WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE RESTAURANTE: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONFLITOS

RAFAEL NASCIMENTO DE CORDOVA

CAXIAS DO SUL - RIO GRANDE DO SUL

2010

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

RAFAEL NASCIMENTO DE CORDOVA

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE RESTAURANTE: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONFLITOS

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* TeleVirtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Magistério Superior, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

Orientador: Profª. Miranda Ramalho Cagnone

CAXIAS DO SUL – RIO GRANDE DO SUL

2010

O direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão.

Geraldo Ataliba.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por fim estudar a polêmica discussão criada na doutrina e na jurisprudência acerca da incidência do ISS ou do ICMS nos chamados serviços de restaurante. Para tanto, divide-se o trabalho da seguinte forma: verificaremos qual a importância do fato gerador para definir a natureza jurídica da obrigação tributária a que der origem, bem como qual é a natureza jurídica dos serviços de restaurante; em seguida, estudaremos as hipóteses de incidência do ISS e do ICMS sob o enfoque do Direito Tributário Constitucional, ou seja, quais são os casos em que a Constituição Federal expressamente permitiu a possibilidade de tributação desses impostos; por fim, tendo em vista a competência delimitada pela Constituição da República Federativa do Brasil, verificaremos se a Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça apresenta algum vício de legalidade ou inconstitucionalidade.

Palavras-chave:
Serviços de restaurante, Natureza jurídica, ISS, ICMS, Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This monograph is intended to study the controversial discussion on established doctrine and case law regarding the effect of ISS or the ICMS on so-called restaurant services. For this, the work is divided as follows: we will check how important is the fact generator to define the legal nature of the tax liability to which it involves, and what is the legal nature of the restaurant services; then we will study the hypothesis incidence of the ICMS and ISS from the standpoint of Constitutional Tax Law, i.e. what are the cases which the Constitution expressly allowed for the possibility of taxation on those taxes; finally, in view of the competence defined by the Brazilian Federal Constitution, we'll verify if the Summary 163 of the Superior Court of Justice has an addiction of legality or constitutionality.

Key words:
Restaurant services; Legal nature; ISS; ICMS; vice of unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 07

CAPÍTULO 1 10
DO FATO GERADOR E DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS DE RESTAURANTE
1.1 Disposições introdutórias acerca do fato gerador 10
1.2 Da natureza jurídica dos serviços de restaurante 12
1.2.1 Das obrigações de dar e de fazer 13

CAPÍTULO 2 18
DO ISS E DO ICMS
2.1 Do ISS 19
2.1.1 A polêmica que envolve a Lei Complementar 116/2003 20
2.2 Do ICMS 25
2.2.1 Circulação de mercadoria 27
2.2.2 Serviços de transporte interestadual e intermunicipal 28
2.2.3 Serviços de comunicação 29

CAPÍTULO 3 32
DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA 163 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
3.1 Do critério material do ISS 33
3.2 Da suposta inconstitucionalidade da Súmula 163 do STJ 36
3.3 Da fragilidade da fundamentação nas decisões dos Tribunais Superiores

CONCLUSÃO 45

INTRODUÇÃO

A forma federativa de Estado tem origem nos Estados Unidos, datando de 1787. No Brasil, foi adotada, provisoriamente, com o advento do Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889. A confirmação desta forma federativa, todavia, só ocorreu com a primeira Constituição Republicana, de 1891, que assim previa em seu art. 1º: "a nação Brazileira adopta como fórma de governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpetua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brazil".

Trata-se de uma aliança entre os Estados, baseada na premissa de que os Estados-membros, ao ingressarem na federação, perdem sua soberania, mas preservam, entretanto, a autonomia política. Em outras palavras, a eleição da forma federativa de Estado consagra a ideia de igualdade entre os seus membros integrantes, principalmente no que diz respeito a sua autonomia e participação política.

Segundo a Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é "formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal" (art. 1º). Dispõe, ainda, que "a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos" (art. 18). Entende-se desses artigos que a Constituição desejou, expressamente, elencar as entidades que integram a estrutura federativa brasileira.

No tocante às implicações da adoção do Princípio Federativo, deve ser assegurada a cada ente político (i) a repartição de competências, (ii) a necessidade de que cada um deles tenha renda própria e (iii) o poder de auto-organização, a fim

de que cada ente político possa exercer, dentro dos limites impostos pela Constituição, as suas atribuições.

Isso quer dizer que a Constituição Federal faz uma rígida repartição de competências, gerando autonomia recíproca entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, cada qual será supremo em sua esfera de atuação, posto que todos extraem as competências da mesma norma: a Carta Política.

A partir destas disposições introdutórias acerca das consequências do Princípio Federativo no Direito Tributário e seus corolários, verificaremos ao longo deste trabalho dois impostos distintos de competência dos Municípios e dos Estados, respectivamente, o ISS e o ICMS, e quais as hipóteses de incidência sob o enfoque do Direito Tributário Constitucional.

Ocorre que mesmo diante de um dos sistemas tributários mais completos e complexos do mundo, ainda há casos de conflitos de competência – e não são poucos.

Apesar de expressa delimitação constitucional e regulamentação por meio de normas infraconstitucionais, foram criadas grandes discussões na doutrina e graves conflitos de competência entre as fazendas públicas estaduais e municipais no que diz respeito à incidência do ISS e do ICMS, nos chamados “serviços de restaurante”.

Tal discussão perdurou durante anos, até que o Superior Tribunal de Justiça finalmente editasse a Súmula 163 com a seguinte redação: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

Embora sumulada a questão, o assunto ainda provoca desconfiança por parte dos estudiosos do direito.

Em decorrência disso, pretende-se um estudo para verificar-se qual a natureza jurídica dos serviços de restaurante, qual o campo de incidência do ISS e do ICMS e, consequentemente, qual deveria ser a tributação aplicável ao caso. Objetiva-se averiguar se há ou não alguma ilegalidade - ou até mesmo inconstitucionalidade - na decisão pacificada pelo Superior Tribunal.

Em razão da divergência na doutrina, acredita-se ser pertinente a elaboração do presente estudo, o qual objetiva atingir um resultado de relevância

principalmente pela importância social, já que as conclusões obtidas por meio deste trabalho poderiam trazer diversas implicações no campo prático.

O presente trabalho terá como metodologia a revisão bibliográfica tradicional, a partir da doutrina existente, e a jurisprudência pátria. Os métodos de abordagem serão o dedutivo, pelo qual se pressupõe que existam verdades gerais consolidadas e que servem de embasamento para novas inovações, e o método hipotético-dedutivo, que é aquele no qual serão criadas hipóteses e confrontadas com os fatos jurídicos, a fim de verificar quais premissas poderão vir a ser confirmadas.

1 DO FATO GERADOR E DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS DE RESTAURANTE

Antes de estudarmos objetivamente os chamados serviços de restaurante, devemos fazer uma breve digressão sobre os aspectos que definem a natureza jurídica dos tributos conforme o art. 4º do Código Tributário Nacional, a fim de facilitar nossa compreensão.

1.1 Disposições introdutórias acerca do fato gerador

Conforme preconiza nosso Código Tributário Nacional - CTN, "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação" (art. 4º).

O CTN define o fato gerador da obrigação principal em seu artigo 114: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

Extrai-se dessa norma que o fato gerador de uma obrigação é o que faz surgir a obrigação.[1]

Eduardo Sabbag, citando Geraldo Ataliba, nos diz que fato gerador "é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede".[2]

Para Sabbag, o fato gerador

---

[1] Nesse sentido, Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino, na obra Manual de Direito Tributário. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

[2] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

> caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de 'fato'. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o *fato gerador* ou *fato jurígeno*.
> É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o *fenômeno da subsunção*.[3]

Ainda, segundo o art. 4º da Lei Tributária, são irrelevantes para qualificar o fato gerador "a denominação e demais características formais adotadas pela lei", bem como a "destinação legal do produto da sua arrecadação" (incisos I e II, respectivamente).

