

Com efeito, se é verdade que o nosso sistema processual erigiu a sentença, a bem dizer, como a forma ensejadora da manifestação da tutela jurisdicional, também é verdade que a não fez como única, ainda que se possa aceitar como a principal.

É que no processo cautelar, além dos procedimentos cautelares específicos, erige o Código de Processo a cautelar inominada, que o juiz poderá determinar quando

- a) houver **recolo** fundado;
- b) **antes** do julgamento da lide possa ocorrer lesão;
- c) seja essa lesão grave e de **difícil reparação**.

Aí está, no art. 798 do Código de Processo Civil, a figura da lesão de **difícil reparação** (e não a lesão irreparável propriamente).

Cuja caracterização pode exsurgir, menos exigentemente, do simples (ainda que fundado) **recolo** de sua ocorrência, que bastará; e não necessária a sua consumação. E **anteriormente** ao julgamento da lide.

E ao juiz, então, é permitido "autorizar ou vedar a prática de determinados atos" (art. 799) para **evitar o dano** e até conceder liminarmente a medida "**sem ouvir o réu**" (art. 804).

E mais: se a causa estiver no tribunal, a medida, incidente portanto, terá ao próprio **relator do recurso** como competente para deferi-la, o que significa constatar-se que é amplíssimo o espectro de proteção que a lei concede.

Mas também a liminar em mandado de segurança propiciada pela própria lei reguladora do **writ**, a Lei n.º 1.533, de 31-12-1951, endossa o princípio. Fá-lo ao dispor:

"Art. 7.º — Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

.....  
II — que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso deferida."

É o **periculum in mora** tutelado por diversas disposições do Direito Positivo Brasileiro.

## Incidência do ICM sobre fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes, bares e similares

C. A. da Silveira Lobo

Procurador do Estado do Rio de Janeiro

### I — EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA

Tem-se questionado a legitimidade da cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e estabelecimentos similares sob a alegação de que a base de cálculo do tributo, no caso, não está prevista na lei ordinária estadual.

Sustentam os defensores dessa tese que o Decreto-Lei n.º 5/75 (Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro) define três fatos geradores do tributo, no seu artigo 4.º, a saber:

- I — a saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
- II — a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior;
- III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Acontece que, sustenta-se ainda, o mesmo Decreto-Lei n.º 5/75, no seu artigo 14, ao fixar as bases de cálculo do tributo, contemplou minuciosamente a **saída** e a **entrada**, previstas como fatos geradores nos incisos I e II supra citados, mas omitiu a base de cálculo do tributo em relação ao fato gerador previsto no item III, ou seja, o **fornecimento** de alimentação e bebidas.

O art. 97 do CTN, finalizam, impõe a fixação da base de cálculo por lei, para que o tributo possa ser cobrado.

Essa tese parece muito simples e muito clara, embora não se lhe possa disfarçar o odor de quem, espertamente, pensa surpreender uma fresta na lei, para eximir-se de uma obrigação que sabe ser devida. Ocorrerá seriamente a alguém que o objetivo da lei seja eximir da tributação o fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes e bares?

Por outro lado, entretanto, a tese atrai porque é bastante superficial para ser entendida sem maior esforço e, como toda tecnicalli-

dade, conforta a consciência do intérprete quanto à necessidade de ir mais fundo no exame da matéria.

Na verdade o artigo 14, I do Decreto-Lei n.º 5/75 contém a previsão da base de cálculo do tributo, quando dispõe:

“Artigo 14 — A base de cálculo do imposto é:

I — O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;”

Isso porque, como se demonstrará abaixo, nos restaurantes, bares e estabelecimentos similares, o fornecimento de alimentação e bebidas aos fregueses é uma operação de que decorre a saída das respectivas mercadorias do estabelecimento fornecedor.

A par dos argumentos doutrinários que serão expostos abaixo, cumpre ressaltar que a legitimidade da cobrança do ICM sobre alimentação e bebidas fornecidas em restaurantes e bares está na consciência geral, sendo incontáveis os contribuintes dessa natureza que, há anos, desde que o tributo foi instituído, o vêm pagando regularmente. Somente agora, a alguns poucos, ocorre aproveitar o suposto “cochilo” da lei, para não pagar o imposto.

