

EXTRATO DA MINUTA

REO n.º 109.804 — SP — 6347746 — Rel. Sr. Ministro Armando Rolemberg. Remte: Juízo Federal da 7.ª Vara. Partes: Ind/Gessy Lever Ltda. e União Federal. Adv. Drs. Mário Isao Otsuka e outros.

Decisão: A Turma, por unanimidade, confirmou a sentença. (Em 12-05-86 — 4.ª Turma).

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Pádua Ribeiro e José de Jesus. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro ARMANDO ROLEMBERG.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro ICM — Fornecimento de Alimentos e Bebidas em Hotéis, Bares e Similares

Apelação Cível N.º 40.914/85
5.ª Câmara Cível

Relator: Des. Narcizo Pinto

Apelante: Estado do Rio de Janeiro

Apelado: Hotéis Othon S/A

ICM — Fornecimento de alimentação e bebidas em hotéis, restaurantes, bares e similares. Cobrança com base no inciso I do art. 14 do Decreto-Lei (estadual) n.º 5, de 1975. Legitimidade da tributação.

O fornecimento de alimentação e bebidas para consumo no interior do estabelecimento é espécie do gênero "saída da mercadoria", pois, por "saída de mercadoria", deve-se entender o desligamento do bem do estoque do produtor, industrial ou comerciante, em razão de alienação.

O fato de, no art. 1.º do Decreto-Lei n.º 40/68, o fornecimento figurar em inciso destacado (o de n.º III) do de saída (inciso I) não significa que ele não esteja compreendido no conceito de "saída". O destaque deveu-se à circunstância de que, sendo o fornecimento uma operação mista (venda e prestação de serviços), o legislador houve por bem defini-lo expressamente no inciso III, para não deixar dúvida de que o tributo devido é o ICM e não o ISS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n.º 40.914, de 1985, em que é Apelante ESTADO DO RIO DE JANEIRO e Apelada HOTÉIS OTHON S/A.

ACORDAM os Juízes da 5.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, em dar provimento ao recurso para denegar a segurança, condenada a apelada nas custas do processo e em honorários advocatícios, fixados em Cz\$ 100,00.

Trata-se de mandado de segurança requerido por empresa hoteleira, objetivando o não-recolhimento de ICM sobre o fornecimento

de comida e bebida em hotéis, bares, restaurantes e similares, sob o fundamento de que inexistente legislação adequada que legitime a cobrança do tributo.

A sentença concedeu a segurança. Sustentou a sua ilustre prolatora que, não obstante a edição do Decreto-Lei n.º 406, de 1968, e do Decreto-Lei (estadual) n.º 5, de 1975, que erigiram dito fornecimento em fato gerador do imposto, ainda assim o tributo não pode ser cobrado, porque inexistente base de cálculo para aferição do crédito, pois, pelo princípio da reserva legal, consagrado no art. 95, inc. IV, do Código Tributário Nacional, a fixação, na lei, da alíquota e de sua base de cálculo são indispensáveis (fls. 109/113).

Inconformado, o Estado do Rio de Janeiro apelou, sustentando, em síntese, que o inciso I do art. 14 do Decreto-Lei n.º 5/75 autoriza a tributação.

ISTO POSTO:

O pressuposto da incidência do ICM é a circulação da mercadoria desde as fontes de produção até o consumo.

O conceito doutrinário define a "circulação de mercadorias" como "a série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, de acordo com a sua natureza e finalidades, agregando-lhes valor em cada etapa desse percurso" (ALCIDES JORGE DA COSTA, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*).

A cada etapa, desde que a mercadoria sai da fonte de produção até a aquisição pelo consumidor final, incide o ICM sobre o valor de cada operação, abatendo-se, em cada uma delas, o montante cobrado nas anteriores, tal como recomenda o princípio da não-cumulatividade, observado no art. 3.º do citado Decreto-Lei n.º 406, de 1968.

Deve, assim, o ICM incidir sobre qualquer operação de circulação de mercadoria, ressalvadas, obviamente, as hipóteses de imunidade, expressamente previstas em lei. Quanto a isso, as partes não divergem.

O que se discute nestes autos e consiste no *thema decidendum* é a alegação da impetrante, acolhida pela sentença, de que não existe base de cálculo para a tributação, uma vez que a lei estadual não a fixou e sem a fixação em lei estadual não há lugar para cobrança do imposto.

