

SÚMULA Nº 163

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.

Referência:

— CF/88, arts. 155, I, **b**, § 2º e IX; 156, IV.

— Dec.-lei nº 406, de 31.12.68, arts. 1º, III e 8º, §§ 1º e 2º.

— Dec.-lei nº 834, de 08.09.69.

AgRg no Ag 65.932-RJ (2ª T 07.08.95 — DJ 11.12.95)

EREsp 24.193-4-SP (1ª S 13.12.94 — DJ 20.02.95)

EREsp 38.315-1-RS (1ª S 13.12.94 — DJ 13.02.95)

EREsp 45.407-5-SP (1ª S 27.09.94 — DJ 17.10.94)

REsp 26.082-0-SP (1ª T 04.10.95 — DJ 30.10.95)

REsp 45.576-6-SP (2ª T 21.11.94 — DJ 19.12.94)

REsp 61.355-8-SP (2ª T 02.10.95 — DJ 13.11.95)

REsp 61.771-5-PR (1ª T 17.04.95 — DJ 29.05.95)

Primeira Seção, em 12.06.96.

DJ 19.06.96, p. 21.940

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
Nº 65.932 — RJ

(Registro nº 95.0008960-2)

Relator: *O Sr. Ministro Peçanha Martins*

Agravante: *Restaurante a Cabaça Grande Ltda.*

Agravado: *Estado do Rio de Janeiro*

Advogados: *Antônio Carlos Garcia de Souza e outros, e Arthur José Fa-
veret Cavalcanti e outros*

EMENTA: *Agravo regimental. ICMS. Bares e restaurantes. Forne-
cimento de alimentação e bebida. Jurisprudência superada. Prece-
dentes.*

- 1. Decisão superada por jurisprudência iterativa e atual do STF e STJ não enseja o provimento de agravo regimental.**
- 2. Inviável o recurso especial o agravo não poderia ser acolhido.**
- 3. Agravo regimental improvido.**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos es-
tes autos, acordam os Ministros da
Segunda Turma do Superior Tribu-
nal de Justiça, na conformidade dos
votos e das notas taquigráficas a se-

guir, por unanimidade, conhecer do
recurso e lhe negar provimento. Vo-
taram com o Relator os Ministros
Ari Pargendler, Antônio de Pádua
Ribeiro e Hélio Mosimann.

Brasília, 07 de agosto de 1995
(data do julgamento).

Ministro HÉLIO MOSIMANN,
Presidente. Ministro PEÇANHA
MARTINS, Relator.

Publicado no DJ de 11-12-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO PEÇANHA
MARTINS: Trata-se de agravo regi-
mental oposto a decisão por mim
exarada, nestes termos:

“Cuida-se de agravo de instru-
mento oposto a despacho indeferi-
tório de recurso especial intenta-
do contra acórdão exarado em
mandado de segurança requerido
por Restaurante A Cabaça Gran-
de Ltda. contra a aplicação da Lei
1.241/87, do Rio de Janeiro, e De-
creto Estadual nº 10.996/88, que
regulam a cobrança do ICMS sob-
re o fornecimento de alimentação
e bebidas em bares e restauran-
tes.

A Jurisprudência iterativa das
1ª e 2ª Turmas do STJ confirma a
Uniformização de Jurisprudência
nº 01/87, da Egrégia Seção Cível
do Tribunal de Justiça do Rio de
Janeiro, que assentou:

“Prevista, como está em lei es-
tadual, a base de cálculo, legítima
é a exigência do ICM no forneci-
mento de alimentação e bebidas
em restaurantes, bares e estabele-
cimentos similares” (DJ 30.09.87).”
(fl. 74)

No REsp 12.844-RJ, assim resumi
o julgado:

“Tributário. ICM. Bares. Res-
taurantes e similares. Fornecimen-
to de alimentação e bebidas. Pre-
cedentes do STJ.