## II — O PRESSUPOSTO DA INCIDÊNCIA DO ICM

A doutrina esclarece que o pressuposto da incidência do ICM é a circulação das mercadorias, considerada tal circulação como um fato econômico unitário (isto é, o deslocamento das mercadorias desde as fontes de produção até o consumo, através de etapas sucessivas). O ICM incide sobre cada uma dessas etapas, que a mercadoria percorre no circuito, que vai da produção ao consumo. Cada operação desse ciclo é fato gerador do ICM, sendo irrelevante a circunstância de tal operação representar ou não um deslocamento físico da mercadoria. (cf. a esse respeito o magnífico estudo de RUBENS GOMES DE SOUZA in RDA, 90/427).

É por esse motivo, por exemplo, isto é, pelo fato de não ser necessário o deslocamento físico da mercadoria, que o ICM pacificamente incide sobre as operações de transmissão da propriedade da mercadoria ou de título que a represente, quando esta permaneça depositada em armazém geral, sem transitar pelo estabelecimento do comerciante transmitente (Dec.-Lei n.º 5/75, art. 4.º Parágrafo Único).

ALCIDES JORGE DA COSTA, na sua tese “ICM na Constituição e na Lei Complementar” (ed. Res. Trib. 1978, p. 86), conceitua a circulação como “a série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, de acordo com a sua natureza e finalidade, agregando-lhes valor em cada etapa deste percurso”.

No caso em exame, o tributo está a incidir sobre a última etapa da circulação, quando a mercadoria (alimentos e bebidas) é consumida pelo último elo da cadeia circulatória.

## III — A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Alega-se então que a incidência não poderá configurar-se por faltar, na lei estadual, previsão específica da base de cálculo do imposto.

Allás, previsão específica da base de cálculo do ICM incidente sobre o fornecimento de refeições e bebidas, também não existe no Decreto-Lei Federal n.º 406/68. Confira-se o artigo 2.º do Dec.-Lei n.º 406/68, que define a base de cálculo do ICM de modo exaustivo, e ali não se encontrará a hipótese do fornecimento de refeições e bebidas especificamente contemplada.

Também não se vê tal previsão da base de cálculo na legislação do Estado de São Paulo e, ao que se saiba, também nas leis dos demais Estados da Federação, tal previsão específica está ausente.

Isso se explica pelo fato de que a hipótese específica se enquadra na definição geral do inciso I do art. 2.º, sendo despicienda a inclusão de norma expressa para o caso. Com efeito, tal como a lei estadual (art. 14, I do Dec.-Lei n.º 5/75), o Decreto-Lei n.º 406/68 define a base de cálculo como

“o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.”

Essa definição é perfeitamente apropriada ao caso do fornecimento de refeições e bebidas em restaurantes e bares.

O inesquecível ALIOMAR BALEIRO (Direito Tributário Brasileiro, Rio, Forense, 1981, p. 211) já ensinava:

“No caso do inciso III, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 406 (fornecimento de refeições, bebidas, etc.), não há fisicamente operações de circulação de mercadorias. Estas não saem do estabelecimento do contribuinte, porque são utilizadas e consumidas dentro do mesmo: alimentos e bebidas (que, allás, são alimentos), artigos que fumantes e coisas servidas à clientela dos restaurantes, bares, cafés e similares, dentre os quais os hotéis, motéis, barracas, navios, aeronaves, vendedores ambulantes, ou em veículos, de tais produtos, ao ar livre na via pública, e em praias, feiras, etc. Há nesses casos, uma operação comercial com a mercadoria para utilização dentro do estabelecimento. O legislador, por uma ficção jurídica, equipara à saída o fornecimento in loco por terceiros” (grifos nossos).

Sendo permitido um pequeno reparo à lição do grande mestre, dir-se-ia que a equiparação do fornecimento à saída não é resultado de uma ficção jurídica. Corresponde à realidade dos fatos, como a seguir se demonstrará.

#### IV — O CONCEITO JURÍDICO DE SAÍDA

A tese aqui refutada resulta da atribuição ao termo "saída", de um significado meramente físico. Saída significaria a transposição, pela mercadoria, dos limites do local onde repousa o estabelecimento fornecedor. Como, no caso, a mercadoria é consumida dentro desses limites, não haveria incidência.