A denominação do tributo não deve ser levada em conta, eis que o importante na definição é, na verdade, a essência do tributo, e não o *nomen iuris* dado pelo legislador infraconstitucional. Nessa linha de raciocínio, Leandro Paulsen adverte que "do contrário, estaríamos sujeitos a violações das limitações do poder de tributar, que constituem garantias dos indivíduos ou, de outro lado, a considerar inconstitucional exercício, em verdade, regular de competência tributária".[4]

Oportunas as palavras de Geraldo Ataliba a respeito da utilização dos nomes dos institutos jurídicos:

> os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador atende essa recomendação, ou por não ser um especialista, ou por malícia – no intuito de subtrair-se a exigências constitucionais – e adota terminologia errada ou equivocada.[5]

Devemos ressaltar, ainda, a inteligência do art. 4º, I, do Código Tributário Nacional. Paulo de Barros Carvalho elogia o legislador e afirma ser o dispositivo de

> uma extraordinária lucidez, ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra. Os nomes com que venha a designar prestações pecuniárias que se enquadrem na definição do art. 3° do Código Tributário Nacional hão de ser recebidos pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das imperfeições da comunicação cotidiana, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões.[6]

---

[3] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

[4] PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2009.

[5] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

[6] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Finalizando o estudo sobre o inciso I, a jurisprudência de nossos tribunais corrobora o mencionado: "(...) 1. Não importa o *nomen iuris* destinado a esta ou aquela exação cobrada pelo Estado; o que dirá se a exação é ou não tributo será o regime legal que a instituiu e a mantém. (...)"[7]

Em relação ao inciso II, o CTN é objetivo: o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para fins de caracterização da natureza jurídica do tributo.

Embora haja previsão legal expressa em relação à insignificância do destino da arrecadação, Luís Eduardo Schoueri, citado por Leandro Paulsen, mostra-nos que, hoje, a "destinação legal" do produto da arrecadação é importantíssima para identificação de certas espécies tributárias, como, por exemplo, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Vejamos:

> Aquele conceito, que existe em matéria tributária, de que é irrelevante a destinação (art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, agora é negado. Negamos tal conceito ao dizer que o destino é extremamente relevante: a destinação dos recursos é fundamental para saber-se o que é um serviço técnico, até onde vai a referibilidade. Mas não a destinação fática, e sim a destinação legal, que é muito importante. (...).[8]

Mesmo que haja discussão acerca do inciso II do art. 4º do diploma tributário, não entraremos no mérito da questão, pois, *a priori*, não haverá qualquer influência no presente trabalho.

1.2 Da natureza jurídica dos serviços de restaurante

A tributação dos serviços de restaurante despertou grandes discussões e polêmicas na doutrina e na jurisprudência, principalmente com o advento do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

---

[7] BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Conflito de competência n. 1999.04.01.011626-2, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Tania Escobar, 22/03/01.

[8] PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2009.

Conforme o art. 1º do Decreto-Lei 406/68:[9]

> Art 1º O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:
> (...)
> III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.
> (...)

Utilizaremos, aqui, a definição trazida pelo inc. III do art. 1º do Decreto-Lei 406/68 como definição para o conceito "serviços de restaurante".

Acerca do dispositivo legal citado, Márcio Adriano Anselmo tece importantes comentários em artigo bastante elucidativo, alertando-nos de que

> a doutrina passou a discutir a sua validade, em razão da natureza do serviço tratar-se de uma obrigação de fazer, e não de uma obrigação de dar, fato pelo qual haveria a subsunção dos conceitos dos eventos tributários ao conceito do critério material do imposto sobre serviços.
> Instaurou-se um conflito de competências entre as fazendas públicas estaduais e municipais, dizendo-se competentes para tributar o evento de fornecer alimentação, bebidas e outras mercadorias (...). [10]

A fim de averiguarmos a procedência desses argumentos trazidos pela doutrina quanto aos serviços de restaurante, façamos um breve estudo sobre as obrigações de dar e de fazer, com o intuito de verificar a natureza jurídica desses serviços. Feito isso, poderemos especificar com maior precisão a natureza jurídica dos tributos passíveis de incidência no referido caso.

1.2.1 Das obrigações de dar e de fazer

As obrigações positivas podem ser divididas em prestações de coisas (dar) ou de fatos (fazer).

A obrigação de dar, segundo Sílvio de Salvo Venosa, "é aquela em que o devedor compromete-se a entregar uma coisa móvel ou imóvel ao credor, quer para

---

[9] O Decreto-Lei 406/68 continua vigorando até os dias de hoje, ressalvadas as diversas revogações supervenientes e acréscimos advindos de leis posteriores,

[10] ANSELMO, Márcio Adriano. *Serviços de restaurante: competência tributária e conflitos*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7231>. Acesso em 10.08.2010.

constituir novo direito, quer para restituir a mesma coisa a seu titular".[11]

Para Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho,

> as obrigações de dar, que têm por objeto *prestações de coisas*, consistem na atividade de dar (transferindo-se a propriedade), entregar (transferindo-se a posse ou a detenção da coisa) ou restituir (quando o credor recupera a posse ou a detenção da coisa entregue ao devedor).[12]

Já a obrigação de fazer, segundo Maria Helena Diniz, "é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiros, em benefício do credor ou de terceira pessoa".[13]

A diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer é feita de modo claro por Aires F. Barreto. Segundo o professor:

> a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de alguma coisa até então inexistente. Consistem num serviço a ser prestado pelo devedor (entre eles a produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial). Nas obrigações de fazer, segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o fazimento anterior, objeto precípuo do contrato (enquanto o "entregar" a coisa feita é mera consequência).[14]

No mesmo sentido, Washington de Barros Monteiro distingue da seguinte forma:

> o *substractum* da diferenciação está em diferenciar se o dar é ou não conseqüência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário a

---

[11] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

[12] GAGLIANO, Pablo Stolze, PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: obrigações*. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

[13] DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: direito das coisas*. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

[14] BARRETO, Aires F. ISS – por não constituir serviço, a garantia de crédito (ou prestação de garantia) não pode ser incluída na base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 162, março de 2009, p. 82.

> de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.[15]

Orlando Gomes salienta que

> nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.[16]

Não resta dúvida, portanto, que os serviços de restaurante consistem em obrigações de fazer. Afinal, quando uma pessoa dirige-se a um restaurante, ela não quer comprar alimentos, bebidas ou outras mercadorias específicas, mas sim deseja que o estabelecimento lhe proporcione todo o preparo destes e sirva-lhe de maneira eficiente.

Sacha Calmon Navarro Coêlho utiliza exemplo semelhante, mostrando-nos o exemplo das oficinas que consertam carros, caminhões, tratores, geladeiras, televisores ou outras máquinas em geral. O mestre tributarista chama tais atividades de *atividades mistas*, pois envolvem serviços (obrigações de fazer) e fornecimento de peças. Finaliza afirmando que o dar a peça é acessório e que o prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço desejado, mas a consertar a máquina, o que abrangeria implicitamente a utilização da peça.[17]

O mesmo autor cita, ainda, o caso dos serviços de restaurante. *In verbis:*

> o mesmo se pode dizer do fornecimento de comida e bebidas em restaurantes, bares e similares. O usuário não contrata a compra de uma garrafa de *whisky*, de carnes, legumes e iguarias. Propõe ao prestador de serviços que lhe sirva uma dose de bebida, em copo adequado, com gelo ou soda, e um prato preparado com esmero e sabor. Contrata serviço (*facere*) e não uma venda (*dare*).[18]

---

[15] MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil – Direito das obrigações*, *1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 1967.

[16] GOMES, Orlando. *Obrigações.* Rio de Janeiro: Forense, 1961.

[17] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

[18] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

A distinção feita entre os referidos institutos jurídicos do direito civil mostra-se de fundamental importância no presente estudo, em razão dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Vejamo-los:

> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
>
> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Eduardo Sabbag elucida a redação do artigo 109, do CTN, da seguinte forma: "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo, do alcance de seus institutos, conceitos e formas do próprio direito privado, mas não para definição dos efeitos tributários com ele relacionados".[19]

Assim, interpretando os artigos de forma conjunta, podemos afirmar que os conceitos utilizados e definidos pelos outros ramos do direito devem ser observados pela legislação tributária com o intuito de manter a clareza das definições já conhecidas e utilizadas pelos doutrinadores. Ressalte-se que não poderia ser diferente, sob pena de se causar grave insegurança jurídica.