— Estabelecida a respectiva
base de cálculo do ICM (DL 5.175;
Lei 1.241/87 e Dec. 10.996/88 es-
tadual) é legítima a cobrança do
tributo pelo Estado do Rio de Ja-
neiro.

— Recurso conhecido ao qual
se nega provimento.”

Os precedentes do STJ são uni-
formes (REsps nºs 31.082-RJ, DJ
de 04.10.93, Rel. Min. Pádua Ri-
beiro; 29.891-RJ, DJ de 01.02.93,
Rel. Min. Hélio Mosimann e
EREsp 7.251-RJ, DJ de 28.11.94,
Rel. Min. Pádua Ribeiro).

Incide a Súmula 83 do STJ.

Inviável o REsp, nego seguimen-
to ao agravo **ex vi** do art. 34,
XVIII, do RISTJ.” (fl. 227)

Alega a agravante, em resumo,
que:

“.....

O agravo de instrumento da
ora agravante deve ser conhecido
e provido, porque, ao contrário do
despacho que inadmitiu o recurso
especial e da decisão agravada, o
acórdão recorrido ofendeu ao art.
97, IV, do CTN e validou lei local
em face deste dispositivo, que im-
punha a necessidade de que a lei
estadual estabelecesse a base de
cálculo do ICM para a hipótese do
fornecimento de alimentação em
bares e restaurante distinguindo

do valor do fornecimento o valor do serviço prestado, na medida em que o ICMS não poderia incidir sobre o "... valor total..." da operação quando houvesse fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não sujeito ao ISS, e não tendo o art. 8º, § 2º, do DL 406/68, com a redação do DL 834/69, autorizado expressamente a incidência do ICM sobre o *valor total* da operação, mas tão-somente sobre o valor do fornecimento de mercadoria, fazia-se indispensável a referida distinção em lei estadual." (fls. 232/233)

E transcreve julgado do eminente Ministro Carlos Madeira sobre a matéria.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO PEÇANHA MARTINS (Relator): O julgado da lavra do eminente Ministro Carlos Madeira sobre a questão jurídica em debate — ICMS sobre fornecimento de alimentação e bebidas em bares

e restaurantes — está superado pelas recentes decisões de ambas as Turmas do Pretório Excelso (RREE nºs 161.526-SP, DJ de 02.09.94, Rel. Min. Moreira Alves; 171.097-7-SP, DJ de 02.09.94, Rel. Min. Celso de Mello; 144.795-8-SP, DJ de 12.11.93, Rel. Min. Ilmar Galvão; 160.347-SP, DJ de 25.11.94, Rel. Min. Ilmar Galvão e RE 140.219-SP, Rel. Min. Moreira Alves).

Após a entrada em vigor da Constituição, que, no seu art. 155, II, § 2º, inciso IX, letra b, confirmou a regra do art. 8º, § 2º, do DL 406/68, com a redação dada pelo DL 834/69 explicitando a interpretação possível do campo de incidência do tributo — o total da nota — não é possível pretender-se na lei a distinção entre mercadorias e serviços ou a incidência do tributo apenas sobre aquelas.

Diante da jurisprudência pacífica do STJ (EREsp 13.089-SP, DJ de 20.02.95, Rel. Min. Milton Luiz Pereira; REsps 41.173-4-SP, Rel. Min. Cesar Rocha, DJ de 07.03.94, 1ª Turma; 43.108-5-SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, DJ de 11.04.94, 2ª Turma), nego provimento ao agravo regimental.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 24.193-4 — SP

(Registro nº 94.0034557-7)

Relator: *O Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha*

Embargante: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Embargada: *Padrão Restaurantes Industriais Ltda.*

Advogados: *Drs. João Saraiva Lima e outros, e Normando Fonseca e outro*

EMENTA: *Embargos de divergência. Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e similares. Lei Paulista nº 6.374/89. Legitimidade.*

I — Prevendo a lei, de forma específica, fato gerador e base de cálculo, não se pode ter como ilegítima a cobrança de tributo por ausência de previsão legal.

