

PARECER.

Impôsto municipal sôbre serviços – diversões públicas.

A ausência de base impossível
exclui a incidência do impôsto.

Geraldo Ataliba

Professor livre docente de direito financeiro.

Consulta.

Alcântara Machado, Comércio e Empreendimentos Ltda. relata-nos que a Municipalidade de São Paulo vem onerando com o impôsto municipal sôbre serviços os “convites individuais” não identificados” que dão acesso às feiras que organiza.

Consulta-nos sôbre a juridicidade de tal procedimento. Indaga se pode o Município tributar “convites”, necessariamente gratuitos, como se fôsem bilhetes de ingresso pagos.

Parecer.

Entendemos indevido o impôsto sôbre serviços nos casos de “convite” Este não se confunde com ingresso pago. Porisso que são substancialmente diferentes, recebem tratamento jurídico, inclusive tributário, diverso.

As razões pelas quais assim pensamos e seus fundamentos serão aqui longamente expostos.

Importa, entretanto, assinalar, inicialmente, que o impôsto sôbre serviços, tal como foi por nosso sistema constitucional modelado é ainda uma novidade, sem símile ou

precedente no nosso direito, razão pela qual quase nenhuma é ainda a doutrina existente sobre o assunto, sendo ainda escassa e infirme a jurisprudência.

Por outro lado, pouquíssima valia pode trazer a consideração das experiências alienígenas, já que, alhures, os contornos do tributo são positivamente fixados pela lei ordinária — dando-lhe determinada configuração — enquanto aqui seu desenho é constitucional, determinado por exclusão e fixado negativamente pela circunstância constitucional de *não* serem os serviços compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (Constituição, art. 24, II).

Sirva esta ponderação de advertência ao exegeta para que se acatele contra a invocação da experiência estrangeira, se precate contra a literatura informada por outros princípios e condicionada por outros sistemas e evite o açodamento de conclusões mais apressadas e simplistas que não considerem as exigências do nosso sistema e os postulados do nosso direito positivo.

Assim advertidos, iniciamos o estudo do problema proposto.

A questão, tal como sinteticamente exposta, pode ser enunciada sob a forma de indagações, assim redigidas:

1. Qual a hipótese de incidência (fato gerador) do imposto sobre serviços relativo a diversões públicas?
2. Qual a base de cálculo?
3. Incide o imposto sobre serviços, no caso de convite gratuito?

Anotações prévias.

O imposto sobre serviços.

O imposto sobre serviços — introduzido no sistema tributário brasileiro pela emenda constitucional n.º 18, de 1.º

de dezembro de 1965 — foi sucessivamente mantido na esfera municipal, pela Constituição de 1967 e pela sua emenda n.º 1 de 1969.

Essencialmente tal impôsto guardou suas características, havendo, entretanto, alterações de ordem secundária, introduzidas não só pelas modificações constitucionais assinaladas, como pela lei complementar expressamente prevista na Constituição, para disciplinar esta matéria (§ 1.º do art. 18, normas gerais de direito tributário).

Disciplinou a matéria, primeiramente, em nível de lei complementar, o código tributário nacional (lei 5.172 de 25 de outubro de 1966), depois, o decreto-lei 28 de 14 de novembro de 1966; o ato complementar n.º 27 de 8 de dezembro de 1966; o ato complementar n.º 34 de 30 de janeiro de 1967; o ato complementar n.º 35 de 28 de fevereiro de 1967; o ato complementar n.º 36 de 13 de março de 1967; e, já na vigência da Constituição de 1967, o decreto-lei 406 de 31 de dezembro de 1968 bem como o decreto-lei 834 de 8 de setembro de 1969 e o decreto-lei 932 de 10 de outubro de 1969.

Sobreveio, a 17 de outubro de 1969, a emenda constitucional n.º 1, não havendo lei complementar ulterior sôbre a matéria.

O ponto de partida do nosso estudo há de ser o texto constitucional vigente a respeito da matéria que assim se redige:

“Art. 24 — Compete aos Municípios instituir impôsto sôbre:

.....

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

.....

§ 4.º — Lei complementar poderá fixar as alíquotas do impôsto de que trata o item II”.

Em nível de lei complementar, rege atualmente a matéria o decreto-lei 834 de 8.9.1969 que deu nova redação ao decreto-lei 406.

A noção de hipótese de incidência (fato gerador) — nuclear e central para o direito tributário e ponto de partida para a solução de todo e qualquer problema referente à matéria, bem como, na lição de AMILCAR FALCÃO, o fulcro da própria discriminação constitucional de competências tributárias — vem definida de acordo com a autorga constitucional do inciso II, *in fine*, do art. 24 pelo decreto-lei 834 em seu art. 8.º.

Assim ficou definida a hipótese de incidência do imposto sobre serviços:

“... a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante de lista anexa” (d. l. 834, art. 8.º).

Prestado efetivamente qualquer dos serviços constantes da lista anexa, considera-se verificado o fato imponible (fato gerador) dando ensejo ao nascimento de obrigação tributária concreta.

Não está claro, na doutrina, com exatidão, qual seja o conceito de *serviço* a ser levado em consideração para o efeito de determinação da hipótese de incidência deste tributo.

Encontrar o conceito doutrinário abstrato de serviço não seria a solução mais correta e tranqüila para o problema em estudo, já que — havendo disciplina constitucional da matéria — mais importante do que a descoberta do conceito doutrinário é a precisa, rigorosa, exata e inquestionável determinação do conceito constitucional que foi pressuposto para incidência do tributo.

A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao le-

gislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.

Não é impossível e nem mesmo difícil determinar os limites dentro dos quais deverá agir o legislador complementar.

A experiência brasileira de mais de 80 anos de discriminação constitucional de competências tributárias permitiu a ereção de uma série de critérios científicos seguros, que permitem ao intérprete a determinação rigorosa da esfera e limites das competências tributárias das pessoas públicas no Brasil.

Isto foi excelentemente demonstrado por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, no seu clássico *Sistema tributário brasileiro*.

Adotaremos o método por êle proposto, que não é outra coisa senão a síntese do que foi elaborado pela nossa jurisprudência e pela nossa doutrina, ao longo da nossa vastíssima experiência republicana nesta matéria (cf. *Sistema tributário brasileiro — discriminação de rendas*, Ed. Financieiras, Rio, 1965, pág. 19 e segs.).

Efetivamente, desde a publicação, entre nós, do magnífico *Sistema tributário brasileiro*, por AMÍLCAR FALCÃO, ficou claro e incontroverso que a Constituição não se limita a designar os tributos por seus *nomina juris*, mas, pelo contrário, em cada caso fixa um conceito científico-jurídico preciso, que ao exegeta cabe desvendar com os seguros critérios e instrumentos que lhe confere a ciência do direito financeiro.

Assim, o conceito de serviço pressuposto pelo texto constitucional vigente (art. 24, II) não pode colidir com o de industrialização (pressuposto pelo art. 21, V) nem com o de operação financeira (pressuposto pelo art. 21, VI), nem com o de prática de operações jurídicas que importam circulação de mercadorias (art. 23, II).

Dentro desta esfera e respeitados absolutamente êsses conceitos constitucionais, é que a lei complementar (previs-

ta no inciso II do art. 24) pode definir “serviço para efeito de balizar o âmbito da competência tributária municipal na matéria.

Está em vigor o dec-lei federal n.º 834, que preenche as funções de dita lei complementar.

Êste decreto-lei assim coloca o problema:

- a) classifica diversões públicas como “prestação de serviço tributável” (item 28 da tabela anexa);
- b) insere “exposições com cobrança de ingresso” entre os serviços de fornecimento de diversão pública (alínea “b”, item 28);
- c) estabelece que a base de cálculo é o preço do serviço (art. 9.º);
- d) determina que o fato gerador (hipótese de incidência) de impôsto é a prestação de serviço (art. 8.º).

Em razão disto, a Municipalidade de São Paulo tributa os bilhetes de ingresso às feiras promovidas pela consulente.

E — de forma, a nosso ver, nitidamente abusiva — tributa também os *convites* (òbviamente gratuitos) expedidos pela consulente.

