucional por força de legislação infraconstitucional, assim como exigir que os serviços não-compreendidos na competência municipal estejam fora das demais competências.<sup>29</sup>

De lembrar-se que os §§ 1º e 2º do art. 8º do Decreto-lei nº 834/69 cuidam de duas hipóteses absolutamente distintas, a saber: prestação de serviços *com* fornecimento de mercadorias constantes da lista, sujeitos ao ISS pelo valor da operação completa (serviço + mercadoria), e prestação de serviços *com* fornecimento de mercadorias não-constantes da lista, sujeitos ao ICM pelo valor da operação completa (serviço + mercadoria). As exceções não se presumem e deveriam constar de texto expresso (como é o caso de algumas das operações mencionadas na lista de serviços), se fosse essa a intenção do legislador.<sup>30</sup>

A interpretação exposta é a única capaz de conciliar a ampla competência estadual para tributar serviços não-constantes da lista e os dois dispositivos explicitadores das pretéritas operações mistas, desconsideradas no ordenamento jurídico constitucional presente.

Pelo exposto, concluímos que são as operações que impliquem fornecimento de mercadorias e prestação de serviços por parte de restaurantes, bares, cafés, sujeitas ao ICM, impossível a exclusão daqueles prestados simultaneamente com fornecimento das mercadorias, sem que se fira a competência residual dos estados de tributar serviços não-compreendidos na lista respectiva.<sup>31</sup>

Até o presente examinamos o problema, em nível da Constituição Federal e lei complementar. Mister se faz o exame em nível de legislação ordinária.

Algumas considerações preliminares são, todavia, fundamentais.

A influência de Hans Kelsen no estudo jurídico brasileiro levou considerável parcela dos estudiosos a interpretá-lo além de sua própria visão. “*Rekelsenariam*” Kelsen, em uma nova edição reinterpretada. E, portanto, passaram a aceitar parte de seu pensamento, como se fosse seu pensamento global, e a ignorar a parte que não se integrava na visão brasileira do grande mestre de Colônia e Viena.<sup>32</sup>

Entre esta nova imagem, ao estilo caseiro, colocada está a afirmação de que a intenção do legislador é absolutamente irrelevante para a interpretação do direito. Baseados na colocação de que nem sempre o legislador conhece em profundidade o que está produzindo — principalmente se a produção é de casas legislativas com numerosos representantes — e de que a norma permanece, muitas vezes, além da vida do legislador, encampando situações sequer por ele antecipadas na pretendida visão antecipatória das normas programáticas, concluem que Kelsen apenas admitia a norma posta, a ser interpretada por critérios lógicos e absolutamente dissociados dos elementos não-jurídicos, entre os quais os próprios fatos que lhe teriam dado causa e sobre os quais deveria incidir, enquanto elementos componentes de outras ciências. O sentido de justiça da norma (moral), por colocado em outro patamar científico, não poderia, segundo tal visão do pensamento de Kelsen, servir em nada à interpretação do direito, pois levando necessariamente a descategorizar o conteúdo de raciocínio lógico da norma posta.<sup>33</sup>

Para tal inteligência, a *mens legislatoris* seria de nenhuma utilidade na compreensão da norma, o mesmo ocorrendo no concer-

nente à decorrência de tal raciocínio, qual seja, a interpretação teleológica.<sup>34</sup>

Aqueles que leram Kelsen, todavia, sabem que tal especiosa interpretação não corresponde à realidade. Kelsen formulou questões, que pretendeu solucionar de forma indicativa e não imperativa. Embora objetivasse dar à sua norma fundamental, pressuposta e não escrita, conformação meramente ontogeniológica, não pôde furtar-se a detectar nela a projeção da *mens legislatoris* do sistema constitucional, primeira norma escrita, mas decorrencial da *grundnorm*. Da mesma forma, ao analisar o papel da jurisprudência, na conformação da norma posta à realidade jurisdicionada, foi obrigado a destacar o papel do poder judiciário na adequação da formulação normativa aos reclamos da sociedade sobre a qual termina por incidir. Em última análise, o começo e o fim do pensamento de Kelsen, em sua teoria da norma pura, têm que, necessariamente, ser “contaminados” pela “impureza” da intenção legislativa na conformação do sistema normativo e pelo sentido de justiça jurisdicionada em sua concreção à realidade.<sup>35</sup>

Tais considerações são necessárias para compreensão de que, na interpretação do direito tributário, é fundamental conhecer a intenção legislativa, assim como interpretá-la de acordo com a realidade dos fatos, adaptando-a às necessidades do Estado e à capacidade contributiva dos sujeitos passivos da relação tributária.