Contrariando essa assertiva, o Estado, em bem elaboradas razões firmadas pelo douto Procurador Dr. CARLOS AUGUSTO DA SILVEIRA LOBO, sustenta que a base de cálculo está expressamente definida no art. 14, inciso I, do Decreto-Lei n.º 5, de 1975, que assim dispõe: "A base de cálculo do imposto é o valor de operação de que decorrer a saída da mercadoria..."

Vê-se, pois, que o ponto nodal da questão está em saber se a locução "saída da mercadoria" significa, tão somente, o deslocamento da mercadoria para fora do estabelecimento, ou se dita expressão pode ter um significado amplo, compreensivo da transferência da mercadoria do produtor, comerciante ou industrial para o consumidor.

A matéria tem sido objeto de estudo e apreciação na doutrina e na jurisprudência e a conclusão a que se chega é que a expressão "saída da mercadoria" não pode ter o significado puro e simples de deslocamento físico, porque, se assim fosse, o Decreto-Lei n.º 406/68 não estabeleceria a incidência do imposto para a hipótese de transmissão mediante simples endosso de conhecimento de depósito (inciso II do § 2.º do art. 1.º), porque, nesse caso, como é sabido, a mercadoria não transita, não se desloca; permanece depositada em armazém geral.

Ora, se a própria lei considera como "saída da mercadoria" a sua negociação, mesmo que ela permaneça no armazém ou depósito do alienante, não pode haver dúvida de que o conceito de "saída", para efeito de incidência de ICM, não está limitado à hipótese de deslocamento ou retirada da mercadoria.

Em parecer emitido a pedido do Estado de São Paulo, o Professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, analisando o significado jurídico das expressões "saída" e "fornecimento", assim se pronunciou: "Fornecimento e saída não são palavras que se completam, no campo tributário, por raciocínio analógico, mas 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 fornecimento. 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".

Nessa mesma linha de entendimento, o Dr. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, ilustre membro das Comissões que projetaram a reforma tributária de 1965/1966, em resposta à consulta formulada pelo Estado de São Paulo, assim se manifestou: "Parece de elementar evidência que o conceito de saída, na configuração do fato gerador do ICM, independe de características específicas de qualquer processo dinâmico. Para que se possa reputar que ela ocorreu não é indispensável que a mercadoria seja transportada de um local para o outro embalada, acondicionada ou por qualquer forma levada em mãos de carregadores ou em veículos, monta-cargas, carrinhos ou meios de remoção de coisas. Ela se reputa verificada pelo simples fato de deixar de integrar o estoque do industrial, comerciante ou produtor que a está comercializando, desde que isso decorra de encontro de sua vontade com a daquele que a retira".

Também na jurisprudência encontram-se inúmeras decisões consagrando a mesma posição. Assim, por exemplo, julgados do Tribunal

de Alçada de São Paulo, em que se afirmou: "A expressão SAÍDA, usada pelo legislador, resulta da ausência, em dado momento, dentro do estabelecimento do contribuinte, das mercadorias que lá existiam e foram fornecidas aos fregueses. Esse o espírito da lei. Impossível negar que as refeições saíram do estabelecimento" (*Rev. Dir. Adm.*, v. 121/125); ou "O Código Tributário Nacional previa como fato gerador do ICM as operações comerciais dos restaurantes e similares, sendo irrelevante saber se o consumidor sai do estabelecimento com a mercadoria embrulhada ou se dela faz uso no local. De uma ou de outra forma ocorre a circulação econômica da mercadoria. E se quiser ater à literalidade da expressão "saída", pode-se acrescentar que mesmo a mercadoria consumida dentro do estabelecimento pelo freguês, ali não fica, mas sai" (*Rev. Tribunais*, v. 465/137).

Esses pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais podem ser sintetizados na afirmação de que, para efeitos de ICM, tanto é circulação a econômica, como a jurídica, não sendo imprescindível a movimentação física da mercadoria para que ocorra o fato gerador da incidência do tributo.

Por "saída da mercadoria", deve-se entender o seu desligamento do estoque do produtor, industrial ou comerciante, em razão de alienação.