Entendemos descabida esta tributação dos convites, porque, como demonstraremos:

- a) para os “convidados” a feira não é diversão pública;
- b) para a consulente sua organizadora, a feira não é diversão pública;
- c) se a base de cálculo é o *preço* e se não há preço, no caso de convite — por se tratar de doação(ato gratuito e sem conteúdo econômico) — não há como calcular o tributo, pois 10% sòbre zero é igual a zero (10% de 0 = 0);
- d) além do mais, a Tabela de serviços tributáveis (anexa ao decreto-lei 834) só prevê a incidência em

caso de “exposições *com cobrança de ingresso*”; não havendo cobrança como é o caso dos convites, não pode haver incidência.

Passemos a desenvolver o nosso raciocínio, para demonstrar os fundamentos de cada proposição formulada.

Principiemos por examinar os documentos que dão acesso às feiras.

Documentos que dão acesso às feiras.

A consulente exibiu-nos cinco tipos de documentos que dão acesso às feiras que promove, que são (1) ingresso pago, (2) convite individual não identificado, (3) permanente de feira identificada, (4) permanentes anuais e (5) convites de inauguração identificados.

Dêstes cinco tipos o único que é objeto de pendência com a prefeitura é o segundo (convite individual não identificado).

Quanto aos ingressos gratuitos, nenhuma dúvida há, já que a Municipalidade compreende sua finalidade, seu alcance, e sua natureza, reconhecendo que não há matéria tributável e, portanto, não exigindo o impôsto sôbre serviços.

O fulcro da questão está, portanto, em se determinar se o convite individual não identificado se assemelha ao ingresso pago e, portanto, a êle deve ser assimilado — submetendo-se ao mesmo regime (incidência tributária) ou se, pelo contrário, êste convite individual não identificado se assemelha às espécies (3), (4) e (5) e, portanto, deve submeter-se ao seu regime (não incidência tributária).

O exame do caso há de ser precedido de considerações gerais em tórno de certas peculiaridades das “feiras” modernas.

O “negócio” das feiras.

A finalidade da organização de exposições e feiras pela consulente é reunir, num só local, todos os produtores, comerciantes e compradores de um determinado setor econômico.

Da mesma forma, a reunião de todos os produtos, de tal sorte que os interessados possam, com esforço menor e com menor dispêndio de tempo, conhecer todos os demais partícipes da exploração daquele ramo de negócios.

O empreendimento econômico da consulente consiste precisamente em organizar feiras de amostras, e a sua remuneração advém principalmente da locação de espaço para os expositores e interessados.

Este fantástico investimento e volumosíssimo emprêgo de capital não tem, absolutamente, como objeto principal, obter remuneração com a presença de público e o faturamento das bilheterias pagas.

A admissão de público “em geral”, no recinto, é acessório e dispensável, dada a natureza do negócio.

O custo dos ingressos do público tem a finalidade de recompensar os gastos decorrentes da própria presença do público, para quem a feira de amostras é um divertimento, ao contrário do que acontece relativamente aos convidados.

Este público gera despesas de limpeza, conservação, policiamento, guarda, orientação da circulação, contrôle de ingressos, etc. despesas estas vultosíssimas, que são cobertas precisamente pelos ingressos pagos.

Desta forma se vê que se, para o público, isto é uma diversão, para os convidados e os interessados diretos no negócio — ou seja, pessoas dedicadas a atividades comerciais ou industriais do ramo da exposição — não reveste a feira absolutamente a natureza de diversão pública.

A compreensão destas circunstâncias é essencial ao deslinde do problema em exame.

Sirvam estas considerações preliminares de pano de fundo para todo o desenvolvimento do raciocínio que nos conduzirá à solução desta questão.

Diversão Pública.

O decreto-lei 834 — que faz as vêzes de norma geral de direito tributário, na conformidade das disposições do § 1.º do art. 18 combinado com o art. 24, II, da Constituição Federal — autoriza ao Município a cobrança de impôsto sobre serviços, incidente em diversões públicas, no caso, “exposições com cobrança de ingresso” (item 28, “b” da tabela anexa).

Parece nítido — à vista de tudo o que foi exposto aqui e da consideração, principalmente, da especial natureza das atividades da consulente — que, se para o público em geral, a assistência ou o acesso às feiras se caracteriza nitidamente como diversão pública, para os convidados, já, o mesmo, absolutamente, não ocorre.

Note-se que os convites são distribuídos pela própria consulente, ou pelas locatárias de espaço, nos salões de feiras promovidas pela consulente.

Portanto, para os convidados, o acesso a essas feiras não representa acesso a um recinto de diversões públicas, mas, simplesmente, o acesso a um local que, para êles, é um ambiente de negócios.

Nesta infeliz cidade de São Paulo — onde as diversões públicas são precárias e deficientes e onde a natureza foi terrivelmente madrasta em nos proporcionar locais de repouso, recreio e lazer — é perfeitamente compreensível o exemplo que se vai invocar, para estabelecer analogias que facilitem a compreensão desta diferença, entre situação do público, que busca diversão, e dos convidados.

Tomemos o exemplo do aeroporto de Congonhas, localizado em plena cidade de São Paulo.

Em todo lugar do mundo, o aeroporto é mera estação de embarques, que somente tem interêsses para as pessoas que para lá se dirigem, a fim de viajar.

Numa cidade, como a de São Paulo, onde, repita-se, quase não há diversão pública, aos sábados e domingos, especialmente, vê-se uma afluência fantástica de povo ao aeroporto, a fim de divertir-se, assistindo ao “espetáculo” consistente na aterrissagem e levantamento de vôo, pelas aeronaves.

Desta forma, torna-se local de diversão, *para certas pessoas*, o referido aeroporto.

Esta estação aérea é um ponto de atração, para uma larga faixa da população, que ali encontra *divertimento*.

Pois, para as pessoas que se destinem ao aeroporto, tendo a finalidade de viajar e, ainda, para os aeronautas e demais funcionários — que são obrigados a ir ao aeroporto — aquêlé é um local de trabalho e nada mais.

Assim, podemos verificar que há uma série de hipóteses em que um determinado lugar ou estabelecimento, para umas pessoas, é local de trabalho, enquanto, para outras pessoas, é nitidamente (ou pode ser) um local de diversão.

O tratamento indiscriminado que a legislação tributária venha a dar às pessoas que buscam aquêlé local, como diversão, ou como trabalho, é inteiramente absurdo e abusivo.

Mas, esta idéia pode ser arrematada com a invocação da autoridade de um dos mais conceituados estudiosos do assunto, que é o prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o qual a expressou no parecer que ofereceu à Municipalidade, sôbre problema idêntico ao ora em estudo.

Diz o ilustre tributarista:

“Diversão é sinônimo de distração, recreio, passatempo ou entretenimento”... “Esta abrange qualquer classe de espetáculo ou entretenimento, seja qual fôr sua finalidade, tais como representações ou exibições líricas, dramáti-

cas e cômicas. É o teatro, cinema, circo, variedades, canto, ginástica, prestidigitação, competições, disputas, exposições, jogos, festas folclóricas, festejos populares, etc.”.

Estamos de inteiro acôrdo com o conceito e com os exemplos.

Não se pode, entretanto, deixar de considerar que para os artistas, organizadores, gerentes, auxiliares e empregados que fazem tais diversões funcionarem, a diversão não é diversão, mas trabalho e ocupação séria; jamais, lazer ou entretenimento.

Esta consideração prova que as diversões públicas podem ser “distração, recreio, passatempo e entretenimento” para uns e não o ser, para outros.

Quem paga ingresso para ir assistir ou participar de qualquer destas manifestações, efetivamente, quer divertir-se.

Mas êste conceito e esta colocação não se adaptam à nova realidade que são as grandes e modernas feiras, as quais, para os *convidados*, são local de trabalho, negócios, estudos, exames, análises, comparações e até negociações. Jamais diversão.

Fechar os olhos para esta realidade é ignorar que a vida social evolui, o mundo progride, as atividades econômicas se desenvolvem e alcançam formas sofisticadas de expressão que superam e tornam inadequadas e imprestáveis as concepções tradicionais.

O próprio progresso do direito está condicionado à largueza de visão dos hermenêutas e sua capacidade de receber e adaptar-se às novas realidades e superarem seus preconceitos e padrões rígidos.

Porisso louvamos BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, quando manifestou a lucidez de sustentar que:

“Um desfile de escolas de samba pelas ruas da cidade, às quais qualquer pessoa tem livre acesso, e *nada se*

cobra, não pode interessar ao direito tributário” (grifos nossos).