II — A inclusão do valor dos serviços na base de cálculo do ICMS encontra respaldo no artigo 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, constitucionalizado no artigo 155, § 2º, IX, b, e no próprio nome do imposto que alberga em sua hipótese de incidência não só a circulação, mas, também, as operações a ela concernentes.

III — Entendimento que se harmoniza com a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

IV — Embargos acolhidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Américo Luz, Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira votaram com o Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Brasília, 13 de dezembro de 1994 (data do julgamento).

Ministro GARCIA VIEIRA, Presidente. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Relator.

Publicado no DJ de 20-02-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA: O Estado de São Paulo interpõe tempestivos embargos de divergência contra acórdão da egrégia Segunda Turma desta Corte, relatado pelo eminente Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, que, acolhendo recurso especial, declarou a ilegitimidade da Lei estadual nº 6.374/89 por não distinguir, na base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes, o valor do fornecimento e o valor do serviço prestado.

A embargante traz para caracterização do dissídio julgado da eg. Primeira Turma por mim relatado, que, analisando a mesma lei, conclui de forma diametralmente oposta. O aresto encontra-se sumariado na seguinte ementa:

“Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes e similares. Lei paulista nº 6.374/89. Legitimidade.

I — Prevendo a lei, de forma específica, fato gerador e base de cálculo, não se pode ter como ilegítima a cobrança de tributo por ausência de previsão legal.

II — A inclusão do valor dos serviços na base de cálculo do ICM encontra respaldo no artigo 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, constitucionalizado no artigo 155, § 2º, IX, **b**, e no próprio nome do imposto que alberga em sua hipótese de incidência não só a circulação, mas, também, as **operações** a ela concernentes.

III — Entendimento que se harmoniza com a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

IV — Recurso improvido.” (fls. 181).

Demonstrada a divergência, admiti os embargos, abrindo vista a embargada que ofereceu oportuna impugnação, postulando a manutenção do **decisum** embargado.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA (Relator): A questão é por demais conhecida nesta Corte, que, atualmente, na linha do decidido pe-

lo c. Supremo Tribunal Federal, proclama a legitimidade da base de cálculo do ICMS, prevista na Lei estadual nº 6.374/89, para o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes.

O v. acórdão embargado revela entendimento pretérito, não mais agasalhado neste Tribunal.

Trago, a propósito, o acórdão proferido no REsp nº 31.707-SP, do qual foi relator o próprio eminente Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, publicado no DJ de 25.4.94, cuja ementa transcrevo a seguir:

“Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebida em bares, restaurantes ou similares.

I — O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da Constituição anterior, com base nos mesmos textos infraconstitucionais que ainda continuaram em vigor, firmou pacífica orientação, que, no julgamento dos casos remanescentes, foi adotado por esta Corte, no sentido de que era ilegítima a exigência do ICM se a lei estadual não distinguisse, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

II — Sobrevindo a atual Constituição a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes à matéria, deu-lhes interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devi-

do sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156, da Lei Maior.

III — Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada à vista da Constituição em vigor, sobre o “valor total da operação”, sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

IV — Interpretação do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, à vista dos arts. 155, I, b, § 2º, IX, b, e 156, IV, da Constituição. Precedentes do Excelso Pretório.

V — Recurso especial conhecido, mas desprovido.”

Com efeito, reiterados e inúmeros já são os precedentes de ambas as Turmas integrantes da egrégia Primeira Seção e desta própria, que, seguindo a orientação traçada pelo Supremo Tribunal Federal, proclamam a legitimidade da exação em tela, tendo como base de cálculo o valor total da operação, incluído neste o montante inerente à prestação do serviço.

Confira-se, a propósito, os seguintes julgados:

“Tributário — Bares e restaurantes — Fornecimento de refeições — Incidência.

— O fornecimento de refeições em bares e restaurantes, por não

integrar a lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, é fato gerador de ICMS, que incide sobre o valor total da operação (DL 406/68, art. 8º, § 2º).” (REsp nº 21.853-RJ, Relator eminente Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 21.02.94).