Finalizamos essa parte do estudo citando o conceito de "serviço", de Pontes de Miranda. Para ele, serviço é "qualquer prestação de fazer", já que "servir é prestar atividade a outrem", é "prestar qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços". Conclui, ainda, afirmando que "trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação".[20]

Logo, sendo os serviços de restaurante, obrigação de fazer – conforme já estudado e demonstrado – e se enquadrando no conceito de "serviços" – definido e utilizado pelo Direito Civil –, devem ser considerados para fins de tributação sua natureza jurídica de serviços, contrariando assim a previsão legal acima mencionada (artigo 1º do DL 406/68).

---

[19] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

[20] MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, t. XLVII. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

Vejamos, agora, a delimitação constitucional do Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS - e do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 156, III, e art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, respectivamente).

2 DO ISS E DO ICMS

O CTN divide os impostos em quatro grupos. O ISS e o ICMS estão dispostos nos impostos sobre a produção e a circulação (conforme adequação feita em razão do advento da Constituição Federal de 1988).[21]

Estando assim dispostos no mesmo grupo, muitas vezes despertam dúvidas quando a incidência de um ou outro imposto. Ocorre, todavia, que a insegurança jurídica na identificação do fato gerador reside, muitas vezes, na confusão conceitual.

Kiyoshi Harada aponta uma forma de distinção clássica entre o ISS e o ICMS. Para o autor, "o ICMS incide sobre a circulação de bens corpóreos e o ISS sobre a circulação de bens incorpóreos". Indica ser insuficiente tal critério citando o exemplo da energia elétrica, que, "por determinação constitucional, está sujeita ao ICMS".[22]

Kiyoshi Harada cita, ainda, as distinções a serem feitas a partir da espécie de obrigação (obrigações de dar e de fazer). Dessa forma,

> O ISS só pode incidir sobre a prestação de serviço, assim entendida o produto do esforço humano que se apresente sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade.

---

[21] Os quatro grupos são apontados por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, na obra *Manual de Direito Tributário*. São eles: 1) impostos sobre o comercio exterior; 2) impostos sobre o patrimônio e a renda; 3) impostos sobre a produção e a circulação e; 4) impostos especiais. Destacam os autores que esta classificação tem perdido relevância para o estudo do Direito Tributário, em decorrência da promulgação da Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.

[22] HARADA, Kiyoshi. *Fatos geradores confrontantes. Industrialização por encomenda: ISS ou ICMS/IPI?* Disponível no site: < http://www.fiesp.com.br/irs/conjur/pdf/transparencias_reuniao_conjur_28_06_10_ _kiyoshi_harada_fatos_geradores_confrontantes.pdf>, em 10 de setembro de 2010.

> O ICMS incide sobre a circulação de bens corpóreos e incorpóreos, mas que expressa uma obrigação de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente.[23]

Partindo desse pressuposto, vejamos agora as características principais do ISS e do ICMS, sobretudo do ponto de vista constitucional.

2.1 Do ISS

O ISS está previsto no artigo 156, III, da Constituição da República Federativa do Brasil, e na Lei Complementar 116/03.

Trata-se de imposto de competência dos municípios. *In verbis*:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)

Historicamente, o ISS tem seu advento na reforma fiscal francesa (1954), que instituiu a *taxe sur les prestations services*. No Brasil, veio substituir o Imposto sobre Indústrias e profissões (IPP), com a Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional 18/65.

Ainda hoje, o sujeito passivo do ISS é o prestador de serviço, seja ele empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Em relação ao fato gerador do ISS, é a prestação de serviço, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, devendo ser observada a Lei Complementar do Congresso Nacional, principalmente no que diz respeito à lista de serviços anexa. Em havendo previsão na Lei Complementar 116/03, poderão os municípios instituir o ISS, descrevendo seu fato gerador em lei ordinária municipal.

---

[23] HARADA, Kiyoshi. *Fatos geradores confrontantes. Industrializacao por encomenda: ISS ou ICMS/IPI? Disponivel no site:* < http://www.fiesp.com.br/irs/conjur/pdf/transparencias_reuniao_conjur_28_06_10_ _kiyoshi_harada_fatos_geradores_confrontantes.pdf>, em 10 de setembro de 2010.

Conforme dispõe a Constituição Federal, estão sujeitos ao ISS os "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, (...)".[24]

Fazendo menção, aqui, ao disposto no capítulo anterior, quando afirmamos que, à luz dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional[25], a interpretação da definição, o conteúdo e o alcance de institutos do direito privado, não podem ser alterados pela lei tributária, sob pena de causar grave insegurança jurídica, a prestação de serviços deve ser disciplinada pelo Código Civil brasileiro.

Segundo Sabbag, serviços

> são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. São definidos por lei complementar, à luz de expressa disposição constitucional, que deverá excluir do âmbito do ISS (competência municipal) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações afetos ao ICMS (de competência estadual, conforme o art. 155, II,da CF).

Extrai-se desse raciocínio que toda prestação de serviço que não envolva transposta interestadual ou intermunicipal e os serviços de comunicações deve ser tributada pelo ISS. É o que determina a Constituição Federal.

Mais uma vez fazemos menção ao princípio federativo adotado no Brasil. A Constituição Federal divide as competências tributárias entre os entes políticos, e estes não poderão exercê-las além da expressa previsão.

2.1.1 A polêmica que envolve a Lei Complementar 116/2003

O Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza (hoje parcialmente revogado pela Lei Complementar 116/03), em seu artigo 8º, dispunha que o fato

---

[24] Lembramos que, segundo a Constituição Federal, incidirá o ICMS nas "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação".

[25] BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 17 de agosto de 2010. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

gerador do ISS era a prestação de serviço prevista em lei específica. A Lei Complementar 116/03 repete essa previsão. Vejamos:

> Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador **a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo**, de serviço constante da lista anexa.
> § 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria. (Decreto-Lei 406/1968)

> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a **prestação de serviços** constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador**. (Lei Complementar 116/2003)

A Lei Complementar 116/03 não pode distorcer o conceito de "serviços". Deve restringir-se ao emprego da expressão dado pelo Direito Privado.

Para Marcio Adriano Anselmo,

> o alcance da expressão "definidos em lei complementar" pode ser considerado hoje uma das grandes questões no estudo do Imposto Sobre Serviços, em que a doutrina de divide em duas correntes, uma, que defende uma interpretação literal do texto do direito, integrada por Baleeiro (1972), Martins (2003), Machado (2003) e Martins (2004) entendendo pela taxatividade da lista de serviços, de forma que somente poderiam ser tributados pelo ISS os serviços descritos na lei complementar que introduzisse tal lista no mundo jurídico, e outra, cujos expoentes são Ataliba (1969) e Borges (1965), Justen Filho (1985), Carrazza (1991), Barreto (2003) e Chiesa (2001), dentre outros, que defende, mediante uma interpretação sistemática, o caráter exemplificativo da lista, de forma que os Municípios poderiam instituir a cobrança do ISS sobre qualquer prestação de serviços, excluídos os de competência de outros entes.[26]

Alerta o autor, citando Geraldo Ataliba, que "a questão da taxatividade da lista de serviços deve ser interpretada de forma a não violar a autonomia municipal, decorrência direta do princípio federativo".[27]

Sabbag afirma que "a Lei Complementar, em vez de dar uma definição teórica de *serviços*, optou por disciplinar uma Lista de Serviços tributáveis pelo ISS e

---

[26] ANSELMO. Marcio Adriano. Critério Material do ISS: conteúdo semântico da expressão "definidos em Lei Complementar". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 64, setembro/outubro, 2005.

[27] ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*. v. 81. São Paulo, p. 172/181, 1987.

que a “lista contém relação taxatividade de serviços sujeitos ao ISS”, embora admita interpretação analógica. Nesse sentido:

> CARTOES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENCA. A ELE ESTAO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N..... 834/69, ART.3, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART.24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 E **TAXATIVA**, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO **COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALOGICA**. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.[28] (*g.a.*)

> RECURSO ESPECIAL. TRIBUTARIO. ISS. LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. A LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DOS SERVIÇOS TRIBUTAVEIS DEVE ATER-SE AO ROL DA LEGISLAÇÃO NACIONAL, A TEOR DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA DE 1969. IMPERATIVO DO PRINCIPIO QUE IMPÕE O NUMERUS CLAUSUS. **ADMISSIVEL A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA E ANALOGICA. VEDADA, POREM, A ANALOGIA**. AQUELAS RESPEITAM OS MARCOS NORMATIVOS. A ULTIMA ACRESCENTA FATOS NOVOS.[29] (*g.a.*)

Com a devida vênia, entendemos não ser adequado esse tipo de interpretação. Aqui, reforçamos o entendimento de que a lista da Lei Complementar 116/03 deveria ser exemplificativa. Assim entendemos porque a Constituição Federal foi clara – e expressa - ao atribuir aos Municípios a tributação dos serviços de qualquer natureza, deles somente excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação. Lembramos, mais uma vez, que o princípio federativo garante a cada ente político a capacidade de legislar sobre qualquer assunto que a Constituição lhe tenha atribuído competência. Dessa forma, é vedado ao legislador limitar o campo de tributação dos Municípios ou ampliar a matéria tributável pelos Estados.