É que sublinha aí que a circunstância de “nada se cobrar” exclui qualquer incidência tributária. Porque — são palavras de s. exa. — “a diversão é pública, mas sem interesse lucrativo”.

Em seguida, enfatiza: “o importante, para o direito tributário, é a diversão pública com finalidade lucrativa, vendida a alguém. *Só nesta é que existe o preço do serviço*” (grifos do autor).

Nada há a acrescentar ao que se transcreveu.

Em conseqüência, configura nítido abuso interpretar o “convite individual” expedido pela consulente, como sendo idêntico ou análogo ao “bilhete de ingresso pago”, de que se vale o público em geral.

Porisso andou acertado o dec-lei federal 834, quando restringiu a incidência do imposto sobre serviços aos casos de “cobrança de ingresso”.

Pretender a Municipalidade ampliar o conceito para alcançar também os convites gratuitos importa infringir a lei complementar e, indiretamente, a Carta Constitucional.

O abuso — e conseqüente ilegalidade — do procedimento do fisco paulistano consiste em que simplificou demasiadamente algo que, de fato e objetivamente, se configura como complexo.

Nessa simplificação, esbarrou na Constituição e na lei complementar, produzindo situação duplamente irregular.

Incidência e não incidência.

Do exposto se verifica que os documentos gratuitos de acesso às feiras são a regra e a fórmula que corresponde à própria razão de ser do empreendimento.

Os ingressos pagos são a exceção. Evidentemente, não é o número dos documentos expedidos, ou o número de visitantes desta ou daquela categoria, que determina qual

seja a regra e qual a exceção, mas sim a consideração das finalidades das próprias feiras.

Do que se vê que a *exceção* é admitida mediante pagamento, ou seja, a emissão de bilhetes pagos é que se subordina a pagamento, pela similitude com espetáculos e diversões públicas em geral.

Já a regra — que é o convite não pago — não pode corresponder à incidência tributária dadas as características que o negócio oferece.

Cobrar tributos por todos, ou seja, também pelos convidados (não pagantes) é inversão total de valores.

Se a regra geral é o convite gratuito e a exceção é o pago — e a exceção é admitida mediante pagamento — só se compreende a incidência tributária sobre a exceção e jamais sobre a regra que é a gratuidade.

Tanto é exato que a regra — o principal, o objetivo precípuo das feiras — é o convite gratuito, que a maioria das próximas feiras a serem organizadas pela consulente não irá mais comportar venda de bilhetes.

A evolução dos negócios, o desenvolvimento da economia e as modificações de mercado caminham para induzir à abolição do sistema de ingresso pago, que predominou no passado.

Ora, a compreensão de que o convidado é mais importante e significativo para a feira do que o público “em geral” permite bem evidenciar quão distante vai ficando a idéia de “diversão pública”, da realidade das modernas feiras e quão aberrante é dispensar tratamento jurídico idêntico a casos de busca de diversão (público em geral, pagante) e procura de contatos e informações para negócios (convidados, não pagantes).

Bis in idem.

A principal atividade econômica da consulente e o fulcro do seu próprio negócio está na locação de espaços aos interessados, aos expositores de produtos.

Pela organização da feira, ela já paga, na conformidade da legislação vigente o impôsto de serviços.

Os locatários de espaço, entretanto, não devem pagar para convidarem pessoas que êles, locatários, entendem úteis ou interessantes de serem convidadas.

Por essa razão, a consulente dá a cada locatário de espaço um determinado número de convites, para que sejam distribuídos no interêsse dêstes próprios locatários.

Se esta realidade econômica substancial, que é a locação de espaço — se estabelece mediante relação jurídica contratual entre a locadora-consulente e o locatário, industrial ou comerciante do ramo da feira que se realiza — se êste conteúdo econômico já é tributado, como tributar novamente as pessoas convidadas (mediante recebimento do convite individual não identificado) que compareçam?

Efetivamente, a lei federal prevê a tributação de “organização de feiras de amostras, congressos e congêneres” (item 34 da lista de serviços do dec-lei 834).

A expectativa normal do locatário (industrial ou comerciante do ramo da feira) é a de, em troca do aluguel que paga, poder convidar pessoas interessadas em ver seus produtos e compará-los com os de seus concorrentes.

Se se onerar tributariamente êstes convites, que são a própria razão de ser, a própria finalidade da locação, estar-se-á infringindo a letra e o espírito da lei que previu a tributação de “diversão pública”, já que só por ironia poder-se-ia entender que a Mercedes Benz do Brasil ou a Volkswagen fazem “convites” a título de oferecer “diversão” a certas pessoas.

Porém, o mais grave, está na infração do princípio *ne bis in idem* de integral aplicação ao direito tributário.

Incidir-se-ia em inexcusável *bis in idem*.

Dir-se-ia que o *bis in idem* não chega a se constituir em ilegalidade. Acontece, entretanto, que conforme a sua configuração estaremos diante de vulneração de legislação su-

perior, como é o caso das normas gerais de direito tributário e, via de consequência, inconstitucionalidade.

O caso que temos diante dos olhos é tipicamente expressivo desta circunstância.

Efetivamente, o ato complementar n.º 34 de 30 de janeiro de 1967 e que — por não ter sido substituído ainda por lei complementar versando esta matéria — funciona como norma geral de direito tributário, de acôrdo com a previsão do § 1.º do art. 18 da Constituição vigente, combinado com o § 4.º do art. 24, estabelece categórica e peremptória-mente, no seu art. 8.º:

“Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para cobrança do impôsto municipal sôbre serviços:

.

II — jogos e diversões, até 10%”.

Ora, tendo sido estabelecido (pela lei complementar) o teto intransponível de 10% para o impôsto de serviços “sôbre jogos e diversões”, se a Prefeitura exige o impôsto de serviços sôbre os bilhetes no teto — como ocorre presentemente — e ainda exige sôbre a organização da feira, sendo justificativa de ambas as tributações a realização da feira (e note-se bem que só há “feira” quando há afluência de pessoas que vão observar e ver as coisas que estão em exposição), nós teríamos uma forma — admitida esta possibilidade de *bis in idem* — de fraude ao limite estabelecido pela lei federal.

A Prefeitura tributaria até o limite de 10% os bilhetes e conseguiria uma tributação maior mediante a exigência de idêntico tributo sôbre a organização da feira.

A circunstância, pois, de existir um limite normativo intransponível — com direto amparo constitucional — para a exigência de impôsto de serviços traz, como consequência, a impossibilidade de ultrapassar-se êste teto, por

todo e qualquer meio, desde que a justificação da hipótese de incidência seja idêntica, como acontece no caso em estudo.

Na verdade, o art. 3.º do ato complementar 34 tem a precípua finalidade de introduzir alterações no regime do impôsto de serviços.

Depois de, na alteração sétima, prever a série de serviços que são sujeitos à tributação — inclusive, expressamente “jogos e diversões públicas” (III) — traça, no seu art. 10, os limites para os diversos casos, incluindo a hipótese de jogos e diversões, no teto de 10%, expressamente.

Se, a pretexto de tributar diversões públicas, como ocorre rigorosamente no caso, se exige qualquer tributo além do incidente sôbre os bilhetes pagos estar-se-á, nitidamente, diante de um caso de bitributação, que enseja fraude à própria lei complementar, no teto por ela estabelecido, e, via de consequência, violação indireta do próprio texto constitucional.

Esta é a razão pela qual é absolutamente inadmissível a exigência de impôsto de serviços sôbre os convites individuais, que além do mais, como visto, não têm conteúdo econômico ou preço.

Vale aqui recordar, por oportuno, o que já se disse a respeito da comparação entre o cinema e as demais hipóteses.

Aparentemente, e em princípio, no cinema existe a possibilidade da exigência de impôsto sôbre os bilhetes gratuitos porque o conteúdo econômico da atividade de exibição cinematográfica consiste no oferecimento do espetáculo a quem aparece.

Já, no caso da consulente, não se trata do espetáculo e nem da venda de direito a participação ou assistência a êste espetáculo — que êste não é o conteúdo econômico de sua atividade — mas, sim propiciar o conhecimento de produtos e mercadorias a um público determinado, sem prejuízo do público em geral (que não entra em cogitação,

mesmo porque não há insurgência contra o pagamento pelos ingressos pagos).