“Tributário. Embargos de divergência. ICMS. Fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares. Base de cálculo.

Nos precisos termos do § 2º, do art. 8º do Decreto-lei 406/68, o fornecimento de mercadorias, agregado à prestação de serviço não especificada na lista, sujeita-se unicamente à incidência do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS).

A prestação de serviço adjunta ao fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes e correlatos não constitui hipótese de incidência do ISS, por não integrar a lista anexa ao Decreto-lei 406/68.

O Tributo devido, no caso, é o ICMS, e tem por base de cálculo o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados pelo estabelecimento.

Precedentes do egrégio STF.

Embargos de Divergência acolhidos, por unanimidade”. (REsp nº 31.927-SP, Relator eminente Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 12.09.94).

“Tributário. ICM. Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Precedentes.

1. As duas Turmas da Primeira Seção deste Tribunal já pacificaram o entendimento sobre a matéria discutida, no mesmo sentido do aresto embargado, acompanhando orientação traçada em decisões da Suprema Corte.

2. Embargos de Divergência conhecidos e rejeitados.” (EREsp nº 3.090-RS, Relator eminente Ministro Peçanha Martins, DJ de 31.10.94).

“Embargos de Divergência. Tributário. ICM/ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes. Legitimidade.

I — Prevendo a lei, de forma específica, fato gerador e base de cálculo, não se pode ter como ilegítima a cobrança de tributo por ausência de previsão legal.

II — A inclusão do valor dos serviços na base de cálculo do ICM encontra respaldo no artigo 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, constitucionalizado no artigo 155, § 2º, IX, **b**, e no próprio nome do imposto que alberga em sua hipótese de incidência não só a circulação, mas também, as operações a ela concernentes.

III — Entendimento que harmoniza com a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

IV — Embargos de divergência acolhidos”. (EREsp nº 20.396-SP, do qual fui relator, DJ de 12.09.94).

“Tributário. ICM. Fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Lei paulista nº 5.886/87.

Previsão do fato gerador e base de cálculo. Legitimidade da cobrança. Divergência superada”. (EREsp nº 11.075-SP, Relator eminente Ministro Américo Luz, DJ de 14.11.94).

Guardo a convicção, já por diversas vezes externada, inclusive no paradigma trazido pela embargante, de que a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes não se reveste de ilegitimidade por incluir o valor da prestação do serviço envolvido no fornecimento da mercadoria.

A Constituição pretérita, no artigo 23, inciso II, previa:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

O Decreto-lei nº 406/68, que “estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”, em seu artigo 1º, inciso III, dispõe:

“Art. 1º. O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador:

...

III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares.”

Estatui o § 2º do artigo 8º do citado Diploma, com a redação conferida pelo Decreto-lei nº 834/69:

“Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços *não especificados* na lista *fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias*”.

Cabe ressaltar que a Lista de Serviços contida no Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, não inclui em sua *taxativa* enumeração a prestação de serviços nos restaurantes e similares como fato gerador do ISS. E, diga-se, *nem poderia fazê-lo, porque, como visto acima, o mesmo Diploma o situa na órbita de incidência do ICM.*

A Constituição de 1988 criou o ICMS ao pontificar, no artigo 155, inciso I, alínea **b**, o seguinte:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — imposto sobre:

...

b) 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”;

Na seqüência, dispõe a Constituição Federal, no § 2º, inciso IX, alínea **b**, do mesmo artigo 155:

“§ 2º. O imposto previsto no inciso I, **b**, atenderá ao seguinte:

...

IX — *incidirá também*:

...

b) sobre o valor *total* da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços *não* compreendidos na competência tributária dos Municípios.”

Tal competência municipal está assim disciplinada no artigo 156:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

...

IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar”.

Desta forma *estão sujeitos ao ISS serviços de qualquer natureza desde que definidos em lei complementar* (à exceção dos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são os previstos na alínea **b** do inciso I do artigo 155).

