

com a devida vênia, uma verdadeira aberração do ponto de vista do Direito Constitucional brasileiro.

Em tais condições, evidencia-se a violação frontal, pela decisão recorrida, às regras constitucionais acima citadas, pelo que pede e espera o Recorrente que o Supremo Tribunal Federal conheça do recurso e lhe confira provimento para, cassada a decisão recorrida, ser julgado improcedente o pedido, condenados os Autores a pagar as custas do processo e honorários advocatícios.

Rio de Janeiro, 17 de novembro de 1972. — PETRÔNIO DE CASTRO SOUZA, Procurador do Estado.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. PREVALÊNCIA DA NATUREZA DO SERVIÇO SOBRE A DENOMINAÇÃO A ELE ATRIBUÍDA

O Estado da Guanabara, nos autos do Mandado de Segurança nº 11.364, impetrado por Lipater — Limpeza, Pavimentação e Terraplanagem Ltda. contra o Sr. Diretor do Departamento do Imposto Sobre Serviços da Guanabara, em cumprimento ao respeitável despacho de fls. 59, vem a V. Exa. expor e requerer o seguinte:

PRELIMINARMENTE

2. Autuada por falta de pagamento do imposto sobre serviços (Auto de Infração nº 59.580, de 23.5.73), a Impetrante deixou de apresentar sua defesa, na esfera administrativa, ingressando diretamente, em Juízo, com o presente pedido de segurança.
3. Ora, a legislação do Estado da Guanabara permite que o contribuinte, autuado, apresente defesa administrativa, independente de caução.
4. Até mesmo os recursos das decisões da Primeira Instância Administrativa, atualmente, não estão sujeitos a caução.

5. Reza, com efeito, o Decreto-lei Estadual nº 426, de 3.7.70:

“Decreto-lei nº 426, de 3.7.70.

Art. 2º — Os litígios suscitados entre a Fazenda do Estado da Guanabara e os contribuintes, originados da aplicação de lei tributária e de seus regulamentos, serão resolvidos administrativamente em duas instâncias: uma singular, outra coletiva.

§ 1º — Na instância singular — a primeira — decidem os dirigentes das repartições que tiverem competência para aplicar a lei ou o regulamento, e, na coletiva — a segunda — o Conselho de Contribuintes.”

“Art. 5º — Os recursos para o Conselho serão interpostos no prazo de trinta dias corridos, contados da intimação da decisão final de primeira instância.”

“Art. 8º — No prazo a que se refere o art. 1º do Decreto-lei nº 385, de 4.7.70, os recursos ao Conselho de Contribuintes permanecerão livres de garantia de instância por fiança, ou depósito, podendo o Poder Executivo prorrogar essa suspensão, tantas vezes quantas entender conveniente.”

6. O prazo de suspensão da exigência de garantia da instância foi sucessivamente prorrogado pelos Decretos “E” n.ºs 4.540, de 3.12.70, 4.929, de 11.6.71, 5.323, de 3.1.72, 5.498, de 9.6.72 e 5.850, de 23.11.72.

7. Não cabe, pois, o mandado de segurança, face ao que dispõe o art. 5º, item I, da Lei nº 1.533, de 31.12.51:

“Art. 5º — Não se dará mandado de segurança quando se tratar:

I — de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução.”

DE MERITIS

8. Volta a Impetrante a Juízo, com os mesmos argumentos, já rejeitados pelo MM. Juiz de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública, no Mandado de Segurança nº 8.579 (inicial e sentença anexas).

9. Fundamenta-se o pedido, única e exclusivamente, na alegação de que, não tendo sido expressamente mencionada a Coleta de Lixo, na lista de serviços tributados, anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 834, de 8.9.69, a exigência de tributo sobre a referida atividade configuraria imposição por analogia, de vez que a lista é taxativa.