Em síntese: como o ingresso pago tem conteúdo econômico, pode suportar a tributação pelo impôsto de serviços. Como os convites gratuitos não o têm, a tributação incidiria não mais sôbre a “venda de bilhetes” (que não existe), mas sôbre a feira, ou sua organização, ou seus expositores, o que configuraria fraude ao teto fixado pela lei complementar, prevista no inciso II do art. 24 da Carta Constitucional vigente.

Anacronismo da lei municipal.

A legislação municipal de São Paulo de há muito está necessitando de uma revisão global e completa, que permita atualizá-la às exigências sociais e econômicas da atualidade.

Não surpreende, portanto, que esta legislação ignore a realidade econômica, em que consistem estas modernas feiras, que só se encontram nos locais economicamente mais adiantados e desenvolvidos do mundo, como é o caso de São Paulo, para nosso grande orgulho.

Tão atrasada, antiquada e anacrônica é a nossa legislação, que nem sequer contempla a hipótese das “permanentes” para ingresso em cinemas, realidade já há algumas décadas — desde que cinema passou a ser diversão popular.

Efetivamente, a legislação paulistana só conhece os “bilhetes gratuitos”, de entrada em cinema.

A própria realidade — que existe de anos para cá — que é a distribuição de *permanente* pelos donos de cinema, é inteiramente desconhecida pela nossa legislação tributária municipal. Exemplos como êste podem ser multiplicados, demonstrando o esclerosamento desta legislação.

Dai a razão pela qual não surpreende que também a consideração da fenomenologia ora em estudo não esteja

nela prevista exigindo, portanto, o trabalho exegético a que nos dedicamos neste trabalho.

Ingresso não gratuito.

Se *gratuito* é o que dispensa pagamento, só pode ter esta qualidade (de gratuito) o que, “em tese”, é pago. Ora, não pode ser tributado um fato determinado, sem conteúdo econômico algum, com a escusa de que os fatos semelhantes o são.

Se o bilhete de ingresso pago é tributado — com pleno amparo constitucional — já a tributação do bilhete gratuito não goza da mesma situação de constitucionalidade. É que a hipótese de incidência (fato gerador) de qualquer imposto tem necessariamente um conteúdo econômico qualquer. À falta deste não se pode reputar ocorrido o fato gerador.

Via de consequência não é possível entender nascida qualquer obrigação tributária concreta.

E não serve de argumento, no caso, alegar que, em princípio, os bilhetes são pagos e, portanto, o gratuito corresponde a “pagamento dispensado”, por liberalidade ou outra razão qualquer. Pois o simples fato de não corresponder o bilhete a qualquer pagamento — não importa a razão ou motivo de sua dispensa — retirar-lhe-ia qualquer valor econômico, que porventura tivesse.

Ocorre, porém, que *in casu*, não se trata de “bilhete gratuito” (que dispensa pagamento), mas de hipótese completamente diferente: trata-se de um convite sem preço. E sem preço porque *não tem absolutamente conteúdo econômico*.

Ora, se não há preço, como tributar? Impossível, teoricamente, por violar os cânones constitucionais da tributação e os postulados científicos da teoria do imposto.

Se não há preço, como, praticamente, tributar? Impossível, do ponto de vista prático, já que não há base de cálculo para a tributação.

Poder-se-ia argumentar com o caso aparentemente semelhante dos cinemas. Os bilhetes gratuitos de cinema são tributados, como se pagos fôsem.

O argumento não colhe, a similitude inexistente. A analogia de situações jurídicas, em consequência, não pode existir.

Na verdade o “negócio” do exibidor cinematográfico consiste em ganhar dinheiro “vendendo” o direito de assistir o espetáculo.

Sua fonte de ganho é a venda de bilhetes. Nas feiras, o “negócio” consiste em locar espaço aos expositores e prometer-lhes e propiciar-lhes visitaçào de interessados.

O *negócio* da consulente não é vender ingressos. Não se trata de emprêsa de espetáculos ou de diversões. Seu negócio é muito mais complexo e sofiscado e corresponde às mais avançadas concepções da mercadologia.

Só uma sociedade economicamente muito desenvolvida e macro-dimensionada, como a paulista, comporta exposições como as que empreende a consulente.

O negócio da consulente, como dito, não consiste em vender ingressos. Seu negócio consiste, repetimos, na locação de espaço a expositores com o compromisso de empreender todos os meios e diligências, tendo em vista obter a visitaçào de interessados. O público admitido o é acessoriamente. “Povo em geral” não é objeto principal de qualquer feira ou exposiçào, da natureza das que organiza a consulente.

A locaçào de espaço — que é a principal e essencial fonte de receitas da consulente — tem o seu valor determinado pela capacidade da consulente de trazer à visitaçào pessoas que, direta ou indiretamente, estejam ligadas ao mercado de que se trate, em cada caso: assim, produtores de matérias-primas, compradores, financiadores, comerciadotes, fornecedores de materiais, montadores e empresários, assim como técnicos são levados a êste local, possibilitando,

desta forma, um desenvolvimento maior das atividades comerciais das locatárias-expositoras.

Dessa forma, tôdas as pessoas, direta ou indiretamente, interessadas em determinado ramo de negócios podem encontrar-se nesses locais, fazer negócios, conhecer novidades, atualizar-se relativamente aos avanços tecnológicos, comparar produtos, métodos de fabricação e estabelecer contatos pessoais com compradores, vendedores, intermediários, financiadores, administradores e técnicos.

Esta é, em essência, a finalidade das promoções da consulente. A afluência de público, em geral, é marginal, acessória, secundária. Pode ser admitida, na medida em que não perturbe, não embarace, não atrapalhe o desenvolvimento das atividades reputadas essenciais e da finalidade principal dêstes empreendimentos.

Já não há hoje mais dúvida a respeito dos benefícios que a economia de mercado traz à economia nacional e à própria sociedade. Pois, estas feiras e exposições — promovidas pela consulente — são um instrumento catalizador de forças, energias, dados e conhecimentos, propiciando condições ótimas de realização do *desideratum* supra assinalado. Se a *ratio* da mercância está na aproximação das partes, a quintessência de tal atividade — concebida em termos avançados — está em feiras como as promovidas pela consulente.

Um produtor de matéria-prima ou de determinada mercadoria, se quisesse conhecer as condições em geral do mercado, haveria de perder meses e meses na visita de estabelecimentos industriais, na comparação de produtos, na discussão de preços, processos de fabricação, condições de mercado, situação de vendas; despenderia tempo e dinheiro, em quantidades fantásticas, para poder ter contato com uma parcela dos produtores, dos intermediários, dos vendedores e eventuais grandes compradores de mercadorias, dentro de determinado ramo.

Pois, estas feiras permitem a reunião de tôdas estas pessoas num determinado período ensejando, assim, a tôdas

aquelas pessoas que ali se encontram — interessadas naquele ramo — uma fantástica economia de tempo e de dinheiro, que permite a realização de progressos que, de outra forma, sòmente poderiam ser obtidos a um custo financeiro fantástico e a um dispêndio de tempo correspondente a muitos anos.

Sem que se compreenda isto e sem que se coloque como pano de fundo estas considerações — em tórno da realidade substancial que interessa ter em conta para a solução do problema — difficilmente se encontraria uma correta explicação para as peculiaridades dêste tipo de negócio e suas implicações tributárias.

É importante considerar estas condições, exigidas pelo nosso adiantamento mercadológico, para que se não confunda estas feiras com certos empreendimentos governamentais — que conhecemos no passado — e que tinham mais uma finalidade de educação da opinião pública, propaganda de uma determinada administração pública ou mesmo cultivo de um certo espírito cívico; estas feiras são eminentemente dirigidas a catalizar as fôrças que fazem da mecânica capitalista moderna ser o que efetivamente é.

Quem não compreender tudo isto não pode penetrar no significado dos “convites” que a organizadora da feira expede e dá para que os locatários-expositores distribuam aos interessados que ali não vão, absolutamente, procurar lazer, entretenimento, folguedo, relaxamento e outras formas de expressão do que se convencionou qualificar como diversão pública.

Impôsto sôbre venda de bens imateriais.