Talvez nada seja tão evidente, para compreender-se tal realidade, como o exame do caso concreto que nos foi colocado.

O legislador paulista sempre objetivou tributar as operações (serviços + mercadorias) dos restaurantes e estabelecimentos similares, por ser de sua competência residual (operações não-constantes da lista de serviços), em clara outorga constitucional.<sup>36</sup>

O desaparecimento das operações mistas levou, naturalmente, a entender que o fato gerador do ICM incidente seria a saída ou fornecimento das refeições, mas em face de orientação do Supremo Tribunal Federal, no sentido da necessidade de norma explícita-

dora, em nível de lei complementar, o Decreto-lei nº 406/68 esclareceu que as referidas operações estavam na área de incidência do ICM.

O art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 está assim redigido:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador:

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

II — a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do Exterior pelo titular do estabelecimento;

III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.”<sup>37</sup>

Coerente com tal dispositivo, a Lei paulista nº 440/74 declarou em seu § 10 do art. 19 que:

“§ 10. Na hipótese de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista a que se refere o artigo 8º do Decreto-lei federal 406, de 31/12/1968, na redação dada pelo artigo 3º do Decreto-lei federal 834, de 8/9/69, a base de cálculo será o valor das mercadorias, acrescido do preço do serviço prestado”;

utilizando-se de dois elementos fundamentais, a saber:

a) terminologia legislativa (hospedou o substantivo “fornecimento” em lugar de “saída”) para adequar-se com precisão ao texto complementar;

b) tributação sobre *mercadorias* e *serviços*, pois para tanto tinha competência residual em tributar serviços (art. 24, II, da Constituição Federal).

A nosso ver, não teria necessidade de utilizar-se da palavra “fornecimento”. “Fornecimento” e “saída” não são palavras que se completam, no campo tributário, por raciocínio analógico, mas são palavras equivalentes. Não se distinguem. Podem ser utilizadas alternativamente. Não há fornecimento de bens que não implique sua saída, nem saída de bens que não implique fornecimen-

to. O fornecimento implica a *saída* de alguma coisa de quem fornece para a área de recepção de quem é fornecido. Um fornecimento sem *saída* de bem material ou imaterial é impossível.<sup>38</sup>

Assim sendo, o legislador paulista, quando se utilizou da palavra “fornecimento”, fala de “saída”, pois as duas expressões se equivalem. O mesmo se diga da explicitação complementar do *caput* do art. 1º do Decreto-lei nº 406/68.<sup>39</sup>

Essa é a razão pela qual a Lei nº 440/74 declarou que as refeições servidas nos restaurantes e estabelecimentos similares, pelo valor da operação (mercadorias + serviços), estariam incididas pelo ICM, pois o *fornecimento* equivale a uma *saída*.

O fornecimento de refeições representa, portanto, a saída de mercadorias do estabelecimento produtor de refeições ou similares para o consumidor, mesmo que o consumidor *se coloque dentro do estabelecimento ou fora do mesmo* (cafés, restaurantes, sorveterias que adentram as calçadas públicas, posto que estas não são de sua propriedade).<sup>40</sup>

Não há, pois, fornecimento de mercadorias que não implique saída, nem saída que não implique fornecimento. Os termos para efeitos são equivalentes e podem ser utilizados indistintamente.

Deve-se considerar ainda que os termos se equivalem a ponto de muitas mercadorias serem consideradas *saídas* para efeitos de incidência do ICM, sem terem saído do estabelecimento (§ 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 406/68), assim como serem consideradas saídas de um estabelecimento, sem sequer terem por ele transitado (§ 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 406/68).<sup>41</sup>

A prova, entretanto, mais clara de que se equivalem os termos está no exposto no art. 1º, § 3º, III, do Decreto-lei nº 406/68 e no item 29 da lista de serviços:

“§ 3º O imposto não incide: (...)