De se observar, de pronto, que o Supremo Tribunal Federal, em luminoso acórdão proferido no RE 93.523-AM (In RTJ 105/164) já decidiu que o termo **saída**, usado pela lei, não é o fato material ou físico, ou seja, a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento. Ainda o Excelso Pretório, em acórdão proferido no RE 104.898-1 (cfr. DJ, 19-04-85 — Ementário 1.374-5) manteve decisão do TJRGS, que entendeu que a expressão "entrada em estabelecimento comercial, etc." não é de ser entendida literalmente. Para o Tribunal Gaúcho, o ICM, na hipótese, é "devido a partir do momento em que a mercadoria importada fica à disposição física e juridicamente do importador. Pode estar em trânsito, pode estar em estabelecimento de terceiros, à disposição do importador, pode estar em entreposto comercial".

O estabelecimento comercial é um conceito jurídico, que nem sempre corresponde à concepção que vulgarmente se lhe atribui. Trata-se de uma universalidade, ou coisa complexa, compreendendo, como um todo, os bens corpóreos e incorpóreos que o comerciante organiza para o exercício do comércio. Na lição de CARVALHO DE MENDONÇA, o estabelecimento é o "complexo dos meios idôneos, materiais e imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio". Constituem, assim, elementos do estabelecimento as instalações e os equipamentos, a marca e a insígnia, as patentes de invenção, os estoques de matérias-primas, o estoque de mercadorias, etc.

**Entrada** em um estabelecimento, não significa, necessariamente, a transposição dos limites em que se localizam as instalações fixas que o compõem. Significa ingressar nessa universalidade, passar a compor essa coisa complexa, sendo certo, como bem salienta o acórdão do TJRGS, que pode ocorrer que uma mercadoria passe a fazer parte integrante do estabelecimento — universalidade **de facto** — antes de transpor os limites de suas instalações, ou mesmo sem nunca transpô-las, permanecendo depositada em outro local.

Da mesma forma e pelos mesmos motivos, **saída** não significa a transposição para fora dos limites físicos. **Saída** é o desligamento

da mercadoria dessa **universitas**, ou seja, o ato que **desintegra** a mercadoria da coisa complexa = estabelecimento.

A deslocação física da mercadoria, repita-se, não tem capital relevância para a incidência do ICM.

Por esse motivo, aceita-se que o imposto seja cobrado quando a mercadoria circula mediante endossos dos respectivos conhecimentos de depósito (**Warrants**), sem mover-se um centímetro sequer, dentro do armazém em que se encontra depositada. Se isso é verdade, é porque o termo **saída** não tem o estreito significado, que se lhe quer atribuir, mas compreende qualquer ato ou fato que importe no desligamento da mercadoria da universalidade de bens — que constitui o estabelecimento — na sua trajetória em direção ao consumo.

De se assinalar ainda que **fornecimento** e **saída** são termos equivalentes, porquanto ambos designam o mesmo fato, que é relevante para a incidência do tributo: o desligamento de uma mercadoria do estabelecimento de um comerciante ou produtor, no seu percurso em direção do consumo. Por isso mesmo, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em parecer inédito elaborado para a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, afirma:

"**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 bem que não implique fornecimento. O fornecimento implica a saída de alguma coisa de quem é fornecido. Um fornecimento sem saída de bem material ou imaterial é impossível."

Nesse passo, cabe lembrar a lição de RUBENS GOMES DE SOUZA, constante do estudo antológico que publicou in **RDA**, 90/427:

"É preciso não esquecer que a incidência do ICM é sobre a circulação: a saída física e a operação de que decorra são apenas fatos que identificam no espaço e no tempo etapas da circulação de mercadorias."

O fornecimento de refeições e bebidas em restaurantes, bares e similares é, portanto, saída para os efeitos da lei tributária porquanto configura um ato de circulação de mercadorias, considerada esta como a deslocação de bens econômicos, desde produção até o consumo em sucessivas etapas.

#### V — VALOR DA OPERAÇÃO: BASE DE CÁLCULO GENÉRICA ADEQUADA AO CASO

Observe-se ainda que a boa técnica exige, tanto quanto possível, um só critério para definir a base de cálculo de um tributo em rela-

ção à generalidade de suas hipóteses de incidência. Não pode a lei, sob pena de consagrar injustificadas discriminações, estabelecer bases de cálculo diferenciadas sem que ocorram circunstâncias que exijam tratamento especial. Seria totalmente despidendo um preceito legal que viesse especificamente explicitar uma base de cálculo para o fornecimento de alimentação, e bebidas, já que não poderia estipular outra que não fosse o valor da operação relativa a tais fornecimentos.