Pouco importa que esse desligamento se dê com a retirada da mercadoria do estabelecimento ou com o seu consumo no interior do próprio estabelecimento. O que importa é que tenha deixado de integrar o estoque do produtor, do comerciante ou do industrial.

Partidários do entendimento contrário poderiam argumentar que, se "saída" e "fornecimento" significassem a mesma coisa ou fossem expressões equivalentes, o legislador não teria destacado o último, colocando-o como fato gerador isolado no inciso III do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 406/68, pois já estaria ele compreendido no inciso I que se refere à "saída".

A objeção poderia impressionar, mas uma análise retrospectiva da elaboração legislativa demonstraria que o destaque não teve a sua razão de ser na diferença dos significados de "saída" e "fornecimento" de mercadoria.

Com a autoridade de ex-membro das Comissões que projetaram a reforma tributária, o Dr. GILBERTO DE ULHÔA CANTO esclarece que o destaque do aludido inciso III deveu-se à circunstância de que, sendo o fornecimento de mercadorias uma operação mista, precisava ser expressamente definido como fato gerador, porque o Decreto-Lei n.º 406, de 1968, adotou, diante desse tipo de operação, uma postura diferente da assumida pelo Código Tributário Nacional (*ob. cit.*).

Como no fornecimento de alimentação e bebidas há uma operação complexa, compreendendo venda de produtos ou mercadorias e prestação de serviços, o que poderia gerar dúvida sobre se o imposto incidente seria o de Circulação de Mercadorias (ICM) ou o de

Serviços (ISS), o legislador houve por bem defini-lo expressamente no inciso III, afastando, assim, qualquer dúvida ou perplexidade quanto ao tributo devido.

Esta a razão da referência constante do inciso III do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 406/68, e não a de que "fornecimento" seria um *tertium genus*, em relação à "saída" (inciso I) e "entrada" (inciso II). Em verdade, "fornecimento de mercadoria" é espécie do gênero "saída de mercadoria".

Assim entendido, resta analisar a questão suscitada pela douta Curadoria de Fazenda Pública, às fls. 86/92, no sentido de que há uma dupla impossibilidade de se usar a base de cálculo de "saída de mercadorias" para os casos de "fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes".

Sustenta o ilustre signatário daquele parecer que não se pode cobrar ICM sobre o preço dos serviços prestados pelos restaurantes, os quais sempre acompanham o fornecimento de alimentação, e que não se pode conceder à autoridade administrativa, sem previsão em lei, a facilidade de distinguir os valores do fornecimento dos valores dos serviços que o acompanham, para o efeito de calcular o ICM somente sobre o primeiro.

Sem embargo da elegância com que foi abordado o tema, ao ver da Câmara, não existe impossibilidade para fixação do imposto.

Com efeito, com a finalidade de definir qual o imposto devido em casos de operações mistas e compostas, o legislador aditou ao Decreto-Lei n.º 406, de 1968, uma lista de serviços, abrangendo, em sessenta e seis itens, as mais variadas atividades.

Com o advento do Decreto-Lei n.º 834, de 1969, o § 2.º do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68 ficou assim redigido: "O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias".

Examinando-se esse dispositivo, em consonância com a regra do § 1.º, que permaneceu inalterado, verifica-se que quatro hipóteses podem ocorrer: a) tributação exclusiva do ISS, ainda que o serviço, expressamente previsto na lista, venha a ser prestado com o fornecimento necessário de mercadorias; b) tributação exclusiva do ICM, sempre que haja fornecimento de mercadorias com prestação de serviços que não constem da lista; c) tributação pelo ISS dos serviços e pelo ICM de fornecimento de mercadorias, quando a operação não seja mista e sim composta, *i. e.*, quando a prestação de serviços independe do fornecimento de materiais (*ex.:* diversões em casas de espetáculos, jogos ou danças, com eventual venda de bebidas, cigarros e comestíveis); d) tributação pelo ICM e pelo ISS, das mercadorias e serviços quando constar, da própria lista, disposição nesse sentido.