III — *sobre a saída*, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o art. 8º, de mercadorias a serem ou que te-

nam sido utilizadas na prestação de tais serviços, *ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados.*”

“29. Organização de festas; ‘buffet’ (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM)” (os grifos são nossos).

O primeiro declara que o ICM incide na *saída* de alimentos e bebidas fornecidos pelos *buffets*, pois é o caso excepcionado, e o segundo declara que tais alimentos são *fornecidos*.

O próprio Decreto-lei nº 406/68 utiliza-se, indistintamente, da terminologia *fornecimento* e *saída* para dizer que são termos equivalentes. *Idênticos*. O § 3º, III, afirma, nitidamente, que as *saídas* são tributadas no concernente aos mesmos produtos que a lista diz que são tributados por serem *fornecidos*.

Como se percebe, não são termos analógicos, mas equivalentes, deles se utilizando, com o mesmo sentido, o legislador. Ora um, ora outro.

A decisão do Supremo Tribunal Federal, todavia, lastreada no voto do insigne ex-Ministro Xavier de Albuquerque,<sup>42</sup> levou o estado de São Paulo a promulgar a Lei nº 2.252/79, em que preferiu substituir o substantivo “fornecimento” por “saída”, já que ambos, com idêntico sentido, eram mencionados pelo legislador complementar para referir-se à mesma operação.

Assim ficou redigido o art. 19, § 10, da referida lei:

“§ 10. Na hipótese de saída de mercadoria com prestação de serviços não previstos em lei complementar federal pertinente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a base de cálculo será o valor da operação, observadas, quando for o caso, as demais regras deste artigo.”

Ora, tal dispositivo preencheu, por inteiro, a intenção legislativa, adequando-a às mais variadas correntes exegéticas, jurisprudenciais e doutrinárias.<sup>43</sup>

De início, fez o legislador expressa menção à *saída* do bem, como menciona o art.

1º, § 3º, III, do Decreto-lei nº 406/68 na redação do Decreto-lei nº 834/69, art. 3º, I. Poderia ter falado em *fornecimento*, como o próprio Decreto-lei nº 834/69 o fez (item 29 da lista). Como os termos se equivalem, pois utilizados indistintamente pelo mesmo diploma para a mesma operação, agiu corretamente.

Em seguida, cuidou do bem objeto, a saber *mercadoria*, que na definição do III Simpósio Nacional de Direito Tributário e I Congresso Brasileiro de Direito Tributário é o bem processado da fonte de produção para o consumo.<sup>44</sup>

Esclareceu um terceiro ponto, ou seja, que os serviços, não-sujeitos à incidência municipal e colocados na competência estadual, estariam sujeitos ao ICM.

Por fim, declarou que a base de cálculo do ICM pela saída ou fornecimento das mercadorias, sem qualquer restrição, seria o valor da operação, a saber: o valor da mercadoria mais o valor do serviço, nos exatos termos do art. 8º, § 2º (Decreto-lei nº 834/69) e da *competência estadual* para tributar serviços não-constantes da lista de serviços, nos termos do art. 24, II, da Constituição Federal.

Não há, pois, como se afirmar inexistir base de cálculo, quando todos seus elementos referenciais se colocam no texto legislativo de São Paulo.

A lei nos estritos termos do art. 97 do Código Tributário Nacional, preenche, assim, os aspectos do fato gerador (temporal, espacial, quantitativo, qualitativo e pessoal), sobre ter representado a exata *mens legislatoris* desde o advento da Constituição de 1967.<sup>45</sup>

Concluímos, portanto, a parte final do parecer, afirmando:

1. As expressões “fornecimento” e “saída” são equivalentes, tendo o legislador complementar, com o mesmo sentido, utilizando Decreto-lei nº 440/79, seja na da Lei do as alternativamente no art. 1º, § 3º, III, do Decreto-lei nº 406/68 (redação do art. 3º, I, do Decreto-lei nº 834/69) e na lista

de serviços (item 29) veiculada pelo Decreto-lei nº 834/69.