José Eduardo Soares de Melo cita a controvérsia e aponta a lista de serviços anexas à Lei Complementar como sua causa. Segundo o autor,

> "A definição de serviços em listas contidas em leis complementares tem sido causa de acirrada controvérsia, revelando-se o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) x outorga de competência ao legislador nacional para estipular os serviços que podem ser tributáveis

---

[28] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 75.952/SP. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgado em 29/10/1973; publicado em 02/10/1974.

[29] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.837/SP. Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro. Julgado em 15/08/1990; publicado 10/09/1990.

(ISS)".[30]

De há muito é assente a jurisprudência[31] sobre a taxatividade da lista de serviços. Isso provoca, contudo, o denominado "problema federativo vertical". Citamos como embasamento para a tese aqui defendida o entendimento de Sacha Calmon, que, após citar diversos exemplos de "operações mistas" [32], afirma que

> por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em "serviços definidos em lei complementar", não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria meta, tão-somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).
> Nesse caso, conviria que a lista fosse *exemplificativa* (*numerus apertus*) para evitar o defeito de *restringir*, contra a Constituição, a competência do município.[33]

Diante desses argumentos, entendemos que uma lista taxativa, que imponha arbitrariamente a competência legislativa aos Municípios, por meio de Lei Complementar, é inconstitucional, já que essa espécie normativa não tem esse objetivo no Direito Tributário. Permitir que o Congresso Nacional limite a competência tributaria de uma das pessoas políticas, contrariando a Constituição, é incabível.

Nas palavras de Fischer,

> em momento algum podemos admitir que um ente federativo detenha o poder de amesquinhar a autonomia financeira de outro membro da federação. Se é certo que a federação não é um conceito lógico-jurídico, mas, sim, um conceito jurídico-positivo, não menos certo que sua acomodação em um ordenamento jurídico deve resguardar um núcleo normativo mínimo, a autonomia dos entes federativos.[34]

---

30 MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos teóricos e práticos.* 3ª. Ed. atual. conforme a Lei complementar nº 116/2003. São Paulo: Dialética, 2003.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 361.829. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 02/03/2010; publicado em 19/03/2010.

32 Já nos referimos neste trabalho ao que Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma ser "operações mistas", quando explicamos a natureza jurídica dos serviços de restaurante e vimos a diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer.

33 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

34 FISCHER, Otávio Campos. Duas considerações sobre o ISS e a LC 116/2003: A "inexistência" de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos "serviços congêneres". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 53, p. 119-129, nov./dez. 2003.

Chiesa complementa o raciocínio da seguinte forma:

> o Congresso Nacional, mesmo na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, não é totalmente livre para legislar sobre matéria tributaria, deve ater-se aos rígidos limites demarcados na Constituição Federal. Assim, não pode pretender, a título de editar normas gerais sobre a instituição e a cobrança do imposto sobre serviços – ISS, mitigar nem ampliar a competência atribuída aos municípios, como ocorreu com a edição da Lei Complementar 116/2003, que dentre outras irregularidades, tencionou definir o fato gerador do ISS, autorizando os municípios a tributar situações que não se caracterizam, nos termos da Constituição Federal, como prestações de serviços.[35]

Embora seja a Constituição da República Federativa do Brasil bastante clara ao limitar a competência legislativa do ISS (*serviços de qualquer natureza*) e do ICMS (*circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*), a posição do Supremo Tribunal Federal é diversa, entendendo por lícita a limitação da competência tributária dos Municípios pela Lei Complementar 116/2003 e pelo Congresso Nacional. A jurisprudência sedimentou-se nesse sentido:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.[36]

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68. LEI COMPLEMENTAR 56/87. TAXATIVIDADE DA LISTA. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO. RESERVA DE PLENÁRIO. OFENSA AOS ARTIGOS 480 E 481, DO CPC. SÚMULA VINCULANTE 10/STF.[37]

---

[35] CHIESA, Clélio. *ISS – o velho problema da função da lei complementar na regulamentação do imposto sobre serviços*. Disponível em: <www.chiesa.com.br>.

[36] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 361.829/RJ. Relator: Carlos Velloso. Julgado em 13/12/2005; publicado em 24/02/2006.

[37] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 976.549/SP. Relator: Luiz Fux. Julgado em 23/03/2010; publicado 12/05/2010.

Tendo feito os comentários necessários acerca do Imposto sobre serviços de qualquer natureza, passemos ao estudo do ICMS, a fim de entendermos, com mais clareza, a sua natureza jurídica.

2.2 Do ICMS

Analisando-se as Constituições Federais do Brasil, após a proclamação da República, verificamos o ICMS sob diversas formas.

Na Constituição de 1934, verificamos que os Estados poderiam instituir impostos sobre "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual". Nasceu, aqui, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Francisco de Souza Brasil nos mostra que o IVC permaneceu nas Constituições seguintes à de 1934, estando presente na Constituição de 1937 (art. 23, I, "*d*") e na Constituição de 1946 (art. 19, IV), sempre como imposto de competência dos Estados-membros.[38]

Em 1965, foi instituída a reforma tributária por meio da Emenda Constitucional 18, a qual deu maior detalhamento do sistema constitucional tributário à Constituição vigente, aproximando-a do sistema hoje vigente.

Hoje, segundo Sabbag, o ICMS é tributo que recebeu grande tratamento constitucional (art. 155, §2º, I a XII, CRFB) e é regulamentado pela Lei Complementar 87/96 – que substituiu o Decreto-lei 406/68 e o Convênio ICMS 66/88.[39]

O art. 155 da Constituição Federal estabelece o ICMS como sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. *In verbis*:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

---

[38] BRASIL, Francisco de Souza. *O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

[39] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

Percebemos, assim, que o ICMS é imposto de competência estadual e distrital, podendo ambos os entes políticos instituí-los mediante lei ordinária.

Ressaltamos, todavia, que a União também poderá criar o imposto em duas hipóteses. É o que nos ensina Roque Antonio Carrazza[40], citando os artigos 147[41] e 154, II,[42] da Constituição Federal. Lembramos que se trata de medida excepcional no ordenamento jurídico e que, hoje, não ocorre na prática, posto não existirem Territórios Federais (competência da União para instituir impostos estaduais em Territórios) ou conflitos armados que justifiquem a instituição de impostos extraordinários com este fato gerador.

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Trata-se de disposição expressa da Constituição Federal (art. 155, II).

Doutrinadores costumam apontar uma pluralidade de impostos definidos pelo inciso II do art. 155 da Constituição Federal. Carrazza, por exemplo, aponta cinco espécies, quais sejam: *a)* o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e municipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos, gasosos e de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre a extração, circulação,distribuição ou consumo de minerais.[43] Sabbag, por sua vez, resume as possibilidades de fato gerador do ICMS em três: *a)* na circulação de mercadorias; *b)* na prestação de serviço de transporte; *c)* na prestação de serviço de

---

40 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

41 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

42 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação

43 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

comunicação.[44]

Vejamos cada uma das possibilidades seguindo o entendimento de Eduardo Sabbag.

2.2.1 Circulação de mercadoria

Da leitura do inc. II, do art. 155, da CF, verifica-se que os Estados e o Distrito Federal receberam competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Ressaltamos que os termos empregados no referido artigo devem ser interpretados de forma conjunta, e não de maneira dissociada.