Tem-se, a *contrario sensu*, que serviços *não* definidos na referida lei complementar, estão fora da incidência do ISS. Estariam também excluídos da *competência* municipal?

A rigor, a não previsão na lei complementar afasta apenas a exigibilidade do imposto, mas não a competência municipal para cobrá-lo, porque, a qualquer momento, pode a União, mediante Lei Complementar, vir a editar nova Lista de Serviços ou mesmo incluir na já existente outros serviços.

A mera possibilidade, contemplada em hipotético raciocínio, não é suficiente para *materializar* a competência, vez que requisito necessário à sua *existência* é a sua *definição*. Assim, somente são sujeitos à competência tributária municipal os serviços *taxativa e expressamente* elencados no parâmetro federal.

Cumpra, pois, examinar a legislação como ela se apresenta, observando-se suas específicas definições, e não como ela *poderia* vir a se apresentar.

A própria Constituição prevê a possibilidade de outros serviços, além dos de transporte e comunicação, serem fatos geradores de ICMS, desde que prestados concomitantemente com fornecimento de mercadorias e não compreendidos na competência municipal (alínea **b**, inciso IX, § 2º, artigo 155, CF).

Enfatize-se que os municípios só podem instituir o ISS sobre os serviços inseridos na Lista de Serviços especificados em Lei Complementar (artigo 156, inciso IV, CF).

Assim, sobre os serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, vale dizer, não inseridos na Lista de Serviços especificados em Lei Complementar, mas presentes no fornecimento de mercadorias, por força do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**, poderá incidir o ICMS.

Instalado o novo Sistema Tributário Nacional, decorridos os cinco meses da promulgação da Carta Magna de 1988 — artigo 34, **caput**, do ADCT —, celebrou-se, na ausência da Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, de acordo com a previsão contida no § 8º do último referido artigo, o Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, publicado no DOU em 16.12.88, estabelecendo normas provisórias destinadas a regular a instituição do ICMS, prevenindo, no que pertine:

“Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto:

...

VII — no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, *incluídos os serviços prestados;*”

“Art. 4º. A base de cálculo do imposto é:

...

IV — no fornecimento de que trata o inciso VII do artigo 2º, o valor total da operação, *compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço;*”

Em consonância com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea *b*, CF, está o § 2º do artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, com a redação conferida pelo Decreto-lei nº 834/69, cujo teor vale repetir:

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

Estas normas são de fundamental importância, cuja leitura evidencia que o fornecimento em questão é *fato gerador do ICMS*, não importando sua natureza seja prestação de serviço ou circulação de mercadoria, ou ambos.

Ressalvo, neste passo, que elas não incidem em impropriedade, dada a *complexidade* do fato jurígeno,

integrado pelas assinaladas atividades, como também não sofrem de inconstitucionalidade.

Podem os Estados, no exercício da competência concorrente e suplementar, conferida pela Lei Maior, no artigo 24, inciso I, §§, e no ADCT, artigo 34, §§ 3º e 4º, correspondente ao parágrafo único, artigo 8º da Carta revogada, legislar sobre Direito Tributário.

No caso vertente, o Estado de São Paulo editou Lei, na ausência de previsão na mencionada Lista, buscando tornar exigível a previsão federal da incidência do ICM/ICMS.

A precursora foi a Lei nº 440, de 24 de setembro de 1974, que, em seu art. 1º, inciso III, repetiu a determinação do fato gerador contida no Decreto-Lei nº 406/68. Assentou, no artigo 19, inciso I, que a base de cálculo seria “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria”.

Seguiu-se a Lei nº 2.252, de 20 de dezembro de 1979, que alterou o artigo 19 da Lei nº 440, especificando que a referida base de cálculo seria para o caso da “saída de mercadoria com prestação de serviços não previstos em lei complementar federal pertinente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”.

Sobreveio, em 03 de novembro de 1987, a Lei nº 5.886, onde o Estado, tentando acabar com as controvérsias existentes, conferiu ao inciso IV do referido artigo 19, a seguinte redação: “no caso do inciso III do art. 1º a base de cálculo é o valor total cobrado do adquirente”.