2. A equivalência dos termos “fornecimento” e “saída” não decorre de integração analógica (inexistência de situação definida em lei), mas de interpretação lógica (utilização indistinta pelo legislador complementar dos dois termos para definir a mesma situação).

3. O § 10 do art. 19, seja na redação nº 2.252/79, considera base de cálculo do tributo o valor da operação, ou seja, o valor dos serviços prestados mais as mercadorias fornecidas.

4. A competência residual dos estados em tributar serviços, não-constantes da competência federal e municipal, foi exercida pelo legislador ao produzir o § 10 do art. 19 da Lei nº 440/79 em ambas as redações.

5. Tem o estado de São Paulo, por decorrência, o poder-dever de exigir o ICM sobre o valor das operações de que resultarem fornecimento de refeições, bebidas e outras mercadorias nos bares, restaurantes, cafés e estabelecimentos similares.

São Paulo, 6 de novembro de 1984. — *Ives Gandra da Silva Martins*, professor titular de direito econômico na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

## NOTAS

1 Thomas Markey, em seu estudo *Conceito original do tributo no direito romano e sua posterior evolução no Principado* (Resenha Tributária, 1975, p. 1-2), relembra, entretanto, os primeiros estudos romanos sobre a teoria impositiva: “M. Terêncio Varro (116-27 a.C.), em sua obra sobre a língua latina (De língua latina. Liber V, 181. In: *Fontes iuris romani antiqui*. 7. ed. C.G. Bruns, Pars posterior, Scriptores, Tubingae, 1909, p. 54) define o termo como a quantia que, por determinação do povo, é exigida proporcionalmente dos indivíduos, de acordo com o censo: ‘tributum dictum a ‘tribubus’, quod ea pecunia, quae populo

imperata erat, 'tributum' a singulis pro portione census exigebatur."

<sup>2</sup> Norberto Bobbio, ao interpretar o pensamento de Hegel fortemente influenciado pela teoria de Montesquieu sobre os governos mistos e a tripartição dos poderes, realça o pessimismo do segundo, que partia dos fatos para as idéias, objetivando controlar a ânsia do poder absoluto que a história humana demonstrava, e otimismo do primeiro que partia das idéias para os fatos, construindo seu sistema formalmente semelhante ao jusfilósofo francês, mas em bases em que o conflito entre o pensamento e a realidade se solucionava pela prevalência daquele sobre esta (*Teoria sobre as formas de governo*. UnB).

<sup>3</sup> Miguel Sancho Izquierdo e Javier Hervada, em *Compêndio de derecho natural* (Espanha, Eunsa, 1980. v. 1. p. 14), ao mostrar que a função do intérprete é buscar o sentido de justiça da norma que é posta para ordenar a sociedade numa perspectiva de servi-la, afirmam: "Si el arte del derecho es el arte de lo justo, el discernimiento entre lo justo y lo injusto, nuestro mayor deseo sería que este libro contribuyese, en lo que resulte posible, a hacer resplandecer la justicia y a dar a conocer mejor el camino hacia una sociedad más justa."

<sup>4</sup> Sobre essa forma de estudar o direito tributário, discorreremos longamente no livro *Teoria da imposição tributária* (Saraiva, 1983), razão pela qual deixamos de tecer maiores considerações no presente parecer.

<sup>5</sup> Eduardo J. Couture (*Interpretação das leis processuais*. Max Limonad, 1956. p. 23) escreve: "É bem verdade que, em cada atitude interpretativa, existe um pressuposto, ou, como se disse, um substrato filosófico. Interpretar é, ainda que inconscientemente, tomar partido por uma concepção do direito, o que significa dizer, por uma concepção do mundo e da vida. Interpretar é dar vida a uma norma."

<sup>6</sup> *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

<sup>7</sup> As competências passaram a ser enumeradas em função das pessoas jurídicas da Federação, a saber, União (arts. 18, § 5º, 21 e 22), estados (art. 23) e municípios (art. 24).

<sup>8</sup> Fátima Fernandes de Souza Garcia (Impostos sobre o comércio exterior. In: *Comentários ao CTN*. Resenha Tributária. v. 5. p. 79-102), Hamilton Dias de Souza (*Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. Resenha Tributária) e Sebastião de Oliveira Lima (*O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira*. Resenha Tributária) encarecem a função reguladora de tais impostos. Nós mesmos adotamos posição semelhante no estudo para a X Conference on the Law of the World (1981), intitulado *International trade and the return to 'the protectionist theories*.