É pacífico, indiscutível e tranqüilo na doutrina, assim como na jurisprudência que o impôsto sôbre serviços se distingue do impôsto sôbre circulação de mercadorias, porque aquêle incide sôbre a venda de bens imateriais, enquan-

to o impôsto sôbre circulação de mercadorias incide sôbre a venda de bens materiais.

Na verdade, ambos são impostos sôbre circulação, assim classificados pela quase unanimidade da doutrina.

Efetivamente, o capítulo IV do livro I do código tributário nacional, sob a rubrica “impostos sôbre a produção e a circulação”, trata, além do i.p.i e do i.c.m. do impôsto municipal sôbre serviços.

Esta classificação legislativa (contida na lei complementar prevista pelo § 1.º do art. 18 da Constituição, norma geral de direito tributário) corresponde à convicção doutrinária do principal autor de seu ante-projeto, o prof. RUBENS GOMES DE SOUSA.

De idêntica opinião compartilham GILBERTO DE ULHOA CANTO, GERSON AUGUSTO DA SILVA, SEBASTIÃO SANTANA E SILVA e MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN, membros da comissão que elaborou o ante-projeto da emenda constitucional n.º 18 e o economista OCTÁVIO BULHÕES que o subscreveu. A emenda 18 também classifica êste impôsto como “sôbre circulação” (art. 15), dispondo sôbre providências para assegurar a distinção entre êle e o i.c.m. (parágrafo único do art. 15),

Ora, se em qualquer hipótese, a venda está colocada como elemento central e nuclear da hipótese de incidência (fato gerador), não há como entender-se que o que seja gratuito possa também ser tributado.

Mas a interpretação que ao decreto municipal n.º 6.979 de 20 de abril de 1967 (que regulamenta as disposições legais relativas ao impôsto sôbre serviços de qualquer natureza), no seu art. 13, dão as autoridades fiscais, no presente momento, resulta de entendimento inteiramente esdrúxulo e violatório das próprias disposições nele contidas.

Efetivamente, êsse art. 13 determina que a base de cálculo do impôsto “é o *custo* ou *valor* de cada entrada ou admissão, ao jôgo ou diversão pública”.

Ora, se está visto que o negócio da consulente consiste em locar espaço aos expositores não se vê como atribuir qualquer *custo* aos convites gratuitos de sua emissão.

Na verdade, o “convite” não tem nem custo, nem valor, precisamente por ser gratuito. Para efeito tributário, o convite é entidade inexistente.

A prevalecer a disposição do art. 21 desse decreto regulamentar — que estabelece que “as entradas de favor ficam também sujeitas ao impôsto” — no nosso caso, estaríamos nitidamente diante de um impôsto que deixaria de ser sôbre a circulação dos bens imateriais, para se transformar em impôsto sôbre o espetáculo ou sôbre uma coisa determinada, independentemente da natureza econômica da relação que se estabelecesse entre ela e os eventuais espectadores.

Se não há venda do direito à participação ou assistência ao espetáculo, não há como imaginar-se a aplicabilidade do referido artigo.

É assente e indiscutível que o impôsto sôbre serviços incide sôbre a circulação de bens imateriais, enquanto o i.c.m. incide sôbre a circulação de bens materiais.

Ora, a legislação do i.c.m. permite, perfeitamente, a distribuição por qualquer industrial ou comerciante de brindes a seus clientes desde que se comprove, perante o fisco, que se trata efetivamente de brinde, sem absolutamente pagamento do i.c.m.

É que, na verdade, não há incidência do tributo *quando não haja conteúdo econômico na circulação daquele bem* que, porisso, já não se classifica como mercadoria.

Não se pode vislumbrar qualquer razão que permita ao fisco municipal dar tratamento diverso a um caso que tem semelhança com aquêle dos brindes não sujeitos ao i.c.m., para a hipótese de convites gratuitos que, em se tratando de bens imateriais, corresponderiam perfeitamente ao “brinde” dos bens materiais.

O teto legal superior ao impôsto sôbre serviços.

É preciso que fique bem claro que não pode o fisco municipal tributar “convites” sem nenhum conteúdo econômico (porque gratuitos).

Se ocorrer esta tributação, o que efetivamente será onerado, não mais será o “bilhete de acesso à feira”, mas a própria feira, que, como negócio, economicamente, tem por essência a locação de espaço em imóvel.

Ora, a “locação de espaço em bem imóvel”, prevista como serviço tributável, pelo ato complementar n.º 34 (alteração 7.ª ao art. 71 do c.t.n.), foi suprimida da lista de serviços tributáveis vigente (dec.-lei 834).

Em consequência, não pode mais sofrer tributação alguma. Foi excluído o poder tributário do Município relativamente a esta atividade. Onerá-la, indiretamente, como pretende fazê-lo agora o fisco paulistano, importa fraudar a lei complementar prevista no item II do art. 24 da Carta Constitucional (dec.-lei 834, cuja enumeração de serviços é taxativa) e, via de consequência, infringir a própria Carta Magna.

Mas, o resultado da interpretação sistemática do item 28, “b” da lista de serviços do dec.-lei 834, em harmonia com o mandamento do art. 9.º é muito claro.

Tributa-se:

“28. Diversões públicas.

.. .. .

b) exposições com cobrança de ingressos”.

O critério da tributação é:

“art. 9.º — A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço”.

O serviço, cujo preço é a base de cálculo, por força da lei, é o de diversões.

Este serviço é remunerado pelos bilhetes pagos e não pelos convites. Logo, a base de cálculo é dada pela receita total dos bilhetes pagos. Este é o “preço” do serviço. Outro critério não há para determiná-lo.

Dois argumentos impedem a tributação do convite gratuito:

a) a diversão só o é, verdadeiramente, para o público pagante;

b) só o pagamento a título de diversão pode determinar o preço do serviço.

Na verdade, o convite gratuito é inestimável. Não tem valor econômico determinável por critério algum, salvo a analogia, expressamente vedada pelo código tributário nacional (art. 108, § 1.º — “O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”).

Não há como fugir a êste dilema.

Outra forma que poderia a Municipalidade adotar para “tributar o preço do serviço de diversão” — como o quer e autoriza a lei complementar — seria obedecer à lei municipal (lei 6.989 de 20.XII.66, código tributário municipal) que, “para os efeitos dêste impôsto, considera (-se) preço do serviço a receita bruta a êle correspondente” (§ 1.º do art. 53).

Qual a receita bruta do serviço de diversões em que as feiras consistem?

Não integram esta importância — é óbvio — as receitas que a consulente realiza com locação do espaço (que não é “diversão”, nem serviço tributável).

A receita havida a título de diversão advém dos ingressos pagos. Os gratuitos não dão receita, exatamente porque não são pagos.

Pois a “receita bruta” da consulente, percebida a título de “serviço de diversão” é a resultante da soma de todos os ingressos pagos. Não há como fugir a tal conclusão.

Só os ingressos pagos concorrem para a “receita bruta” (a título de diversão), auferida pela consulente. Os convites, pela simples razão de que são gratuitos, não podem influir no montante daquela.

Pois o teto intransponível de 10% fixado pela lei superior (ato complementar n.º 34, art. 9.º, baseado no § 4.º do art. 24 da Carta Constitucional, que dispõe: “lei com-

plementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II), há de ser calculado sobre essa receita.

O Município, tributando os convites gratuitos, infringe este teto, incidindo em inconstitucionalidade.

Efetivamente, se a venda de bilhetes rende, por hipótese 100, somada esta quantia à receita auferida com convites, que é igual a zero ($= 0$), temos como receita bruta 100.

Ora, se a Municipalidade tributa só os bilhetes vendidos, no teto (10%) receberá 10.

Se tributar também os convites, receberá 10 mais “x”, violando o teto legal.

Essa é a razão pela qual a lei federal fixa, como base, o “preço” do serviço e estabelece que só os ingressos pagos são sujeitos a tributação.

Figuremos de forma mais objetiva o exemplo, para que fique bem claro.

Se a consulente vende 1.000 bilhetes a Cr\$ 5,00 (cinco cruzeiros) cada, realiza a renda bruta de Cr\$ 5.000,00.

Sobre esta receita bruta, a Prefeitura recebe Cr\$ 500,00 (10%, de acordo com o teto da lei complementar).