Em relação à *circulação*, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino ensinam que

> (...) circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). Esse fenômeno é que importa, no plano do ICMS. Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá circulação, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação é titular de direito de dono e os transfere totalmente ou parcialmente (pela operação) a outrem. Assim, aquele que – tendo sido parte na operação – transferiu a outrem direitos de dono, promoveu circulação (ao realizar a operação). Por direitos de dono entendem-se os direitos inerentes à propriedade (basicamente a disposição da coisa).[45]

No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior tribunal de Justiça:

> TRIBUTÁRIO. ICMS. Saída física de mercadoria para filial da empresa. Não-incidência do tributo. Súmula 166, do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.[46]

---

44 SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

45 ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Núcleo de definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 25/26, 1983.

46 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 113.268/RS, 2ª Turma. Relator: Hélio Mosimman. Julgado em 03/02/1998.

Feitas essas colocações, indispensável analisar o contexto de *mercadoria*.

Para José Eduardo Soares de Melo,

> Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.[47]

Ainda sobre o termo *mercadoria*, Carrazza ensina que

> Temos, assim, que o conceito de mercadoria, no que diz com ICMS, há de ser entendido como em Direito Comercial. E, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio ("*in commercium*"), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil,que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdades das partes contratantes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício que é exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio que está à venda numa relojoaria. Mercadoria, enfim, é coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização.[48]

Em resumo, para a realização da subsunção do ICMS, é indispensável a análise conjunta dos termos *mercadoria* e *circulação*, sob pena de não se alcançar o objetivo visado pelo constituinte de 88.

2.2.2 Serviços de transporte interestadual e intermunicipal

A possibilidade de tributação do ICMS nos serviços de transporte interestadual e intermunicipal está prevista no art. 155, II, da Constituição Federal, que assim dispõe: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

---

[47] MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática.* 7ª Ed. Atualizada com a Emenda Constitucional n. 42/03. São Paulo: Dialética, 2004.

[48] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

Cumpre-nos elucidar, agora, a expressão “prestação de serviços”.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “prestação de serviços” é “aquela decorrente de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de Direito Privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.[49]

Carrazza, ao falar da hipótese de incidência da “prestação de serviços”, explicita que

> diante do exposto e considerado temos que, nos termos da Constituição, a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois).[50]

Extrai-se do texto constitucional que os serviços de transportes dentro do território municipal (inframunicipal) não podem ser tributados pelo ICMS. Poderão ser tributados, todavia, pelo ISS, posto que expressamente previsto esse tipo de prestação de serviço na lista da Lei Complementar 116/2003.

Por fim, Sabbag conclui as citações feitas acima, afirmando que “tais prestações devem hão de ser onerosas, pois a prestação de serviços gratuitos não podem gerar incidência”.[51]

2.2.3 Serviços de comunicação

A previsão de incidência do ICMS neste tipo de operação encontra-se prevista no mesmo dispositivo constitucional: art. 155, II, da Carta Constitucional.

Mostra-se imprescindível verificarmos o significado do vocábulo “comunicação”.

Para De Plácido e Silva, comunicação é

---

[49] CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. Aplicação prática – incidência nos casos de promoção de bailes por agremiações esportivas. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo, vols. 23/24, 1983.

[50] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

[51] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

> derivado do latim *communicatio*, de *communicare* (tornar comum), possui o vocábulo, seguindo próprio conceito de *comum*, várias acepções. Comunicação tem, assim, o sentido de ciência ou de conhecimento que se dá a outrem de certo fato ocorrido, ou de certo ato praticado. Tem, pois, o sentido de *aviso* ou *transmissão de ordem*, ou de qualquer outro fato de que se precise tornar de conhecimento comum, isto é, do conhecimento de mais de uma pessoa, além daquela que avisa ou ordena.[52]

Carrazza aponta que

> para que haja comunicação basta existam dois sujeitos: o emissor e o receptor. Todavia, para que haja prestação onerosa do serviço de comunicação – esta, sim, tributável por meio de ICMS – é mister que ambos sejam postos em contato por um terceiro, que, mediante contraprestação econômica, disponibiliza-lhes os meios para que troquem mensagem.[53]

Embora a Constituição não tenha entrado em detalhes quanto aos serviços de comunicação, a Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre o ICMS, o fez, em seu art. 2º, III. Reza a lei que:

> O imposto incide sobre:
> (...)
> III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (...)

Sabbag, com precisão cirúrgica, afirma em sua obra que

> É mister enaltecer que, se apenas os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais estão abrangidos pela regra de incidência, tal restrição não se estende aos serviços de comunicação, uma vez que a Constituição Federal não especificou, pelo que não cabe ao intérprete distinguir. O ICMS poderá recair também sobre as comunicações intramunicipais, tendo em vista que a Constituição, no art. 156, III, assevera que compete aos municípios instituir o ISS de qualquer natureza "não compreendidos no art. 155, II".[54]

Diante do exposto, verificamos as principais informações quanto a incidência e possibilidade de tributação do ICMS, pelos Estados-membros, e do ISS,

---

52 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico.* Rio de Janeiro: Forense, 1997.
53 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.
54 SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

pelos municípios, conforme a doutrina majoritária e, bem como, levando em consideração aspectos polêmicos de cada uma dessas espécies tributárias. Dessa forma, passemos ao estudo da legitimidade da Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a matéria aqui discutida.

3 DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA 163 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

> "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".[55]

Súmulas são "enunciados que resumem o entendimento majoritário de um tribunal sobre determinado assunto por ele apreciado. Elas são editadas após repetidas decisões tomadas pelo tribunal num mesmo sentido".[56]

Alfredo Buzaid elucida o conceito de súmula comparando-a com o conceito de lei. Vejamos:

> Uma coisa é a lei; outra, é a súmula. A lei emana do poder legislativo. A súmula é uma apreciação do poder judiciário, que interpreta a lei em sua aplicação aos casos concretos. Por isso a súmula pressupõe sempre a existência da lei e a diversidade de sua exegese. A lei tem caráter obrigatório; a súmula revela-lhe o seu alcance, o sentido e o significado, quando ao seu respeito se manifestam simultaneamente dois ou mais entendimentos. Ambas tem caráter geral. Mas o que distingue a lei da súmula é que esta tem caráter jurisdicional e interpretativo. É jurisdicional, porque emana do Poder Judiciário; é interpretativo, porque revela o sentido da lei; cinge-se a aplicá-la, o que significa que é a própria voz do legislador. Se não entender assim, se a interpretação refugir ao sentido real da lei, cabe ao legislador dar-lhe interpretação autêntica.
> A súmula não comporta interpretação analógica.[57]

---

[55] Súmula 163 – STJ.

[56] Conceito retirado do site do Superior Tribunal de Justiça. <http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=337>. Disponível em 1º de setembro de 2010.

[57] BUZAID, Alfredo. *Anais do VI Encontro dos Tribunais de Alçada do Estado de Minas Gerais-BH*, 31 de maio a 3 de junho de 1983.

Em 12 de junho de 1996, o Superior Tribunal de Justiça teve de pacificar o seu entendimento em relação aos serviços de restaurante, após anos de discussão doutrinária e jurisprudencial, publicando, em 19 de junho de 1996, a Súmula 163, citada acima.

A seguir, trataremos sobre motivos que poderiam gerar – a nosso ver - a inconstitucionalidade da Súmula 163.

3.1 Do critério material do ISS

A *regra matriz de incidência*, de criação de Paulo de Barros Carvalho[58], consiste na separação da norma tributável em diversos critérios, quais sejam: (i) material, (ii) temporal, (iii) espacial, (iv) subjetivo e (v) quantitativo. Esses critérios respondem, na prática, às perguntas "como", "quando", "onde", "quem são os sujeitos da relação jurídica" e o "*quantum* a ser pago pelo sujeito passivo da relação".

Segundo José Roberto Neves Amorim, a *regra matriz de incidência* "é uma norma de conduta, posta para disciplinar as relações do Estado com os seus súditos (...). Através dela pode-se estudar o interior da norma (...)".[59]

Vitório Cassone destaca que a *regra matriz de incidência* é algo consolidado hoje, e que

> a esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irredutível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.[60]

---

[58] O sistema da regra matriz de incidência foi desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Teoria da norma tributária, São Paulo: Max Limonad, 1998.

[59] Trata-se de quadro citado por José Roberto Neves Amorim, Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, publicado em seu site pessoal: <www.professoramorim.com.br>. Disponível em 15 de setembro de 2010.