<sup>9</sup> Didático histórico dos impostos únicos é apresentado por Helcias Pelicano em *Comentários ao CTN* (Resenha Tributária. v. 5. p. 143-57).

<sup>10</sup> Assim Bernardo Ribeiro de Moraes diagnostica o quadro impositivo no aspecto circulatório: "Assim, vemos que, com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as vendas em geral: as vendas de bens materiais, limitadas em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produtos), que ficou com os estados (ICM), e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos municípios (ISS)" (*Doutrina e prática do ISS*. Revista dos Tribunais, 1984. 1. ed. 3. tir. p. 55)

<sup>11</sup> O art. 3º do Decreto nº 87.981/82 assim esclarece algumas operações preponderantemente de serviços equiparadas à industrialização, estando assim redigido:

"Art. 3º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Leis

n.os 4.502/64, art. 3º, parágrafo único, e 5.172/66, art. 46, parágrafo único):

I — a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II — a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III — a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV — a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V — a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto, deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).”

<sup>12</sup> José Carlos Graça Wagner nos comentários aos arts. 46 a 51 do Código Tributário Nacional relativos ao IPI (*Comentários ao CTN. Resenha Tributária. v. 5. p. 185*) escreve: “As normas jurídicas não são cerebrinas, pura criação, fria esuematizada, de cérebros fechados aos fatos. As normas surgem em razão de fatos, de fatos vitais, concernentes às relações entre seres vivos. E visam a um fim: dar a esses fatos conteúdo jurídico, ou seja, sentido normativo para uma dada sociedade humana. Assim, certos atos levam a sociedade à edição de normas jurídicas que passam, por sua vez, a disciplinar, no campo do direito, esses mesmos fatos, segundo a finalidade pretendida pela sociedade que as elaborou e sobre a qual devem ser aplicadas.

É sempre indispensável, a meu ver, na interpretação da norma e na elaboração dos conceitos jurídicos, ter em conta a causa e a finalidade da norma e não tomá-la como algo puramente ideal, desprovida de carne

e osso, como se fosse, não fruto do próprio homem mas transcendente ao ser humano. Por isso a gramática ou as insuficiências expressivas não devem prevalecer sobre o que surge como finalidade essencial da própria norma ou instituto jurídico.”

<sup>13</sup> Aprígio de Carvalho e Silva entende que a partição da competência tributária sobre o ISS objetivou reduzir o campo de atuação impositiva dos municípios, ao dizer: “A inserção do ISS no sistema tributário nacional, segundo a Comissão instituída para elaborar o anteprojeto de reforma da discriminação de rendas, contida na Constituição de 1946, teve o nítido propósito de restringir o campo de incidência do imposto de indústrias e profissões embora reconhecesse ser o que possibilitava a parte substancial da receita tributária das comunas” (*Comentários ao CTN. Resenha Tributária. v. 4. p. 15*).

<sup>14</sup> José Carlos de Souza Costa Neves, ao esclarecer o que seja mercadoria a que faz menção o texto constitucional, afirma: “mercadoria é toda coisa móvel que o contribuinte do ICM produza ou receba para ser introduzida no processo de circulação” (*Comentários ao CTN. Resenha Tributária, 1979. v. 5. p. 228*).

<sup>15</sup> Paulo Celso Bergstron Bonilha afirma que: “Isto porque, para nós, a idéia de mercadoria tributada pelo ICM não prescinde de um requisito essencial e objetivo: o de que esteja relacionado, como objeto, a uma atividade exercida pelo agente, ou seja, uma série de atos preordenados e coordenados a produzir bens materiais ou intermediários, com a característica de atividade econômica não-esporádica” (*IPI e ICM — Fundamentos da técnica não cumulativa. Resenha Tributária, 1979. p. 128*).