Deu-se o advento da Constituição de 1988 e em seguida o Convênio ICMS 66/88.

O Estado de São Paulo, então, observando os seus termos, editou a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, instituindo o “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação — ICMS”, dispondo, no que interessa:

“Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

...

III — no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, *incluídos os serviços que lhe sejam inerentes;*”

“Art. 24. Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é:

...

II — quanto ao fornecimento aludido no inciso III, o valor total da operação *compreendendo as mercadorias e os serviços;*”

Se a legislação paulista, em tempos passados, não previa a base de cálculo deste imposto — o que originou a reiterada jurisprudência, cristalizada no Verbete nº 594 da Súmula do Colendo Supremo Tribunal Federal, sob a vigência da Constituição pretérita — isso hoje já *não* mais ocorre, ainda que se questione sobre

sua amplitude, pois que *deficiência* não é inexistência.

Nessa linha, a Turma Especial da Segunda Seção do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por expressiva maioria, no julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 139.513-2, em 27/4/90, *consagrou a tese favorável à Fazenda do Estado*, entendendo que a Lei nº 5.886/87 estabeleceu adequada base de cálculo para a incidência do ICM nas operações de fornecimento de bebidas e alimentação nos bares e restaurantes.

Em defesa dos contribuintes, alega-se que ilegítima a incidência, na medida em que o caso dos restaurantes configuraria nítida prestação de serviço, cuja mercadoria seria apenas meio destinado a um fim. Diz-se, por igual, que somente seria tributável, pelo Estado, o *fornecimento* de mercadorias com prestação simultânea de serviços, não o sendo os *serviços* cuja prestação envolva fornecimento de mercadorias. A distinção, especiosa, não conduz a consequências de relevo.

É verdade que predomina o entendimento segundo o qual a *natureza jurídica* do fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes é de *prestação de serviços* e não circulação de mercadorias.

Com efeito, observou o eminente Ministro Cordeiro Guerra no julgamento do RE nº 105.528:

“Na espécie, o restaurante e o bar ou similares, não vendem mer-

cadorias, 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.” (RTJ 118/292).

Na mesma linha de raciocínio, a já conhecida lição do Prof. **Roque Antônio Carraza**, citada pelo Eminentíssimo Ministro Gomes de Barros em seu voto sobre a matéria, cujo teor transcrevo:

“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 contrário, 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, até 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 por que 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.” (A Inconstitucionalidade do art. 1º, III do Decreto-lei 406/68 — in Revista de Direito Tributário nº 6 (21-22), pág. 42”).

Na esteira dessas considerações chega-se à distinção entre duas modalidades de obrigação: a de *dar*, que, a princípio, estaria gravada pelo *ICM*, hoje *ICMS*; e a de *fazer*, sujeita ao *ISS*, o que estaria a justificar a inconstitucionalidade da incidência do *ICM* sobre o fornecimento, por se tratar de prestação de serviço, configurando, destarte, invasão de competência.

Neste aspecto, **mutatis mutandis**, a abalizada opinião do saudoso Desembargador Serpa Lopes:

“Explica-se essa inalterabilidade: se o empreiteiro fornece os materiais, não são estes em si o objeto do contrato, senão a matéria lavrada, trabalhada e transformada pelo trabalho do homem. É este trabalho que surge no antepiano de modo que, mesmo quando o empreiteiro fornece o material, o

contrato de empreitada continua qualificado como tal, abrangendo, em princípio, duas obrigações: a de fazer, lavrando a coisa, e, como consectário lógico desta primeira, a de entregá-la ao dono da coisa. Esta entrega não está vinculada à obrigação de dar, senão à de fazer, como um meio para o seu cumprimento”. (Curso de Direito Civil, vol. 4, págs. 141/142, 2ª ed.)