[60] CASSONE, Vitório. *Direito Tributário.* 19ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Interessa-nos, aqui, por ora, somente o critério material, ou seja, aquele que determina o núcleo da hipótese, formado pelo verbo e seu complemente. Nas palavras de Carvalho,

> o critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critério temporal e especial). Isto, porém, já é o suficiente para classificarmos os tributos.[61]

O autor ainda complementa afirmando que

> o critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios.
> (...)
> Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc).[62]

Geraldo Ataliba ensina que o aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência, pois "contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.)[63] consiste".[64]

No caso do ISS, o seu critério material pode ser definido na expressão "prestar serviços".

A fim de compreendermos o critério material com maior afinco, utilizemos o conceito de Misabel Derzi a respeito de "prestação de serviços".

> A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo:
> 1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;

---

61 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
62 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
63 Conforme o original, o qual significa hipótese de incidência.
64 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

> 2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
> 3. executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
> (...)
> 5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
> 6. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista);
> (...)
> Portanto, em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.216, assim dispõe sobre locação de serviços: 'toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição'. O trabalho às vezes, é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar.[65]

Conforme já estudado no presente trabalho, em relação às obrigações de fazer, as obrigações de dar e à interpretação das normas tributárias (subtítulo 1.2.1, do capítulo 1), "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...), para definir ou limitar competências tributárias".[66]

Logo, o legislador tributário estará vinculado ao que ditar as normas constitucionais, não podendo delas se desprender, sob pena de grave violação constitucional e consequente inconstitucionalidade.

Por fim, demonstrado aqui que os *serviços de restaurante* constituem-se em obrigações de fazer e que o conceito de *serviços* deve ser dado pelo conceito utilizado pelo Direito Civil, não pode ser dada interpretação diversa ao dispositivo constitucional. Se no art. 156, III, a Constituição afirma que são tributáveis pelos Municípios "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II", está

---

65 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

66 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 17 de agosto de 2010.

a dizer que são tributáveis todos os serviços que não digam respeito ao transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.[67]

A fim de diferenciar os critérios materiais do ISS e do ICMS, podemos dizer que o verbo, apesar de oculto, é "realizar" e o complemento é "operações relativas à circulação de mercadorias".

Por isso, ao estudar-se o critério material do ICMS, devemos estar atentos aos vocábulos "mercadorias" e "circulação". Lembramos que tais institutos já foram objeto de estudo no presente trabalho (subcapítulo 2.2.1).

Diante de todo o exposto, percebemos que o critério material do ISS é perfeitamente compatível com a natureza jurídica dos serviços de restaurante, excluindo-se, portanto, a possibilidade de serem esses serviços tributados pelos Estados.

3.2 Da suposta inconstitucionalidade da Súmula 163 do STJ

No Brasil, as hipóteses de regulamentação da Constituição Federal por lei complementar estão taxativamente previstas no texto constitucional. Ainda, seu quorum de aprovação é mais dificultoso que o das leis ordinárias. Isso quer dizer que, embora ambas sejam espécies do gênero lei e, inclusive, ocupem a mesma posição hierárquica na pirâmide desenvolvida por Hans Kelsen, representativa do escalonamento vertical do ordenamento jurídico, leis ordinárias e leis complementares possuem duas grandes diferenças: (i) o aspecto material – que diz respeito à matéria que será tratada – e; (ii) o aspecto formal – apresentam diferentes quoruns de aprovação.

Deve-se destacar que, conforme afirmado acima, não há hierarquia entre leis ordinárias e leis complementares. Isto ocorre pois ambas espécies normativas retiram seu pressuposto de validade diretamente da Constituição. Nessa linha de raciocínio temos o entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos alguns exemplos:

---

[67] Lembramos que as operacoes relativas a circulacao de mercadorias sao obrigacoes de dar, logo não sujeitas a tributação pelos municípios.

PROCESSUAL CIVIL. SEGUNDA MEDIDA LIMINAR. PRIMEIRA MEDIDA PARCIALMENTE CONCEDIDA. POSTERIOR PEDIDO DE EXTENSÃO. EXTEMPORANEIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. COFINS. PIS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA ENTRE AS LEIS. CONTRARIEDADE AO DEVER DE PROVER ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERADO (ART. 146, III, C DA CONSTITUIÇÃO). ATO COOPERADO. ALEGADA INEXISTÊNCIA DE INTUITO COMERCIAL OU LUCRATIVO. DESCARACTERIZAÇÃO DO INGRESSO DE VALORES COMO FATURAMENTO. LEI 5.764/1971, ART. 79. (...) Conforme orientação desta Corte, em matéria tributária, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, nem a observância de simetria entre as formas para revogar isenções.[68] (*g.a.*)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO. LEI 9.430/1996 E LEI COMPLEMENTAR 70/1991. PRECEDENTES. 1. É constitucional a revogação da isenção da COFINS, uma vez que não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. 2. Matéria pacificada pelo Plenário do Supremo Tribunal: RE 381.964/MG, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, por maioria, DJe 13.3.2009 e RE 377.457/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, por maioria, DJe 19.12.2008. 3. Não ocorreu omissão quanto ao art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98, pois o referido dispositivo não foi argüido anteriormente pela parte agravante. 4. Agravo regimental improvido[69] (*g.a.*)

EMENTA: 1. Não existe qualquer omissão a suprir no acórdão embargado. Todas as questões suscitadas pelo embargante foram devidamente apreciadas pelo acórdão embargado. Ademais, o requerimento de sobrestamento do feito ficou superado com o julgamento definitivo pelo Plenário desta Corte, na Sessão de 17.09.2008, dos aludidos recursos extraordinários nºs 377.457 e 381.864, quando ficou decidido pela inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviço. Da mesma forma ficou prejudicado tal pedido com o indeferimento da inicial da ADI 4071, cuja decisão, na Sessão de 22.04.2009, foi mantida pelo Plenário, quando do julgamento do agravo regimental. 2. Embargos de declaração rejeitados.[70] (*g.a.*)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. DETERMINAÇÃO DE REJULGAMENTO DE RECURSO PELO STF. COFINS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ISENÇÃO. ART. 6º, INC. II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. REVOGAÇÃO. ART. 56 DA LEI N. 9.430/96. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. 1. Está assentado na Segunda Turma desta Corte o entendimento de que a discussão sobre a revogação da isenção prevista no art. 6º, inc. II, da Lei Complementar n. 70/91 pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, no tocante à (in)existência de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, é matéria de índole constitucional. 2. In casu, observa-se que o fundamento do acórdão recorrido foi justamente a inexistência de hierarquia entre leis ordinária e complementar. Dessarte, não merece conhecimento o apelo nobre, sob pena de usurpar-se a competência

---

68 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC n. 2.209 AgR.MG. Relator: Joaquim Barbosa. Julgado em 02/03/2010; publicado em 26/03/2010.

69 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 632.154/RJ. Relator: Ellen Gracie. Julgado em 01/12/2009; publicado em 18/12/2009.

70 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 683.705 AgR-ED/RS. Relator: Ellen Gracie. Julgado em 23/06/2009; publicado em 07/08/2009.

> constitucional do Supremo Tribunal Federal. 3. Recurso especial não conhecido.[71] (*g.a.*)

No Sistema Tributário Nacional, a lei complementar tem um rol geral de funções previstas nos artigos 146 e 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil. *In verbis:*

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como sabemos, o art. 156, III, da CF/88, nos diz que "compete aos municípios instituir impostos sobre (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

É, pois, a expressão "definidos em lei complementar" que gera toda a polêmica em torno da tributação do ISS.

---

[71] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 712.678/PR. Relator: Mauro Campbell. Julgado em 27/04/2010.

Já nos referimos à polêmica em relação ao caráter meramente exemplificativo da ou à taxatividade da lista de serviços (subcapítulo 2.1.1), inclusive demonstrando o entendimento do Supremo Tribunal a respeito.

Ocorre, todavia, que, fazendo uma breve digressão acerca das listas de serviços, verificamos que, por falhas legislativas, o conceito de prestação de serviços foi sendo distorcido. Nesse sentido, Marcio Adriano Anselmo afirma que

> ao longo das sucessivas edições de lista de serviços, o que se percebe é a intenção do legislador em incluir novos serviços a fim de adequá-los à realidade social e às inovações tecnológicas. Entretanto, notadamente pela falta de técnica, percebe-se que os Municípios permanecem vítimas de erros dos legisladores nacionais (...).[72]

Percebemos que, embora louvável a intenção do legislador em tentar atualizar as normas e, dessa forma, acompanhar a evolução da sociedade, peca ao inovar no mundo jurídico de forma imprecisa, produzindo efeitos contrários aos pretendidos, ou seja, gerando insegurança.