<sup>16</sup> “A legislação brasileira, desde o nascimento do ISS, colocou esse tributo na categoria econômica dos impostos sobre a produção e circulação. Assim estava classificado, ao lado do ICM, na Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (art. 15) e no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº

5.172, de 25 de outubro de 1966 (art. 71). A Constituição do Brasil, de 1967 (art. 25, II) e a Constituição da República, de 1969 (art. 24, II), embora sem conter explicitamente a classificação dos tipos econômicos dos impostos, consagraram a mesma nomenclatura. Constituiu o ISS, assim, uma das modalidades dos impostos sobre a circulação de bens” (Ribeiro de Moraes, Bernardo. In: Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982).

<sup>17</sup> Aliomar Baleeiro, de forma categórica, declara: “Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da Constituição Federal e o art. 8º do Decreto-lei nº 834/69, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica. Mas, em condições de normalidade constitucional, a lista deverá constar de lei complementar e não de decreto-lei” (*Direito tributário brasileiro*, 4. ed. Forense. p. 264).

<sup>18</sup> Hamilton Dias de Souza realça: “Por tais razões, e outras já desenvolvidas em trabalho anterior (Normas gerais de direito tributário. In: *Direito tributário*. Bushatsky 1973. v. 2), é nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/69” (In: Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. cit. p. 31).

<sup>19</sup> Antonio Pinto da Silva, de forma didática, esclarece a não-adoção da técnica seletiva, ao dizer: “Na nova sistemática tributária implantada a partir da E.C. nº 18, de 1º/12/1965, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias-ICM foi concebido para ser imposto neutro, destinado a servir unicamente de fonte de receita para os Estados e não de instrumento de política fiscal” (In: Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. cit. p. 319).

<sup>20</sup> *Resumo das teses apresentadas ao 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. Revista dos Tribunais. p. 11.

<sup>21</sup> *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4*, Ceeu/Resenha Tributária, p. 647.

<sup>22</sup> Alcides Jorge Costa conceitua operação como “qualquer ato voluntário que impulsiona mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico” (*ICM — estrutura na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo. Edição do autor, 1977. p. 91).

<sup>23</sup> Ruy Barbosa Nogueira adota idêntica postura exegética em estudo publicado na *RDA* e intitulado Taxatividade da lista e aplicação de seus itens (*Revista de Direito Administrativo*, 125:433).

<sup>24</sup> Edvaldo Brito, na percepção do grande campo de incidência do ICM, escreve: “Do modo que acabamos de expor, a circulação, se realizada com todos estes elementos físico-econômico-jurídicos, será aquela a que se refere o legislador constitucional que não a restringiu aos atos pelos quais o tráfico jurídico se desenvolve independentemente do espaço e do tempo e sim a esboçou abrangente capaz de envolver os ‘fatos materiais, identificados no espaço e no tempo, pelos quais se processa o tráfico de bens fisicamente considerados’ e tal tráfico não se efetiva apenas por uma modalidade de operação” (*Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3*, Ceeu/Resenha Tributária, p. 161).

<sup>25</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes escreve: “d) o conceito de atividade ‘de caráter misto’, criado inicialmente no ISS permitia que Estados e Municípios tributassem a mesma operação, através, respectivamente, do ICM e do ISS. Como o ICM não tributa o consumo, mas, sim, a circulação, vemos que o ISS exigido pelas prestações de serviço de caráter misto também é imposto sobre a circulação. O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrangendo a circulação de bens imateriais,

e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais” (*Doutrina e prática do ISS*. cit. p. 80-1).

<sup>26</sup> Antonio Pinto da Silva e Edda Gonçalves Maffei (ICM — incidência — fornecimento de refeições efetivadas por restaurantes e similares. *Revista da Procuradoria-Geral, do Estado de São Paulo*, (18):213-70, jun. 1981) chegam à mesma conclusão, por outra linha de raciocínio.

<sup>27</sup> A. Lovato, em sua tese de especialização defendida no Centro de Estudos de Extensão Universitária sobre a obrigatoriedade de cobrança da contribuição de melhoria (no prelo pela Revista Forense) entende que a outorga de competência sobre o ICM (imposto neutro e de convivência financeira entre os estados) não é mera faculdade, mas um *poder-dever*, eis que se algum estado deixasse de fazer uso da mesma poderia afetar o equilíbrio econômico federativo.

<sup>28</sup> Citação constante da p. 10 (506) do acórdão referente ao RE nº 100.563-7, publicado pelo DJU, 13.4.84, sendo do Ementário do STF de nº 1.332-3.