10. Em abono de sua opinião, a Impetrante traz aos autos cópia de acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que não conheceu do Recurso Extraordinário 76.272, interposto pela Prefeitura

Municipal de São Paulo, de decisão proferida em mandado de segurança impetrado por Terpa — Terraplanagem e Pavimentação Ltda., e parecer de eminente tributarista, qual seja o Professor Ruy Barbosa Nogueira.

11. Desnecessário lembrar que a Doutrina e a Jurisprudência, por mais respeitáveis que sejam, não constituem fontes de direito tributário (Código Tributário Nacional, arts. 96 a 100), nem subordinam a atividade própria do Julgador.

12. Todavia, a decisão citada — que, por ser única, não configura jurisprudência — não tem o alcance que lhe emprestou a Impetrante, pois *limitou-se a não conhecer do recurso extraordinário*, porque o acórdão recorrido não contrariava a Constituição, nem negava a vigência da lei complementar.

13. A interpretação da lei pelo acórdão visado foi considerada *razoável*, o que não afasta o reconhecimento de outra também *razoável* e até *melhor interpretação*.

14. A ementa do acórdão,

“Imposto sobre serviços.

Decisão que entendeu não sujeita ao tributo a coleta de lixo, executada por concessão municipal. Inocorrência de contrariedade à Constituição, ou de negativa de vigência de lei complementar. Recurso extraordinário não conhecido.”

é bastante elucidativa, como elucidativo também é o voto do relator, Ministro Oswaldo Trigueiro (fls. 54/55 dos autos):

“Decidir se determinado serviço é ou não tributável, em face de lei complementar, diz respeito à interpretação e aplicação desta lei, sem possibilidade de ofensa à regra de competência inserta naquele preceito constitucional.

Por igual, não me parece caracterizada a negativa de vigência do Decreto-lei nº 406. O art. 8º desse diploma, nos itens invocados, prevê a incidência da tributação municipal sobre serviços de transporte urbano ou rural, bem como sobre serviços de limpeza de imóveis e de desinfecção e higienização. Ao entender que a coleta de lixo, decorrente de contrato firmado com a própria municipalidade recorrente, não se enquadra em qualquer daquelas hipóteses, limitou-se o acórdão a interpretar a legislação pertinente por forma que tenho como razoável.”

15. Por seu turno o parecer trazido aos autos é uma modalidade da qual já se disse:

“O parecer é um híbrido canhestro de estudo doutrinário e de arrazoado forense. Não tem a independência da obra de pura especulação, e falta-lhe a coragem de se afirmar como trabalho profissional.” (*in* Prefácio de Rubens Gomes de Souza à obra de Gilberto Ulhôa Canto, *Temas de Direito Tributário*, Ed. Alba.)

16. A interpretação dos textos legais, dada pelo acórdão da Terceira Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo e constante do parecer do Professor Ruy Barbosa Nogueira, pode ser razoável (o que não foi reconhecido no despacho de admissão do recurso extraordinário — fls. 52 dos autos), mas, *data venia*, não é a melhor.

17. *Ainda que* se considere taxativa a lista de serviços tributados, nem por isso estaria afastada a incidência do imposto, na atividade de coleta de lixo.

18. Todavia, o caráter meramente exemplificativo da lista de serviços, proclamado na legislação de muitos municípios (além do Estado da Guanabara), vem sendo aceito por especialistas de maior renome, para quem o art. 24, II, da Constituição, atribuiu aos municípios competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que lei complementar não os considere compreendidos na competência da União ou dos Estados.

19. Para não se debater sobre questão prescindível, ao julgamento da presente ação, cite-se apenas Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, autor da primeira e mais completa obra sistemática acerca do imposto em causa, além de integrante do grupo de trabalho que organizou a lista em causa (*O Imposto sobre Serviços*, 2ª ed., pág. 37) e o próprio Aliomar Baleeiro, na 1ª edição de seu *Direito Tributário Brasileiro* (págs. 264 e 265), além do Eminentíssimo Desembargador que admitiu o Recurso Extraordinário 76.272 (fls. 52).