Sacha Calmon já afirmava que

> a lei complementar para editar normas gerais de Direito Tributário, inclusive para estruturar os *fatos geradores dos tributos e de suas espécies*, como está no art. 146, III, *"a"*, da CF, não implica *licença* para alterar as áreas tributáveis entregues constitucionalmente às pessoas políticas, caso contrário, seria inútil a Constituição.[73]

Segue, ainda, afirmando que, diferentemente das constituições anteriores que davam prevalência à tributação de serviços para a União e aos Estados, a CF/88 apropriou em prol dos Municípios

> todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de *transporte interestadual e intermunicipal* sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município). Houve, no plano constitucional, intensa mudança. Urge assuma o Poder Judiciário sua função de *intérprete da Constituição*

---

72 ANSELMO. Marcio Adriano. Critério Material do ISS: conteúdo semântico da expressão "definidos em Lei Complementar". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 64, setembro/outubro, 2005.

73 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

conferindo-lhe feição inteligível.[74]

Finaliza o grande mestre tributarista afirmando que nossa Constituição não autorizou o legislador complementar a incluir os serviços de restaurante na área de incidência do ICMS, criticando o Poder Judiciário por ter aceitado tamanha violência desde o advento do Decreto-lei 406/68.

Diante de todo o exposto, entendemos que o legislador complementar deveria tão somente legislar a fim de evitar conflitos de competência (art. 146, I, da Constituição Federal.

Podemos afirmar, certamente, que pelo menos uma das funções da lei complementar a que o art. 156, III, CF/88, se refere é o de limitar o campo de incidência do ISS e do ICMS.

Além disso, reiteramos o nosso entendimento posicionamento em favor do caráter meramente exemplificativo da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03. Numa interpretação fria da lei, poderíamos, inclusive, entender que o caráter taxativo da Lei Complementar 116/03 poderia gerar o entendimento de que, caso a referida lei fosse revogada, os municípios estariam impedidos de legislar e instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza.

Permitir que o Congresso Nacional limite a competência tributária dos municípios é verdadeira afronta ao princípio federativo adotado pelo Brasil. Ainda, é manifesta a inconstitucionalidade de qualquer norma nesse sentido, já que lei complementar jamais poderá contrariar ou estender o alcance das normas constitucionais. Trata-se de decorrência da rigidez formal da Constituição Federal.

3.3 Da fragilidade da fundamentação nos julgados dos Tribunais Superiores

A posição da jurisprudência acerca desse assunto foi firmada na década de 90, após grande repercussão nacional.

Ocorre, todavia, que muitos dos acórdãos analisados se utilizam de argumentos não jurídicos para justificar a incidência do ICMS nos serviços de restaurante.

---

[74] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Encontramos, com facilidade, decisões que afirmam estarem sujeitos ao ISS os serviços de qualquer natureza, desde que definidos em lei complementar. Aqui, sob o enfoque do Direito Tributário Constitucional e o critério material da regra de incidência dos tributos, nasce o problema. Não é plausível admitir-se que o Congresso Nacional, órgão do Poder Legislativo da União, limite a competência tributária dos municípios. Trata-se de grave violação ao principio federativo.

Para essas decisões, a rigor, a não previsão na lei complementar afastaria a exigibilidade do imposto, mas não a competência dos Municípios para instituir o tributo, posto que a qualquer momento poderia o Congresso Nacional legislar e alterar a lei complementar.

Trata-se de argumento insuficiente. Se de um lado o Congresso poderia legislar e adicionar ou retirar serviços da lista, possibilitando que os Municípios legislem, de outro nos deparamos com uma situação inadmissível: tomemos, por exemplo, que a Lei Complementar 116/2003 fosse revogada ou declarada inconstitucional. Nesse caso, estariam os Municípios completamente impedidos de legislar sobre a tributação de serviços de qualquer natureza. Entender pela taxatividade da lista de serviços torna-se bastante arriscado sob este ponto de vista.

Podemos imaginar, ainda, que a Lei Complementar 116/2003 fosse objeto de manipulação legislativa que visasse a favorecer os Estados em detrimento dos Municípios. Mais uma vez, o simples argumento de estar ou não um serviço previsto expressamente em lei complementar mostra-se frágil. Diante dessa possibilidade, poderia o legislador infraconstitucional retirar todo e qualquer serviço que desejasse da esfera de competência dos Municípios e transferi-los para a esfera de competência dos Estados.

Em defesa dos contribuintes, encontramos o argumento de que ilegítima a incidência do ICMS, na medida em que o caso dos restaurantes configuraria manifesta prestação de serviços, cuja mercadoria é, apenas, um meio para atingir a um determinado fim.

O certo é que não há dúvidas acerca da natureza jurídica da obrigação de fornecer alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, qual seja de prestação de serviços (obrigação de fazer), e não circulação de mercadorias (obrigação de dar)[75]. Não resta duvida a respeito. Logo, o critério

---

[75] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 130.350/PE. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Julgado em 23/11/1999; publicado 28/02/2000.

material da regra matriz de incidência, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, deve ser invocada a fim de demonstrar que não é possível a tributação dos serviços de restaurante pelos Estados.

Vejamos trecho do voto do Ministro Cordeiro Guerra, retirado do RE 105.528:[76]

> Na espécie, o restaurante e o bar ou similares, não vendem mercadorias, servem bebidas, refeições. Não há circulação de mercadorias mas prestação de serviços.
> De fato, os restaurantes não dão saída a mercadorias: carne, arroz, batatas, etc. antes a consomem, ainda que não vendam todos os bifes com fritas aos seus fregueses. As garrafas não são vendidas, mesmo quando seu conteúdo é consumido no local ou estabelecimento que as fornece.
> A rigor, o fornecimento é o produto de consumação ou transformação das mercadorias. Essas não circulam, são incorporadas à prestação de serviços.

O Ministro Gomes de Barros cita a lição de Roque Antonio Carrazza, afirmando que

> Na real verdade, ninguém vai a um restaurante com o fito de comprar mantimentos (do mesmo modo que ninguém vai a uma boate para comprar bebidas). Pelo contrario, é evidente que quem procura um restaurante, vai em busca de um serviço, que se perfaz não só com o fornecimento de alimentos, senão, também, de bebidas, de cigarros, de fósforo e, eventualmente, ate de flores. Em outros termos, mais técnico, o bem (o alimento) não é objeto do contrato que se celebra entre o restaurante e o freguês: o objeto deste contrato é o esforço pessoal (o serviço). Isto, diga-se de passagem, explica porque um prato que, num bar, custa Cr$ 100,00, vem a custar, num restaurante mais sofisticado Cr$ 700,00, embora os ingredientes que o compõem sejam os mesmos (ou praticamente os mesmos). É o esmero do serviço (do preparo) que determina esta bruta diferença de preço, e não o custo dos alimentos fornecidos para compor o prato.[77]

Nesta linha de raciocínio, podemos concluir que: se a obrigação for de dar, estaria, a princípio, gravada pelo ICMS; se a obrigação for de fazer, que justificaria a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre os serviços de restaurante, estaria sujeita ao ISS.

---

76 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 105.528/SP. Relator: Francisco Rezek. Julgado em 25/04/1986.

77 A inconstitucionalidade do art. 1o, III do Decreto-lei 406/68, in Revista de Direito Tributário n. 6 (21-22), citado pelo Ministro Gomes de Barros, no REsp 16.345/SP.

Ocorre que, mais uma vez, a jurisprudência cria duas possibilidades: na primeira, os serviços absorvem a circulação de mercadorias e, corolário, incidirá o ISS; na segunda, se o serviço não estiver especificado na lista da lei complementar prevista no art. 156, II, haverá a incidência do ICMS.

Entendemos que a segunda possibilidade não deveria prosperar, pois, a prestação de serviços de qualquer natureza, mais especificamente, aqui, os serviços de restaurante, está manifestamente excluída do critério material do ICMS.