Como observa o Dr. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "Seria admitir um grave desvio do sistema supor que o § 2.º do art. 8.º do

Decreto-Lei n.º 406/68, depois de modificado pelo Decreto-Lei n.º 834/69, tivesse passado a submeter o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista ao ICM calculado apenas sobre o valor das mercadorias fornecidas. Na verdade, se tivesse esse sentido, a norma estaria fugindo à orientação que prevaleceu de modo geral, e que consistiu em autorizar a cobrança de um só dos dois impostos, em cada série de operações mistas; a escolha da prevalência do ISS para os casos de serviços mencionados na lista foi rigorosamente lógica face à circunstância mesma da criação de uma lista e só do ICM sobre as operações nela não contempladas, pois é de supor-se que, por esta omissão, estivesse evidenciado o propósito do legislador complementar de não classificar tais atividades como apresentando preponderância de serviço sobre fornecimento de coisas" (*op. cit.*).

Desse entendimento, o ínclito parecerista e ex-membro das Comissões de Projeto da Reforma Tributária chega à seguinte síntese: "Do exposto, resulta que o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares, definido que foi como operação sujeita ao ICM no próprio texto dos Decretos-Leis n.º 406/68 e 834/69, é óbvio que somente este tributo poderá incidir, conforme disposto nas regras delimitadoras das competências estadual e municipal. Não figurando na lista de serviços — como de resto não poderia figurar — uma vez que foi nominalmente descrita como operação tributável pelo ICM — não poderia ficar sujeita ao ISS. E não havendo exceção taxativa que o tenha submetido à taxação pelo ICM apenas sobre o valor das mercadorias fornecidas, prevalece a regra geral da incidência sobre o valor da operação" (*idem*).

Como visto, não há razão alguma para se considerar "impossível" a utilização da base de cálculo de "saída de mercadorias" para os casos de "fornecimento de alimentação e bebidas".

De todo o exposto, conclui-se que, entendendo-se, como aqui se fez, que a expressão "fornecimento" está compreendida na de "saída" e estando referido no art. 14 do Decreto-Lei n.º 5, de 1975, que "A base de cálculo do imposto é: I — o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria", dúvida não pode haver de que há base legal para o cálculo do imposto.

Com esses fundamentos, dá-se provimento ao recurso e, em consequência, denega-se a segurança.

Rio de Janeiro, 29 de abril de 1986.

Des. Barbosa Moreira
Presidente e Revisor

Des. Narcizo Pinto
Relator

Comentário ao Acórdão na Apelação Cível N.º 40.914/85-RJ

Eleusa de Magalhães Garcia

Procuradora do Estado do Rio de Janeiro

O acórdão relatado pelo ilustre Desembargador NARCIZO PINTO abre oportunidade a que seja trazida à luz controvérsia hoje existente entre decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e o Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito à necessidade de lei estadual fixadora da base do cálculo especial, para as operações de fornecimento de alimentação e bebidas realizadas por bares, restaurantes e similares.

Em reiterados pronunciamentos, o mais alto Tribunal do país posicionou-se no sentido da impossibilidade da cobrança do imposto sobre Circulação de Mercadorias nas aludidas operações, como por exemplo, no R.E. n.º 100.563, publicado na *RTJ*, v. 109, pp. 1.211 a 1.216; R.E. n.º 99.410-SP, publicado na *RTJ*, v. 114, pp. 696 a 703; R.E. n.º 104.601, publicado na *RTJ*, v. 115, pp. 368 a 371 e R.E. n.º 106.048-4-SP, publicado no *DJ* de 06-12-85, contrapondo-se à adoção, pelos Estados, da base de cálculo genérica, ou seja, o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, a qual, no Estado do Rio de Janeiro, encontra-se prevista no art. 14, do Decreto-Lei n.º 5/75 (Código Tributário Estadual).

A questão da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre as operações de fornecimento de alimentação e bebidas realizadas por bares, restaurantes e similares, resta pacificada, após a inclusão do verbete n.º 574, na Súmula do STF, cujo texto é o seguinte:

"Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimentos similares",

pois, no Estado do Rio de Janeiro há lei instituidora do tributo (art. 4.º, III, do D-L 5/75, Código Tributário Estadual).

Em outra oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Representação de Inconstitucionalidade n.º 1.186-1, deu ênfase à Súmula 574, considerando legítima a cobrança do ICM nas antes referidas operações, praticadas por sociedades civis de fins não econômicos, que pratiquem, com habitualidade, vendas de mercadorias para esse fim adquiridas, realçando a indispensabilidade da insti-