É de ser lembrado, como exemplo, o caso do Imposto de Renda. Por diversas vezes, ocorreu que determinados rendimentos, que outrora foram isentos ou não tributados pelo imposto de renda, passaram a ser objeto de tributação, prevendo-se sua inclusão numa das cédulas da declaração de rendimentos das pessoas físicas. Nem por isso houve necessidade de fixação da base de cálculo para a nova hipótese de incidência do tributo.

É o que ensina AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO (**Fato Gerador da Obrigação Tributária**, pp. 155-156) ao assinalar que a "base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica", salientando a necessidade de "uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador".

Por isso mesmo, o autorizado FERNANDO BROCKSTEDT (**O ICM**, Porto Alegre, 1972, p. 219) concluiu que, "em relação ao ICM, a base de cálculo há de referir-se, assim, necessariamente, ao valor destas operações, sob pena de desfigurar-se o seu fato gerador", e pontifica:

"Em princípio, assim, podemos afirmar que a base de cálculo do ICM (aliás aduzida no art. 2.º, I do Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68) — genérica e fundamental — é o valor da operação de circulação, manifestada por qualquer um de seus fatos de exteriorização, isto é, valor pelo qual a operação de circulação se tenha realizado."

Não cabe, portanto, ao intérprete, impressionar-se com o aspecto **saída física**, para concluir que, no caso de fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes, etc., a mercadoria não sai fisicamente do estabelecimento, porquanto dentro do mesmo é consumida.

Um exame menos superficial da questão evidenciará certamente que, no caso, há uma operação de circulação de mercadorias na direção ao consumo. Este, sim, é que constitui o fato relevante para o Direito Tributário, sendo certo que o conceito de saída não se resume à saída física.

Não é por outro motivo que BROCKSTEDT (*op. cit.* p. 221) conclui:

"Ainda é de assinalar-se que, não obstante trate o dispositivo legal, especificamente de operações de saída, temos para nós — já por estarmos frente a uma regra geral, como vimos, já por se tratar de caso novo, erigido em fato gerador autônomo pela legislação posterior ao CTN que, todavia, não lhe definiu a base de cálculo — que é aplicável, também, às hipóteses em que é o fornecimento o fato de exteriorização da circulação."

## VI — OPERAÇÃO MISTA

Há quem sustente que a hipótese do fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e bares, não pode ter sua base de cálculo definida **in genere** como "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria", porque, no caso, a operação envolve entrega de um bem e prestação de um serviço. Necessário, por isso, seria prever especificamente a base de cálculo, que, obrigatoriamente, deveria apenas referir-se ao valor das mercadorias, excluindo-se o valor dos serviços adrede prestados.

Esse argumento tenta re-introduzir a questão que atormentou os tributaristas nos primeiros anos de vigência do atual sistema tributário nacional. Como o ICM incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e o ISS sobre a prestação de serviços, muita controvérsia e insegurança jurídica surgiu quando, em uma mesma operação, a entrega de uma mercadoria se apresenta inseparavelmente ligada à prestação de um serviço. Qual a solução em tais casos? Cobrar-se-ia o ICM ou o ISS por inteiro, sobre o valor da operação, conforme pendesse a visão do intérprete para o aspecto transferência de mercadoria ou para a feição de prestação de serviço? Usando a justiça de Salomão, dividir-se-ia o valor da operação para atribuir a metade a cada tributo? Procurar-se-ia arbitrar quanto vale a mercadoria e quanto vale o serviço? Mas, qual o critério a adotar-se, quando muitas vezes nem mesmo as partes podem, de boa fé, indicar o que vale a mercadoria e o que vale o serviço?

A tormenta cessou com o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68, que amparado na Constituição e na Lei Complementar veio dispor em seus parágrafos:

"§ 1.º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo (isto é, o ISS), ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2.º — O fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não especificado na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

Assim sendo, não há mais que discutir em presença de uma operação mista. Cumpre compulsar a lista anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68 e verificar se o serviço está ali incluído. Se o estiver, a operação ficará sujeita ao ISS mesmo que envolva a prestação de serviço.