A distinção, contudo, não gera os efeitos pretendidos. Ao contemplar a legislação, verifica-se que, de maneira geral, uma de duas: *ou os serviços absorvem o fornecimento de mercadorias, incidindo, no valor total, o ISS; ou, se cuidando de serviço não especificado na Lista, o fornecimento da mercadoria absorve a prestação de serviço, sendo a operação tributada pelo ICMS, antigo ICM, e, da mesma forma, sendo a base de cálculo o valor total da operação.*

Eventual imprecisão técnica do legislador em considerar predominante, em tal ou qual evento, tal e qual aspecto, não tem o condão de prejudicar a incidência do tributo.

É certo que não se pode tributar sem amparo legal, vale dizer, *não se pode ter como legítima a cobrança de tributo sem expressa previsão na lei.* Isto, aliás, é remansoso nas jurisprudências desta Corte e do STF.

O ponto, contudo, não é este. *A lei existe e prevê fato gerador e base de cálculo, respaldada, já agora, no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea b, CF.* Isto é legítimo?

Respondo negativamente. Não configura ilegitimidade ou inconstitucionalidade o simples fato de se ter como operação relativa à circulação de mercadoria o que seria prestação de serviço. Enfatizo que, neste caso, ainda que se tenha inexistido aceitação da natureza do fato, consubstanciado em *fluxo significativo de riqueza*, que se quer tributar, isto, por si só, não invalida a pretensão fiscal.

Ademais, **data venia** das ilustres e doutas opiniões em contrário, não há invasão de competência. A Constituição prevê esta hipótese, declarando que o ICMS incide *também* (isto é, não há relação com os serviços identificados na alínea b do inciso I do artigo 155) “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” (artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea b).

De igual forma, o mesmo dispositivo estabelece que, em tais situações, a base de cálculo do imposto deve englobar o valor da prestação de serviço (“valor total da operação”). Isto porque, não havendo tributação pelo Município, se também não houvesse incidência do ICMS, estaria a categoria econômica de que se cuida, a desfrutar de inaceitável privilégio, para não dizer “isenção”, em desfavor dos milhares de beneficiários da receita estadual, em prol do enriquecimento injustificado daqueles que não recolhem o ISS e não querem pagar o ICMS, que, certamente, é cobrado do consumidor.

Insisto que a competência municipal se limita aos serviços de qualquer natureza *definidos em lei complementar*, ressalvados os do artigo 155, inciso I, alínea **b**.

Se a lei complementar *não* prevê determinado serviço como tributável pelo ISS municipal, *legítima* será a incidência do ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**. Não se configurando, de outra parte, a por vezes sustentada invasão de competência.

Nem se alegue que se estaria frente a um **bis in idem**. É que o Estado só pode tributar na inexistência da tributação municipal. *Somente* nesta hipótese poderá instituir e cobrar o ICMS sobre o serviço simultâneo ao fornecimento de mercadorias.

E mais: o nome do imposto representado pela sigla ICM/ICMS é “imposto sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias...”, donde se depreende claramente que o legislador incluiu na hipótese de incidência não só a circulação, mas, também, as *operações* a ela concernentes, razão pela qual não refoge ao seu âmbito o serviço envolvido.

Aliás, restringir a competência dos Estados aos serviços de transporte e de comunicação importaria em negar por completo a possibilidade de os Estados tributarem *operações mistas*, em frontal violação ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**.

Ademais, não há, a rigor, *operação* relativa à circulação de mercadorias que não esteja intrinsecamente

relacionada a certa atividade classificável como “serviço”. Da mesma forma, diversos serviços sujeitos ao ISS demandam a utilização de mercadorias e nem por isso se invalida ou se tem como inconstitucional a incidência do referido imposto.

Cobra relevo, ainda, o recente entendimento do Colendo Supremo Tribunal Federal, em sentido idêntico ao esposado pelo v. acórdão. É o que se destaca dos seguintes julgamentos, que aduziram a inexistência de afronta à competência municipal pelo fato da base de cálculo do ICM/ICMS em questão englobar o preço do serviço.