Se a Prefeitura tributa também 1.000 convites gratuitos, determinando seu *valor* por analogia ou qualquer outro meio, perceberá mais Cr\$ 500,00. No total, sobre uma receita bruta de Cr\$ 5.000,00, o tributo renderá Cr\$ 1.000,00, isto é, 20% da receita.

Ai está a flagrante infração do limite legal superior, que a Constituição proibiu.

Ai está a fraude manifesta à lei complementar, fraude esta que não pode ser tolerada e que será certamente repelida pelo Poder Judiciário.

De todo o exposto se vê que por qualquer ângulo que se enfrente este problema, a conclusão é uma só: *É inconstitucional e ilegal a cobrança de impôsto sôbre serviços sôbre os convites gratuitos expedidos pela consulente para as suas feiras.*

Hipótese de Incidência.

Discorrendo sôbre a hipótese de incidência do impôsto sôbre serviços, um dos mais especializados e competentes procuradores da Municipalidade de São Paulo, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES — o mais profundo conhecedor da matéria, na Prefeitura — sustentou:

“O i.c.m. grava a prestação de serviços. Prestar serviços (do latim: “præstare”, satisfação, prestação, pagamento; “servitium”, de “servus”, escravo, mais tarde atividade, trabalho) significa fornecer trabalho. Na prestação de serviços, uma das partes, mediante contraprestação ou remuneração, se obriga a efetivar trabalho a outra;” (parecer, *in Revista de Direito Público* n.º 16, pág. 164).

É de se perguntar — à vista de tão judiciosas quão corretas afirmações — em que consiste o trabalho, a atividade, o *serviço* da consulente?

É óbvio, é flagrante, é evidente: a consulente presta o serviço de locar espaço, para que os produtos dos locatários sejam expostos e possam ser vistos, examinados, analisados e comparados pelos convidados. A consulente “organiza” feiras, como condição de atração para a locação.

Pela “organização” paga impôsto sôbre serviços, de acôrdo com o item 34 da tabela do dec.-lei 834.

Sôbre os resultados da feira paga o impôsto de renda (já que “locação de espaço” não é mais serviço tributável).

Os convidados são pessoas interessadas ou envolvidas direta ou indiretamente no ramo de negócio a que a feira ou exposição se refere.

Convidado é quem vende, compra, produz, fornece ou financia mercadorias ou produtos, direta ou indiretamente ligados ao setor econômico, a que foi dedicada a feira, a que o convite corresponde.

Evidentemente, para cada exposição são convidados os interessados no setor pertinente.

E a distribuição dos convites não é feita só pela consulente, mas também pelos locatários-expositores, ou por sua indicação.

Logo, se a hipótese de incidência do tributo é a prestação de serviços, está visto — diante do exposto — que o serviço a que a consulente se dedica não é *vender* convites gratuitos e sem preço, mas locar espaço aos expositores.

Logo, a “prestação de serviço” tão bem conceituada por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES consiste, *in casu*, na organização da feira (tributação da qual, neste estudo, não se cogitou), ou no oferecimento de diversão paga, ao “público em geral”.

Os convidados (portadores de convite) são alheios quer ao aspecto diversão e, porisso, não pagam para entrar nas feiras, quer ao aspecto organização que lhes não diz respeito.

Em consequência: só podem ser tidos como tributáveis os ingressos pagos e jamais os gratuitos, *cuja expedição não corresponde à hipótese da incidência do impôsto, como demonstrado*.

Exame sistemático do decreto-lei 834.

O decreto-lei 834, como dito, no item 28 da sua tabela anexa (lista de serviços), prevê a tributação de “exposições com cobrança de ingresso”.

No seu art. 9.º determina que a base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

O cotêjo destas duas disposições bem demonstra que as hipóteses de prestação gratuita de serviços, no caso, não podem ser tributadas.

Não só a tabela anexa faz referência não a “exposições” em geral, mas, somente àquelas onde haja cobrança de ingresso, como, por outro lado, o art. 9.º fixa a regra de que o *preço* é a base de cálculo.

Não havendo preço, não pode haver base de cálculo; não havendo cobrança não há incidência tributária.

Quer o exame isolado de qualquer dessas disposições, quer o exame conjunto e sistemático de ambas só pode conduzir a uma conclusão inequívoca, clara e inafastável: é intributável todo e qualquer convite gratuito, como aquêlê em exame.

Base do impôsto.

O art. 9.º do decreto-lei 834 (norma geral de direito tributário) dispõe, àticamente e de forma lapidar, que “a base de cálculo do impôsto é o preço do serviço”.

Os três parágrafos dêsse artigo estabelecem disposições especiais referentes à base de cálculo, as quais, entretanto, somente são aplicáveis aos tipos de serviço expressamente enumerados. Dessa enumeração expressa não consta a do inciso 28 da lista de serviços anexa ao decreto-lei.

Desta forma, êste principio geral — de que a base de cálculo é o preço do serviço — prevalece inteiramente, sem qualquer possibilidade de exceção, para o caso em estudo.

Pois, como interpretar a disposição legal “in casu”? Como aplicar a disposição legal à hipótese em exame?

Não pode haver a menor dúvida quanto a que, se não foi traçada a regra do custo, ou a regra do valor, mas sim a regra do preço, e se não foi dito que a prestação gratuita do serviço também é paga, não vemos como fugir à conclusão forçosa e indiscutível de que serviço gratuito não está sujeito à tributação.

Efetivamente, como determinar o preço do convite individual, se êle é fornecido graciosamente?

Se a idéia de convite exclui a idéia de preço, se estamos diante de autêntico e verídico convite, como conciliar isto com a noção de preço a que taxativamente faz referência o art. 9.º do decreto-lei 834?

Qual a concreta interpretação da disposição do art. 9.º, em exame?

A palavra vem de “pretium” do latim, que significa “avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor desta coisa determinado por uma soma em dinheiro”.

Porisso DE PLÁCIDO E SILVA, no seu excelente *Vocabulário Jurídico* (ed. Forense, 1963, vol. III, pág. 1.198), no verbete “preço”, sublinha que “nas vendas, é a quantia ou a soma pecuniária a ser *paga* pelo comprador. Nas locações é também a soma em dinheiro a ser *paga* pelo locatário”.

Parece-nos de evidência solar que a noção de preço há de, necessariamente, ser sempre associada à idéia de transação *com* conteúdo econômico, ou negócio jurídico oneroso. Não é lógico ou admissível que se empregue a expressão *preço* para negócios jurídicos gratuitos.

Se destas hipóteses também quisesse cuidar a lei, teria feito expressa referência a negócios ou transações, representados por bilhetes gratuitos ou graciosos, ou então, mantendo a redação do art. 9.º, teria empregado a expressão “valor” ou equivalente.

Assim não fazendo, excluiu peremptoriamente a possibilidade de compreensão, no seu mandamento, do caso de ingresso ou convite gratuito, como é aquêlo objeto do estudo ora em desenvolvimento.

Emprego da Analogia no Direito Tributário.

O decreto-lei federal 834 — que funciona, no caso, como norma geral de direito tributário — prevê a cobrança de

impôsto de serviços sôbre diversões públicas que, especificamente para o caso, se consubstancia no item 28 da tabela anexa (lista de serviços), sob a rubrica “b” que assim se redige:

“exposições com cobrança de ingresso”.

É lícito o emprêgo da analogia em direito tributário. Reconhece-o a disposição do art. 108 do código tributário nacional.

Entretanto, êste alto diploma legal estabelece expressamente uma salutar regra, de acôrdo, aliás, como os princípios científicos consagrados pela doutrina e prestigiados pela jurisprudência.

Efetivamente, a disposição do § 1.º dêsse art. 108 é peremptória, ao fixar que “o emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei”.

Se a lei federal foi absolutamente categórica, clara e expressa em admitir a cobrança do impôsto sôbre serviços sôbre exposições “*com* cobrança” de ingresso, não seria lícito à lei municipal ampliar esta previsão para exposições “*sem* cobrança” de ingresso.

Não é lícito, no caso, recorrer-se a qualquer tipo de analogia, para admitir a ampliação da hipótese legal.

Se o ingresso *sem* cobrança, para o fisco municipal é semelhante ao ingresso *com* cobrança, nenhuma consequência isto pode ter que importe na criação de obrigação tributária onde ela não seja legitimamente prevista pela lei.