20. Entretanto, mesmo passando a admitir o caráter taxativo da lista, a partir da 3ª edição da obra citada, com amparo em Flávio Bauer Novelli e J. H. Gouveia Vieira, Aliomar Baleeiro ressaltou a possibilidade de *interpretação ampla*, e até mesmo *analógica*, de seus itens, esclarecendo (ob. cit., pág. 264):

“Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da C.F. e o art. 8º do Decreto-lei nº 834/69, é taxativa: tributáveis serão

só os serviços nela mencionados, *embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica.*”

21. Reconhecer-se o caráter taxativo da lista não significa, pois, admitir-se que as palavras nela empregadas sejam sacramentais, ou que a adoção, pelos contribuintes de uma “denominação” diversa, para um serviço nela incluído, o retire do campo de incidência, ou, ainda, que os itens da lista não possam ser objeto de interpretação.

22. Embora Baleeiro tenha admitido, no caso, a própria analogia, o Estado, na hipótese presente, não a utilizou, limitando-se a interpretar os termos da lista, o que, evidentemente, pode e deve fazer.

23. Cumpre lembrar que a *interpretação nada acrescenta, exceto clareza, ao texto legal*, mesmo a impropriamente chamada “*interpretação extensiva*” (que é apenas *compreensiva*) ao contrário do que ocorre com a *integração da legislação tributária*, de que é meio mais importante a analogia.

24. Leia-se, por exemplo, Hélio Tornaghi (*Processo Penal*, A. Coelho Branco Fº — Editor, 1953, 1º vol., págs. 32/34):

“*Interpretação e aplicação — Interpretar é trazer à luz todos os elementos que uma idéia compreende, é buscar-lhe o conteúdo. Os alemães usam o verbo auslegen, que pode traduzir-se por extrair: aus — para fora (indica movimento de dentro para fora) e legen — pôr, colocar. A interpretação consiste exatamente em exteriorizar, mostrar, exhibir, ostentar o conteúdo da norma trazer à tona o que nela se encerra.*

Aplicar é atingir, alcançar, tocar objetos. A norma se aplica sobrepondo-se aos casos a que se estende.

A interpretação é o processo lógico pelo qual se precisa e determina o sentido e a vontade da lei. Precede sempre à aplicação, processo pelo qual se submete o caso concreto à norma geral.

Em lugar de *interpretação extensiva* deveria falar-se em *interpretação compreensiva*, procedimento racional por cujo meio se verifica que um atributo, *à primeira vista não aparente, faz, no entanto, parte de uma idéia. A interpretação não aumenta coisa alguma a idéia interpretada: ilumina-a, permitindo ver-lhe partes antes escondidas.*”

.....

“*A analogia não é processo de interpretação e sim de aplicação, e diz respeito à extensão da idéia. A analogia é que é extensiva, não a interpretação. As duas operações são diversas e sucessivas.*”
(Os grifos são nossos.)

“*A analogia portanto é meio de integrar a norma, de preencher-lhe lacunas, de estendê-la a casos não previstos.*”

25. O Código Tributário Nacional adotou posição fundamentalmente idêntica à exposta, ao dar tratamento e efeitos diversos à *analogia* e à *interpretação*, no Capítulo IV do Título I do Livro Segundo (arts. 107 e 112).

26. A *analogia* é meio de integração da legislação tributária e seu emprego não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, II, e § 1º).

27. A *interpretação, todavia, somente será literal, nas hipóteses do art. 111*, ou seja, de legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

28. Observe-se, com Aliomar Baleeiro (ob. cit. pág. 396):

“*Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.*

A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei.”