<sup>29</sup> O item 29 da lista do Decreto-lei nº 834/69 assim foi comentado por Aprígio de Carvalho e Silva:

“Item 29. Serviços de: Organização de festas; “Buffet” (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM).

Organizar é arranjar, dispor, ordenar, preparar o lugar onde se verificarão os festejos. Compete ao organizador preparar os convites, sugerir e arranjar o ambiente, fornecer as bebidas e alimentos. Os festejos podem ser os mais variados como casamento, aniversários, bodas de prata, de ouro, bailes, festas natalinas e passagem do ano.

Bufê do francês ‘buffet’ corresponde à mesa para servir as iguarias e bebidas.

A incidência do ISS se efetiva somente nos serviços de organização de festa e bufê” (*Comentários ao CTN. Resenha Tributária*, 1978. v. 4. p. 93). É importante notar que o próprio autor delimita o campo de inci-

dência do ISS ao dizer que a competência municipal só existe *para tais serviços*.

<sup>30</sup> A Comissão da Reforma Tributária encarregada de definir o campo de incidência do ISS, em 1965, assim comentava o disposto no art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/65, dessa forma redigido:

“Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Cumpra apenas esclarecer que o parágrafo único é uma disposição acautelatória, que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no imposto estadual” (Segundo Relatório. In: *Reforma tributária nacional*. 1. ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17. p. 96).

<sup>31</sup> Entendemos que a competência dos estados para tributar serviços é que é “residual”, pois a lei complementar define quais os serviços da competência municipal e a Constituição indica os de competência federal. Bernardo Ribeiro de Moraes, contesta também seja “residual” a competência dos municípios, ao dizer: “Não podemos dizer, pois, que o ISS seja um imposto ‘residual’, no sentido de que o Município possa tributar qualquer serviço não onerado por impostos federais ou estaduais. A competência tributária do Município, em relação ao ISS, é específica e não abrange as áreas de serviços reservados à tributação da União ou dos Estados” (*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. cit. p. 102).

<sup>32</sup> No capítulo em que fala da “norma e produção normativa”, por exemplo, embora dê vida autônoma à norma, não desconsidera a intenção legislativa que lhe deu impulso, ao dizer: “O ato criador da Constituição, por seu termo, tem sentido normativo, não

só *subjetiva* como objetivamente, desde que se pressuponha que nos devemos conduzir como o autor da Constituição preceitua” (Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. Coimbra, Armênio Amádio. p. 27; os grifos são nossos).

<sup>33</sup> “É de per si evidente que uma moral simplesmente relativa” não pode desempenhar a função, que consciente ou inconscientemente lhe é exigida, de fornecer uma medida ou padrão absoluto para a valoração de uma ordem jurídica positiva. Uma tal medida também não pode ser encontrada pela via do conhecimento científico. *Isto não significa, porém, que não haja qualquer medida. Todo e qualquer sistema moral pode servir de medida ou critério para efeito*” (Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. cit. p. 105; os grifos são nossos).

<sup>34</sup> O que Kelsen quis alertar, no concernente à vontade do legislador, é que a *mens legislatoris*, enquanto um ato de vontade psíquica, encerra-se no momento da produção normativa, pois a própria vontade do legislador, já dissociada da norma, poderá ser distinta no futuro. Não se encerra, todavia, a intenção lógica inserida na norma e que com ela permanece, já autônoma da primeira, posto que parte integrante da consequência legislativa. Escreve: “É errôneo caracterizar a norma em geral e a norma jurídica em particular como ‘vontade’ ou ‘comando’ a ato legislador ou do Estado, quando por ‘vontade’ ou ‘comando’ se entenda o acto de vontade psíquica” (Kelsen, Hans. op. cit. p. 29; os grifos são nossos).

<sup>35</sup> “Uma decisão judicial pode ter um caráter de precedente” quando a norma individual por ela estabelecida não é predeterminada, quanto ao seu conteúdo, por uma norma geral criada por via legislativa ou consuetudinária, ou quando sua determinação não é unívoca e, por isso, permite diferentes possibilidades de interpretação” (Kelsen, Hans. op. cit. p. 343; os grifos são nossos).

