

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-

tuição do tributo e da definição do fato gerador pela lei estadual, em consonância com disposto no art. 97, I e III, do Código Tributário Nacional.

Transposto, na jurisprudência, o óbice da impositividade do ICM, nas operações em tela, face à definição do fato gerador no Decreto-Lei n.º 406/68 (art. 1.º, III) e Decreto-Lei n.º 5/75 (Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, art. 4.º, III), impôs-se a necessidade de sustentar o Estado a legitimidade da adoção da base de cálculo utilizada para as operações de circulação de mercadorias, em geral, consistente, como já se disse, no valor da operação de que decorrer a saída.

É que o Supremo Tribunal Federal, não obstante haver enquadrado corretamente o fato gerador do imposto, segundo o art. 1.º, III, do Decreto-Lei n.º 406/68, quedou-se à tese da especificidade da base impositiva, sob o argumento de que o fornecimento em questão não implica em efetiva saída (*vide* voto do Min. SOARES MUÑOZ, proferido no julgamento do R.E. n.º 100.563-SP, *in* RTJ, v. 109, p. 1.211).

Por outro lado, a constatação da existência de prestação de serviço, embutida na operação de fornecimento de alimentação e bebidas pelos estabelecimentos antes referidos, conduziu o Pretório Excelso a repelir a inclusão dos valores correspondentes, na base do cálculo, sob o argumento de inexistência de lei estadual, fixando a base impositiva do tributo e distinguindo entre o fornecimento de mercadorias e a prestação do serviço.

Na decisão sob enfoque interpretou-se literalmente o parágrafo 2.º, do art. 8.º, do Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 834/69, que dispõe:

“§ 2.º — o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre Circulação de Mercadorias.”

Esse entendimento resultou na proibição da cobrança do imposto, em relação à hipótese sob julgamento, referente ao Estado de São Paulo.

Daí a importância da decisão proferida pela E. 5.ª Câmara Cível do TJRJ, trazida à colação, na qual enfrentaram os doutos julgadores a árdua tarefa de pesquisar o sentido das normas tributárias pertinentes, trazendo, ao mesmo tempo, subsídios críticos e doutrinários, ao adotarem o conceito de saída como fato econômico, aplicável às operações de fornecimento de alimentação e bebidas.

Há que se ressaltar, também, a detalhada análise da disposição contida no § 2.º, do art. 8.º, do Decreto-Lei n.º 406/68, após a modificação trazida pelo Decreto-Lei n.º 834/69, conduzindo os jul-

gadores a assentir no sentido da exclusividade da cobrança do ICM sobre o valor da operação (nela incluídos os serviços), face ao critério da prevalência perfilhado naquela legislação.

A decisão sob comentário veio reforçar as alegações e razões deduzidas em Juízo pelo Estado, não só no que tange à exata adequação da base do cálculo genérico, com a saída (econômica), ocorrida por ocasião do fornecimento de alimentação e bebidas, como ainda, especialmente, na parte em que explicitou a adoção, pelos Decretos-Leis, do critério de prevalência, para fins de tributação somente pelo ICM, ainda que a operação envolva duas modalidades de fatos econômicos.

Não cabe, neste breve comentário, discutir o acertamento, ou não, do critério da prevalência, pelos Decretos-Leis antes referidos, posto que *legem habemus* e tratam-se de normas gerais de direito financeiro, com força de lei complementar.

Salvo melhor juízo, tudo indica que o critério perfilhado na legislação, um dos suportes do decisório, atentou para a relação econômica subjacente nas operações em tela, considerando-as, para fins de tributação, como uma unidade, em que a presença de mais de um elemento conduz a um único resultado econômico.

Cumprido, finalmente, acentuar a necessidade de enfocarem os Tribunais o problema da exclusão dos serviços da base do cálculo nas operações de fornecimento de alimentação e bebidas, à luz do princípio da igualdade dos contribuintes, uma vez que dita exclusão importará em beneficiar aqueles estabelecimentos que ofereçam qualidade inferior de serviços, posto que intributáveis esses últimos, à falta de inclusão na Lista Anexa ao Decreto-Lei n.º 834/69.