29. E ainda o festejado autor (ob. cit., pág. 382):

“*A falácia da busca do significado das palavras nos dicionaristas, o apego à literalidade do texto ou ao dispositivo isolado e dissociado do conjunto da lei e até das várias leis tributárias, as posições preconcebidas contra o Fisco ou de suspeição sistemática do contribuinte por parte dos agentes dele, a invocação de Direito Peregrino sem concordância ou coincidência com o pátrio, a estreiteza de métodos puramente lógicos, o fetichismo de arcaicas parê-mias latinas, e outros defeitos de interpretação deverão ser evitados no Direito Fiscal, como o são, hoje noutros territórios do Direito em geral.*”

30. Não podemos nos esquecer, ainda, do ensinamento de Rubens Gomes de Souza, que, em seu *Compêndio de Legislação Tributária* (3ª edição, 1ª tiragem, 1960), após verberar a interpretação literal, por

várias razões, inclusive, por “repousar sobre uma base cientificamente errada, a de que o direito tributário seja direito excepcional” (pág. 59), esclarece, em relação à moderna interpretação do direito tributário (Pág. 60):

“Em consequência dessa maneira de entender o trabalho interpretativo, conclui-se que o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar. Neste sentido se diz que a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei. Dentro desse critério, e tendo em vista que a finalidade ou objetivo da lei tributária é a obtenção de receita para o Estado nas condições nela previstas, a sua interpretação deve obedecer aos seguintes princípios:

A) Podem ser adotados todos os métodos ou processos de interpretação que conduzam à realização integral das *finalidades* da lei;

B) Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes;

C) Os efeitos *tributários* dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado, em que as partes, pelo menos em certos casos, podem alterar ou modificar os efeitos jurídicos dos atos, contratos ou negócios, mudando-lhes a forma embora sem lhes alterar a substância;

D) Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam *idênticos*, devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes.”

31. A lição dos mestres ajusta-se, com perfeição, à hipótese dos autos.

32. Pouco importa que, em seu contrato — que é convenção entre partes, inoponível à Fazenda Pública (C.T.N., art. 123), a Impetrante e a SURSAN tenham denominado de *coleta de lixo* os serviços ajustados, pois tais serviços consistem, basicamente, no *transporte* de lixo, desde a porta das residências até o vazadouro do Caju, na Rua Carlos Seidl, nº 1.388.

33. Incluem-se, pois, os serviços prestados, no item 27 (“27. *Transporte e comunicações, de natureza estritamente municipal*”) da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 834/69, item mais específico que os de n.ºs 21 (limpeza de imóveis), 23 (desinfecção e higienização) e 52 (locação de bens móveis).

34. Não procedem, ainda, as afirmações contidas no item XV do parecer de fls., de que os caminhões lixeiros não transportam o lixo, mas o coletam e *jogam fora*, e que os referidos caminhões são conduzidos a outros locais *para serem limpos da sujeira que foi coletada*.

35. A afirmação não pode prosperar, na hipótese *sub judice*, uma vez que, por força do contrato, a Impetrante é obrigada a transportar o lixo para um local determinado: o vazadouro do Caju.

36. Não será demais observar que o imposto incide sobre *serviços de transporte* e não sobre *contratos de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores*.

37. A referência a transporte de “pessoas, bens, mercadorias ou valores” resulta de confusão entre o imposto municipal sobre prestações de serviços e o federal sobre serviços de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores (Código Tributário Nacional, art. 68, I).

38. Aliás, conforme salientou em outra oportunidade o Prof. Flávio Bauer Novelli, é inegável que “o lixo corresponde ao conceito econômico e jurídico de bem e de *mercadoria*, uma vez que pode ser objeto de relação de direito, é idôneo à estimação pecuniária, pode servir como objeto de comércio, sujeitar-se à industrialização, etc.”

39. E o lixo recebido no local do destino (vazadouro do Caju) é *utilizado* pela Municipalidade para aterros sanitários, às margens da Avenida Brasil.

40. Pouco importa, outrossim, que o contrato tenha previsto certos *deveres acessórios* (impedimento de derrama de detritos, controle da pesagem do lixo transportado etc.), *que não descaracterizam os serviços de transporte*, mormente no sentido amplo do citado dispositivo legal.

Face ao exposto, confia o Estado que V. Exa., se admitir o mandado de segurança, será para denegá-lo, como de

DIREITO.

Rio de Janeiro, 29 de outubro de 1973. — FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES, Procurador do Estado.