<sup>36</sup> Voltamos a reproduzir o art. 24, II, da Emenda Constitucional nº 1/69, grifando sua competência:

“Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

(...)

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

<sup>37</sup> Paulo Celso Bergstron Bonilha esclarece o espectro maior da definição do fato gerador do ICM da seguinte forma:

“O certo é que ficou superado o entendimento inicial de que a simples saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte seria, de *per si*, evento necessário e suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Isto porque a Constituição estabelece, inequivocamente, que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtor, comerciante ou industrial, revelando, claramente, que o evento a que alude a lei complementar (saída de mercadoria) constituirá, apenas, o marco temporal e derradeiro de uma situação ou fato complexo que a determina.

Com efeito, o imposto incide sobre o ato (operação) por via do qual o produtor, industrial ou comerciante impulsiona a mercadoria em direção ao consumo (relativa à circulação), entendendo-se por mercadoria, para este efeito, a coisa móvel ou semovente produzida e posta em circulação ou recebida para ter curso no processo circulatório” (In: Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. cit. p. 351).

<sup>38</sup> O fenômeno pode ocorrer, sem que se realize, de imediato, seu conteúdo econômico. Gaetano Paciello esclarece: “Afirmar que a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a ‘circulação de mercadorias’ é, *data maxima venia*, confundir o fato impondível, isto é, um fato jurídico, com o objeto econômico do imposto, ou seja, a realidade econômica que se pretende submeter à tributação e que serve para explicar por que nasce o imposto e reveladora de

capacidade contributiva" (O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3*, Ceeu/Resenha Tributária, p. 183).

<sup>39</sup> Hamilton Dias de Souza afirma: "Todavia, não seria qualquer saída fato gerador do imposto, mas apenas aquela que configurasse uma etapa no processo de circulação de mercadorias, desde o produtor até o consumidor final. Para assim concluir, Rubens Gomes de Sousa referiu a classificação dos impostos sobre a circulação em dois grupos: impostos sobre a circulação jurídica e impostos sobre a circulação econômica. Os primeiros independem de movimentação dos bens e incidem sobre os atos jurídicos pelos quais os direitos são criados, modificados ou extintos; os segundos, incidem sobre fatos materiais, identificados no espaço e no tempo, pelos quais se processa o tráfico de bens fisicamente considerados" (O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3*, Ceeu/Resenha Tributária, p. 237).

<sup>40</sup> O art. 66, I, do Código Civil está assim redigido:

"Art. 66. Os bens públicos são:

I — os de uso comum do povo, tais como os mares, rios, estradas, ruas e praças."

<sup>41</sup> Os dois dispositivos estão assim redigidos:

Decreto-lei nº 406/68.

"Art. 1º (...)

§ 2º Quando a mercadoria for remetida para armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo estado, a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I — no momento da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;

II — no momento da transmissão de propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado."

Decreto-lei nº 406/68.

"Art. 1º (...)

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente."

<sup>42</sup> RE nº 100.563-7, DJU, 13.4.84, Ementário 1.332-3.

<sup>43</sup> O ínclito jurista, Ministro José Neri da Silveira, ao entender que as expressões não são equivalentes, *põr não ter o inciso III do § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 sido apresentado à sua reflexão pela Fazenda do estado de São Paulo*, considerou que a equivalência só seria possível por integração analógica, quando, em verdade, é a própria lei que equipara os dois termos (RE nº 99.410-6).

<sup>44</sup> Rubens Gomes de Sousa escreve sobre a contextura do fato gerador do ICM que: "Assim, ficou demonstrado que o ICM incide sobre a circulação de mercadorias considerada em si mesma como um fato econômico unitário. E que o seu fato gerador é qualquer operação, onerosa ou gratuita (mas que, também neste último caso, agregue valor à mercadoria), praticada por comerciante, industrial ou produtor (mas não necessariamente bilateral), isto é, inclusive as que se desenvolvam entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, através da qual aquela circulação se efetive" (*Incidência e fato gerador do ICM*. São Paulo, 1971. p. 14).

<sup>45</sup> Art. 97 *caput* do Código Tributário Nacional está assim redigido:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV — a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

**V — a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;**

**VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”**