Em sendo assim (na hipótese de excluirmos a incidência do ICMS), abririam-se duas novas possibilidades: (i) optar pelo caráter exemplificativo da lista da Lei Complementar 116/2003, já que entender que a aplicação do art. 155, §2º, IX, *"b"*, seria, novamente, limitação da competência tributaria dos Municípios; (ii) ou, então, não tributar nada, diante da falta de previsão legal específica.

Pelo fato de defendermos a tese de que a Lei Complementar 116/68 apresenta um rol meramente exemplificativo, também não entendemos ser a melhor solução a não tributação, por qualquer forma, dos serviços de restaurante.

Diante de tais argumentos, concluímos que, diante da natureza jurídica dos serviços de restaurante, do critério material de definição dos tributos, da função constitucional da lei complementar no Direito Tributário, e da melhor interpretação constitucional em favor do principio federativo, deveria incidir o ISS sobre os serviços de restaurante, devendo a lei complementar apenas dispor sofre possíveis conflitos de competência entre as fazendas públicas estaduais e municipais, e não dispor, de forma taxativa, acerca da competência tributaria dos Municípios. Nesse sentido, citamos:

> O fornecimento de refeições em bares e restaurantes constitui serviço não compreendido no artigo 155, I, b, da Carta Política, sendo inconstitucional o dispositivo que exige como fato gerador do ICMS aquela atividade, A competência para instituir a cobrança de tributos sobre serviços, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é dos municípios.[78]

---

[78] Argüição de Inconstitucionalidade nº 09, tendo como julgador o Órgão Especial do Tribunal Pleno, sob a relatoria do Des. Amaral e Silva, cuja ementa segue transcrita: "ICMS – Fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares – Mercadorias fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária do Estado – Tributo não devido – Inconstitucionalidade das expressões "incluídos os serviços prestados" como fato gerador, constante da Lei Catarinense 7.547 de 27 de janeiro de 1989 – Interpretação dos artigos 155, I, b e 156, IV da Carta Política – Arguição parcialmente acolhida.

CONCLUSÃO

Depois de todas as exposições tratadas ao longo deste trabalho monográfico, algumas manifestações mostram-se necessárias:

1) o que determina a natureza jurídica de uma obrigação tributária é o seu fato gerador. Inclusive é o que determina o art. 4º do Código Tributário Nacional;

2) os serviços de restaurante (aqui conceituados como o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes,bares, cafés e estabelecimentos similares) são, claramente, obrigações de fazer, enquadrando-se no conceito de serviços – conforme o conceito utilizado pelo Direito Civil. Não devem ser classificados, então, como obrigação de dar, excluindo a possibilidade de tributação como circulação de mercadorias;

3) logo, tratando-se de tributação de serviços e não estando nas hipóteses descritas pelo art. 155, II, da CRFB ("prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação") deve ser compreendido dentro das possibilidades de tributação pelos Municípios (art. 156, II, CF/88: "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II").

4) em relação à lei complementar que dispõe acerca dos serviços passíveis de tributação pelo ISS, entendemos que esta deveria ser de caráter meramente exemplificativo. Entender de forma, como é o entendimento majoritário hoje, poderia dar ensejo a interpretações absurdas, como, por exemplo, a de que caso a Lei Complementar 116/2003 fosse declarada inconstitucional ou fosse revogada, os Municípios não poderiam instituir tributo algum sobre serviços.

5) tolher de tal forma a competência tributária dos Municípios é grave violação ao princípio federativo adotado pelo Brasil. Segundo este princípio, cada ente político tem autonomia administrativa e política, podendo legislar dentro da área atribuída pela Constituição Federal. Dessa forma, não poderia uma lei

infraconstitucional alterar ou reduzir o alcance das normas constitucionais (supremacia formal da Constituição).

6) segundo a regra matriz de incidência, que divide a norma tributária em diversos critérios, o critério material do ISS (núcleo da hipótese tributário) está definido na expressão “prestar serviços” (norma e um complemento). Assim, como os serviços de restaurante são obrigações de fazer, consistentes em uma prestação de serviços,devem sofrer a incidência do ISS.

7) a título de diferenciação, o critério material do ICMS seria “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”. Lembramos que circular mercadoria é obrigação de dar. Corolário lógico não ser possível incidir ICMS sobre os serviços de restaurante.

8) o entendimento dos tribunais no sentido de que poderia – e deveria – incidir o ICMS sobre os serviços de restaurante simplesmente por estes não estarem expressamente definidos na Lei Complementar 116/2003 é insuficiente. Primeiro por ser o seu critério material incompatível. Além disso, permitir que uma lei diminua o alcance da Constituição é inadmissível em nosso ordenamento jurídico, sem falar na grave violação ao princípio federativo.

9) por fim, o art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, autoriza os Estados a instituir o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (obrigação de dar) e “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Fica claro que os serviços de restaurante não se enquadram nessa previsão legal;

10) entendemos, *data venia*, pelos motivos elencados, ser a Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça inconstitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário.* 6ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus: 2008.

ANSELMO. Marcio Adriano. Critério Material do ISS: conteúdo semântico da expressão "definidos em Lei Complementar". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 64, setembro/outubro, 2005.

_____. *Serviços de restaurante: competência tributária e conflitos*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7231>. Acesso em 10.08.2010.

ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*. v. 81. São Paulo, p. 172/181, 1987.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Núcleo de definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 25/26, 1983.

BARRETO, Aires F. ISS – por não constituir serviço, a garantia de crédito (ou prestação de garantia) não pode ser incluída na base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 162, março de 2009, p. 82.

BRASIL, Francisco de Souza. *O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Súmula 163, do Superior Tribunal de Justiça.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Conflito de competência n. 1999.04.01.011626-2, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Tania Escobar, 22/03/01.

_____. Supremo Tribunal Federal. AC n. 2.209 AgR.MG. Relator: Joaquim Barbosa. Julgado em 02/03/2010; publicado em 26/03/2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 632.154/RJ. Relator: Ellen Gracie. Julgado em 01/12/2009; publicado em 18/12/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 683.705 AgR-ED/RS. Relator: Ellen Gracie. Julgado em 23/06/2009; publicado em 07/08/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 75.952/SP. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgado em 29/10/1973; publicado em 02/10/1974.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 105.528/SP. Relator: Francisco Rezek. Julgado em 25/04/1986.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 361.829/RJ. Relator: Carlos Velloso. Julgado em 13/12/2005; publicado em 24/02/2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.837/SP. Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro. Julgado em 15/08/1990; publicado 10/09/1990.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 113.268/RS, 2ª Turma. Relator: Hélio Mosimman. Julgado em 03/02/1998.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 130.350/PE. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Julgado em 23/11/1999; publicado 28/02/2000.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 712.678/PR. Relator: Mauro Campbell. Julgado em 27/04/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 976.549/SP. Relator: Luiz Fux. Julgado em 23/03/2010; publicado 12/05/2010.

BUZAID, Alfredo. *Anais do VI Encontro dos Tribunais de Alçada do Estado de Minas Gerais-BH*, 31 de maio a 3 de junho de 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. Aplicação prática – incidência nos casos de promoção de bailes por agremiações esportivas. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo, vols. 23/24, 1983.

_____. *Curso de direito tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário.* 19ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CHIESA, Clélio. *ISS – o velho problema da função da lei complementar na regulamentação do imposto sobre serviços*. Disponível em: <www.chiesa.com.br>, em 10 de setembro de 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: direito das coisas*. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FISCHER, Otávio Campos. Duas considerações sobre o ISS e a LC 116/2003: A "inexistência" de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos "serviços congêneres". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 53, p. 119-129, nov./dez. 2003.

GAGLIANO, Pablo Stolze, PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: obrigações*. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

HARADA, Kiyoshi. *Fatos geradores confrontantes. Industrialização por encomenda: ISS ou ICMS/IPI?* Disponível no site: < http://www.fiesp.com.br/irs/conjur/pdf/transparencias_reuniao_conjur_28_06_10_ _kiyoshi_harada_fatos_geradores_confrontantes.pdf>, em 10 de setembro de 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 7ª Ed. Atualizada com a Emenda Constitucional n. 42/03. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. ISS - Aspectos teóricos e práticos. 3ª. Ed. atual. conforme a Lei complementar nº 116/2003. São Paulo: Dialética, 2003.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, t. XLVII. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil – Direito das obrigações, 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 1967.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico.* Rio de Janeiro: Forense, 1997.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.