Em qualquer hipótese, o imposto pertinente incide sobre a operação como um todo, não cabendo discriminar, na base de cálculo, o que é mercadoria e o que é serviço. Pois, foi justamente para evitar a insegurança dessa discriminação, que os citados parágrafos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68 foram introduzidos no sistema tributário nacional.

Como poderia a lei fixar a base de cálculo, excluindo o valor do serviço, sobre operações como o fornecimento de uma refeição em um restaurante ou de uma bebida em um bar? Exigiria que o contribuinte apurasse discriminadamente os custos dos garçons (salários, leis sociais, uniformes, etc.) de lavagem e desgaste de toalhas, louças e talheres, de manutenção do ambiente (ar condicionado, decoração, móveis e utensílios) e assim por diante?

A disciplina da tributação das operações mistas, pelo art. 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68, veio, precisamente resolver todas essas dúvidas e inseguranças, instituindo um critério objetivo para a tributação.

Esse critério repousa exatamente na estipulação de uma base de cálculo unitária para as operações mistas, pendendo a tributação para o âmbito do ISS ou do ICM, conforme esteja ou não a operação prevista na lista.

Dal se concluir, portanto, que não tem o menor fundamento a afirmativa de que a base de cálculo, no caso deverá ser fixada com a exclusão do valor que se acredita ou se atribui corresponder aos serviços.

É o valor da operação, como um todo, que determina a base de cálculo do imposto, exatamente como prevê a lei vigente no Estado do Rio de Janeiro.

## VII — A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Os propugnadores da tese aqui refutada têm acenado para três decisões da 1.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, proferidas em 1983 e 1984, que concluíram não poder o ICM ser cobrado sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares, por ausência de previsão da base de cálculo na lei ordinária do Estado de São Paulo.

Tais acórdãos estão, entretanto, ultrapassados pela decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Representação n.º 1.186-1, em sessão recentíssima, realizada em 17 de abril de 1985.

Dito acórdão rejeitou representação de inconstitucionalidade de uma resolução administrativa da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, que determinava a cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e bares instalados em clubes sociais e esportivos e outras sociedades civis.

É certo que a tese central abordada pelo acórdão em exame, não se refere à pretendida ausência de base de cálculo, mas à qualidade de contribuintes do ICM, de que se revestem os clubes e outras associações civis. Entretanto, não se pode ignorar que o entendimento aqui refutado era pressuposto necessário e indispensável para que o v acórdão sob comentário julgasse constitucional a resolução impugnada. Consta do voto do Ministro CORDEIRO GUERRA, unanimemente aprovado pelo Excelso Pretório em sua composição plena:

“As informações das ilustradas entidades fluminenses, tanto as do Chefe do Poder Executivo como do seu Secretário da Fazenda, não deixaram a menor dúvida quanto à correção com que chegaram ao reinício da cobrança do ICM pelo fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares, instalados no recinto de entidades esportivas. Demonstraram fazê-lo ao abrigo do ordenamento jurídico nacional e da remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”

Se julgasse o Plenário do Supremo que o ICM não pode ser cobrado nos fornecimentos de alimentação e bebidas em bares e restaurantes porque falta de base de cálculo, certamente não abençoaria como constitucional a resolução administrativa, que determina seja cobrado o ICM quando tais fornecimentos se efetuam em restaurantes e bares dentro de entidades civis.

Não se pode atribuir ao Supremo Tribunal a indesculpável incoerência de exigir a definição de base de cálculo específica, quando se trata de fornecimentos em restaurantes e bares em geral e dispensá-la, quando os restaurantes e bares em geral estejam instalados em clubes sociais ou esportivos e outras sociedades civis.

É muito mais provável admitir que os Ministros da Primeira Turma, que também participaram do julgamento no Plenário, um ano depois, tenham evoluído em favor da tese aqui defendida.

## VIII — CONCLUSÃO

Em face do exposto, concluímos que o ICM incide legitimamente sobre os fornecimentos de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, eis que existem na lei ordinária do Estado do Rio de Janeiro todos os pressupostos da tributação, inclusive a definição da base de cálculo.

Rio de Janeiro, 30 de setembro de 1985.