Talvez fôsse admissível o recurso à analogia, se a lei federal falasse em exposições, sem o estabelecimento de qualquer distinção.

Entretanto, como a lei federal é estrita e específica (só para os casos de cobrança) não vemos a menor possibilidade de incidência do tributo onde não haja cobrança.

Além, pois, do argumento do teto normativo superior (ato complementar 34, art. 9.º — 10%) e das conclusões

do exame sistemático do dec. lei 834, esta verificação hermenêutica obsta a pretensão do fisco paulistano, irremediavelmente.

O preço como base de cálculo.

A legislação do i.p.i., tratando do cálculo do impôsto (lei 4.502 de 30/11/1964), fixou como critério geral e dominante na matéria — tanto que colocou o mandamento em primeiro lugar no capítulo — que “o impôsto será calculado mediante aplicação das alíquotas... sôbre o valor tributável” (art. 13).

Erigiu, pois — na terminologia técnica do direito tributário — o valor tributável em *base de cálculo* do impôsto.

Em seguida, estabeleceu os critérios para determinação desse valor, dispondo constituir-se êle “quanto aos produtos de fabricação nacional” (art. 14, II) no “preço da operação de que decorrer a saída”.

As operações jurídicas a que se refere o inciso II do art. 14 — as quais determinam o preço e, via de consequência, o valor tributável — são a venda, a consignação, a comissão etc.

Pois, o preço destas operações é o valor tributável, levado em consideração pela lei.

Entretanto, esta mesma lei estabelece uma série de regras que impedem abusos e fraudes, de sorte a — obedecido o princípio da legalidade — fornecer critérios legais ao fisco, para determinação do valor tributável, sempre que êste preço não corresponda a uma realidade econômica objetiva.

Desta forma, tôda vez que se esteja diante de uma operação que não tenha preço, ou cujo preço não corresponda à realidade econômica, haverá critérios legais subsidiários a serem adotados para a determinação do valor tributável (v. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Introdução ao estudo do impôsto sôbre produtos industrializados*, in *Revista de Direito Público*, vol. 11, pág. 75).

Ora, a legislação municipal absolutamente não tem qualquer regra semelhante, nem fixa critérios para determinação do valor em casos que tais.

De uma maneira simplista e inteiramente arbitrária, o fisco vem preencher o vazio legal — como se constitucionalmente isto lhe fôsse lícito — e cobrar, sobre os convites individuais, tributo, como se se tratasse de bilhete vendido.

A mesma coisa acontece relativamente à legislação do i.c.m. que trata, também, minuciosamente do problema do valor tributário, e sobre que não vamos discorrer, por ocioso.

Análise da legislação municipal.

Do impôsto sobre serviços cuida a lei municipal n.º 6.989, de 29.XII.66 (código tributário municipal).

O art. 53 desta lei dispõe que o impôsto sobre serviços é exigido “na conformidade da tabela anexa” (“sobre o custo ou valor do ingresso”), em contraste com o *preço*, fixado pela lei federal.

Ora, está visto que êste ingresso não custa nada ao seu portador. Demonstrado também está que não tem valor monetário.

Admitindo-se, para argumentar, que a lei federal ensinasse a cobrança de ingressos gratuitos, verifica-se do exame da lei municipal a ausência, ainda aqui, de qualquer base de cálculo para o referido impôsto.

A disposição do § 1.º do art. 53 define preço de serviço como “a receita bruta a êle correspondente”.

Ora, “receita” corresponde, em ciência das finanças e direito financeiro — tradicionalmente e de maneira inequívoca — a entrada de dinheiro, o que só pode acontecer quando haja venda econômica de alguma coisa, ou quando esta coisa tenha custado algo a quem a dá ou recebe.

A soma de todos os convites individuais não representa um tostão sequer de receita para a consulente.

Com fundamento, portanto, na disposição do § 1.º do art. 53 jamais se poderia pretender tributar os convites individuais gratuitos (“considera-se preço... a receita bruta...”).

Quanto ao § 2.º do referido art. 53 — que dispõe que “à falta de preço, será adotado o corrente na praça” parece que, manifestamente, não se pode aplicar ao caso, exatamente pela circunstância de estas feiras e promoções terem cada qual a sua peculiaridade e tôdas elas desconhecem, na própria praça, qualquer símile próximo ou remoto.

A disposição do § 3.º do art. 53 não fixa regra alguma, sôbre base de cálculo, sendo que o mandamento do § 4.º dispõe sôbre pauta fiscal, inteiramente inaplicável às diversões públicas, como expressamente estabelecido na própria lei, na conformidade do ato complementar n.º 34 (art. 9.º).

O § 5.º do art. 53 não fixa qualquer regra a respeito (diz que o montante do impôsto é parte do preço).

O decreto municipal 6.979, de 1967, pretendeu acrescentar ao art. 53 da lei municipal, em estudo, um § 6.º, dando critérios estimativos para determinação da base de cálculo à falta de preço.

Sabido que o decreto não pode inovar a ordem jurídica e ainda sabido que não pode ampliar ou estender os conceitos legais, não deve ser considerado (v. nosso *Decreto regulamentar no sistema brasileiro*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 97, pág. 21).

Do exame da legislação municipal, se verifica a absoluta impossibilidade de qualquer tipo de interpretação que conduza a concluir pela tributabilidade dos convites individuais em estudo.

Não só seu exame sistemático exclui a tributação dos convites, como não há regra que defina base de cálculo idônea para o tipo de tributação de que ora se cuida.

**O fato gerador do impôsto de serviços sôbre diversões
públicas, no caso presente.**

Examinando-se atentamente a legislação a respeito da matéria em estudo, verifica-se que a hipótese de incidência (fato gerador) do impôsto de serviços, neste caso, não é absolutamente a venda de bilhetes.

O bilhete fornecido pela consulente aos locatários de espaço — para ulterior distribuição às pessoas que lhe interessem — não constitui hipótese de incidência de tributo nenhum.

O bilhete é mero documento fiscal de contrôle, exigido como dever acessório (por alguns designado obrigação acessória), pela legislação municipal, para a finalidade de controlar o número de pessoas que ingressa em recintos onde se desenvolvem atividades de diversão pública.

De maneira geral, a hipótese de incidência (fato gerador) do impôsto sôbre serviços, incidente sôbre diversões públicas é a *venda* da diversão pública ou espetáculo, ou ainda a venda de direito à participação ou assistência num espetáculo ou diversão pública.

Nenhuma dúvida pode haver quanto à interpretação correta da lei a respeito da matéria.

O bilhete é mero documento fiscal de contrôle, sem nenhuma outra finalidade ou significado.

A verdadeira hipótese de incidência dêste impôsto está na *venda* da diversão ou espetáculo.

Ora, é sabido que venda é um ato jurídico de natureza mercantil e que tem necessariamente um conteúdo econômico, sob pena de não se tratar de venda.

Desta consideração se vê que os “convites” — expedidos pela consulente ou pelas locatárias do espaço, por ela oferecido — são autênticos e verdadeiros convites.

Não se trata aí, absolutamente, de venda; não se cogita de negócio oneroso e jamais passaria pela cabeça de quem

quer que fôsse um pouco sensato admitir a idéia de que verificada esta mecânica, se pudesse assimilar êstes convites a qualquer documento expressivo de um contrato de venda de direito à assistência ou participação em espetáculos de diversão.

Se se trata efetivamente de um convite, de um autêntico convite, de um verdadeiro convite, de um inquestionável convite — de um ato jurídico de natureza inteiramente diversa do ato jurídico de venda — não há a menor possibilidade de se aplicar a legislação tributária que coloca a *venda* como hipótese de incidência do tributo.

Via de consequência, não há analogia ou forma de assimilação que — sem forçar a realidade — possa conduzir a entender como razoável ou aceitável a tributação do convite como se venda fôsse.

É de se repetir, aqui, observação já feita, oportunamente: a legislação municipal não acompanhou o desenvolvimento da vida econômica, para atentar para as realidades novas, que surgem no mundo jurídico, ou no seu substrato sócio-econômico.

Porisso, também não estranha muito que as autoridades aplicadoras da legislação não tenham tomado tento da diferença que a nova sistemática do impôsto sôbre serviços adotou, em nível de lei complementar.

Refutação da opinião oficial da prefeitura.

A Municipalidade de São Paulo orientou-se pela autorizada opinião de um de seus mais competentes advogados e seu melhor especialista em direito tributário, o dr. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

Analisemos os principais tópicos de seu alentado parecer (publicado *in Revista de Direito Público* n.º 16), para verificar a procedência ou não de suas conclusões.

A despeito dos reconhecidos méritos do prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, seu afã de defender os cofres públicos — aliás louvável — desviou-o das conclusões naturais das próprias premissas, que, com acêrto, lançou.

Depois de estudar a fundo e com proficiência a hipótese de incidência do impôsto sôbre serviços, afirma que:

“sendo impôsto sôbre a circulação, podemos dizer que o i.m.s. grava a *venda* de certos bens imateriais (“serviços”)”.

Ora, em não havendo compra e venda, que poderia ser gravado?

Talvez o próprio serviço?

Assim não entende, acertadamente, o ilustre professor da Faculdade Paulista de Direito: efetivamente é êle categórico em afirmar:

“b) a base de cálculo do impôsto é o preço do serviço (dec.-lei 406/68, art. 9.º), *elemento inexistente* na fase de produção (— quando se obtêm valores) mas que aparece na fase de circulação (quando se têm preços)”.

É a própria Municipalidade, pois, que sustenta só poder ser onerada a *venda* e jamais o serviço em si.

O parecer que ora analisamos é enfático em proclamar:

“... não têm razão certos autores que classificaram o i.m.s. como impôsto sôbre consumo de serviços”.

E insiste, com abundância de argumentação, que a hipótese de incidência (fato gerador) é a *circulação*, que se opera mediante compra e venda de serviços, o que só abona a tese que sustentamos.

Ao tratar da base de cálculo, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES — apoiado em CARVALHO DE MENDONÇA — sustenta “entender por preço a soma de dinheiro que o comprador paga ao vendedor, em troca da coisa adquirida”.

E deixa de se manifestar sôbre o caso de “doação” de serviço, onde não há preço...

E deixa o leitor sem conhecer seu pensamento relativamente à forma de calcular um consêrto gratuito, feito por um encanador; uma encadernação de livro, a título de homenagem; a montagem de uma máquina, a título de cortezia, por uma firma vendedora de aparelhos mecânicos; um serviço de corretagem feito por amizade etc.

Nem sequer nos permite saber se é orientação oficial a exigência de tributo em casos que tais...

Mas, não pode omitir-se de assinalar o que a doutrina deixa tão claro, relativamente ao conceito de preço: êste “se acha *ligado ao de venda*, no seu sentido econômico, isto é, como fonte de entradas financeiras”.

Do que se deduz que quando não haja venda — e, conseqüentemente, entrada financeira — não se pode falar em preço.

Tanto isso é verdade que nem o defensor do fisco municipal pôde eximir-se de dizer expressamente:

“O montante econômico a ser tributado pela Municipalidade é o preço do serviço, preço êsse que deve corresponder ao *efetivamente auferido* pela prestação de trabalho oferecida”.

E conclui:

“À sua falta, apura-se, arbitra-se ou estima-se tal preço” (*op. cit.*).

Ora, não é em todos os casos que tal arbitramento ou estimativa tem cabimento.

A norma geral de direito tributário (dec.-lei 834, que deu nova redação ao dec.-lei 406) restringe tal possibilidade aos casos expressos e exaustivamente enumerados nos §§ do art. 9.º que são:

- a) trabalho pessoal
- b) construção civil
- c) demolições
- d) e serviços prestados por sociedades.

Fora destes casos, incide a regra geral fixada na cabeça do art. 9.º, que estabelece, como base de cálculo, o *preço do serviço*. Em não havendo este, não há base de cálculo e, via de consequência, não há fato imponible.

Assim é que, nos melhores argumentos da maior autoridade no assunto (impôsto sôbre serviços) encontramos pleno apoio para reafirmar, confirmar e enfatizar:

Não há incidência de impôsto sôbre serviços nos convites individuais que dão acesso às feiras realizadas pela consulente.

Conclusões sintéticas.

Resumindo todo o exposto, podemos concluir afirmando:

1. para os “convidados”, a feira não é diversão pública;
2. para a consulente, sua organizadora, a feira não é diversão pública; o negócio da consulente não consiste em vender ingressos, mas em locar espaço aos expositores;
3. para a economia nacional a feira não é “local de diversão”, mas laboratório de marketing;
4. se o fato gerador é oferecer diversão pública, êle não ocorre nos casos de convite gratuito;

5. se a base de cálculo é o “preço” do bilhete não há obrigação tributária quando se trata de convite gratuito, sem preço, portanto;
6. o dec.-lei 834 só admite tributação de “exposições com cobrança de ingresso”; se estamos diante de caso em que parte dos ingressos é paga e parte é gratuita, só cabe tributação da parte paga;
7. tem razão o defensor da Prefeitura — dr. Bernardo Ribeiro de Moraes — quando afirma que “não pode interessar ao direito tributário” um desfile de escola de samba, para o qual nada se cobra;
8. tem também razão quando sustenta que só quando haja preço da diversão há incidência tributária;
9. as feiras têm como negócio central a locação de espaço aos expositores;
10. as feiras são voltadas aos convidados, que são convidados por razões comerciais;
11. o público admitido — para o qual as feiras são diversão — é marginal e acessório;
12. a “organização da feira” já é tributada mediante o impôsto de serviços;
13. a locação de espaço é tributada mediante o impôsto de renda;
14. a venda de ingressos, mediante o impôsto de serviços;
15. tributar também os convites gratuitos é abuso, inconstitucional e proibido;
16. tributar o “convite”, que não tem conteúdo econômico, é fraudar o teto de 10%, fixado pela lei complementar (dec.-lei 834) ao impôsto de serviços;
17. sim, porque a tributação deve obedecer ao critério da lei que considera preço do serviço a receita bruta da venda de ingressos; ora, esta receita é proveniente dos bilhetes pagos, que já são tributados no limite (no teto);

18. se se tributa também os bilhetes gratuitos, o resultado final é a tributação em percentagem, sôbre a receita bruta, superior à fixada como limite pelo ato complementar n.º 34;
19. se se tributa convite gratuito — sem conteúdo economico — que não suporta a tributação (que não pode sofrer incidência econômica) o que na verdade estar-se-á tributando será o negócio principal da feira, que é a locação de espaço, com invasão de área do impôsto de renda, que é federal;
20. se se tributa o convite — que não tem conteúdo econômico, por ser gratuito — na verdade o impôsto incide sôbre o negócio da feira, sôbre a própria essência do empreendimento, a locação de espaço aos expositores, que não pode mais ser tolerado, já que a lei complementar vigente (dec.-lei 834) retirou da lista de serviços tributáveis a locação de espaço em imóveis;
21. o convite não tem preço; como a lei exige que a base de cálculo seja o preço, o convite não pode ser tributado por falta de base de cálculo;
22. o convite nada custa ao seu portador, nem a ninguém; portanto, não há *custo* que possa servir de critério subsidiário de tributação (se esta fôsse possível);
23. a linguagem da lei complementar é restritiva, nos dois mandamentos que ao caso se referem: quando só menciona “exposições com cobrança de ingressos” e quando fixa como base de cálculo o “preço” do serviço e não o custo ou valor; ao intérprete não é lícito aplicar a lei como se ela não restringisse a incidência aos casos de “cobrança” e, portanto onde haja “preço”;
24. o próprio dr. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES enfatiza que o impôsto não incide sôbre o consumo de serviços, mas sim sôbre a venda (“que é quando

aparece o preço”); como no caso *sub examine* não há venda, não pode haver incidência tributária; como não há preço, não pode haver base de cálculo para a cobrança;

25. porisso o prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES sublinha que o preço “deve corresponder ao efetivamente auferido pela prestação de trabalho oferecida”; como, no caso em estudo, não há *efetiva* receita oriunda de convite, não há objeto sôbre que recair a tributação;

Tôdas estas conclusões sintéticas abonam nossa afirmação inicial no sentido de que *não pode haver incidência do impôsto sôbre serviços nos convites individuais, expedidos pela consulente, para suas feiras.*

É o meu parecer, s.m.j.

São Paulo, 23 de dezembro de 1970.