“ICM — Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias — Base de cálculo — Abrangência — Serviços prestados — Lei nº 5.886/87, do Estado de São Paulo — Competência para impor o tributo — Artigo 24, inciso II, da Constituição Federal anterior e 156, inciso IV, da atual. O fato de na Lei Estadual prever-se como base de incidência o valor pago pelo adquirente, sem exclusão do destinado a remunerar os serviços embutidos, não implica transgressão direta ao preceito constitucional que disciplina a competência dos Municípios para instituir Imposto Sobre Serviços. A circunstância de o Decreto-Lei nº 406/68, de cunho federal, não contemplar, na listagem a ele anexa, os serviços prestados pelo fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes, bares, ca-

fés e estabelecimentos similares afasta, por sua vez, a possibilidade de se ter, no caso, a dupla incidência, sendo certo, ainda, que ao valor cobrado fica sujeito apenas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (§ 2º), da mesma forma que a prestação de serviços incluídos sofre unicamente a incidência do Imposto Sobre Serviços, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias (§ 1º).” (RE nº 129.877-4-SP, relator eminente Ministro Marco Aurélio, DJ de 27.11.92).

Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, b e § 2º, IX e XII; e 156, IV, do texto permanente da Carta de 1988.

Alegações improcedentes.

Os dispositivos do inc. I, b e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios ao Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regularam provisoria-

mente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.” (RE nº 144.795-8-SP, relator eminente Ministro Ilmar Galvão, DJ de 12.12.93).

E seguindo esta orientação, vale transcrever, ainda, o aduzido pelo eminente Ministro Celso de Mello no RE nº 156.568-3-SP, DJ de 16.11.93:

“De outro lado, e no que concerne especificamente à definição da *base impositiva* da espécie tributária em questão, impende ressaltar a circunstância de a Lei paulista n. 6.374/89 e o Convênio ICM n. 66/88 guardarem plena conformidade hierárquico-normativa com o preceito inscrito no art. 155, § 2º, IX, **b**, da Carta Política, que autoriza a incidência do ICMS, *uma vez editada a competente lei ordinária estadual*, ‘sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.’

Vê-se, pois, que a regra de competência impositiva inscrita no art. 155, I, **b**, da Constituição —

que autoriza o Estado-membro a instituir o ICMS — deve ser interpretada em função do que *também* prescreve a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, **b**, do Estatuto Fundamental, que legitima a incidência dessa espécie tributária sobre operações relativas à circulação jurídica de mercadorias fornecidas ‘com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios’.

Os serviços *exclusivamente* tributáveis pelos Municípios, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja *taxatividade*, constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecida *tanto pelo doutrina* (**Rui Barbosa Nogueira**, in RT 482/263; **Aliomar Baleeiro**, ‘Direito Tributário Brasileiro’, p. 270, 8ª ed., 1976, Forense) *quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal* (RTJ 68/198 — RTJ 89/281 — RTJ 97/357 — RDA 118/155), em ordem a justificar a pretensão fiscal do Estado-membro no que concerne à instituição e cobrança do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços *não discriminados* na lista referida.

A previsão constante do art. 155, § 2º, IX, **b**, da Carta Política *constitucionalizou* a norma inscrita no art. 8º, § 2º, do DL n. 406/68 que, *revestido de força e eficácia de lei complementar* — consoante atesta a doutrina (**Edvaldo Bri-**

to, in 'Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas', n. 2, Ano 1, pág. 103, item n. 24, 1993, RT; Celso Ribeiro Bastos, 'Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário', pág. 272, 1991, Saraiva) —, submete ao âmbito de incidência do tributo *estadual em causa* o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, *desde que não especificados*

estes na lista anexa ao decreto-lei mencionado."

No mesmo sentido o Ag 141.918-1-SP, relator eminente Ministro Paulo Brossard, DJ de 29.09.92.

Assim, pacificado o entendimento no sentido do aresto paradigma, acolho os embargos de divergência, uniformizando a jurisprudência no sentido acima exposto.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL
Nº 38.315-1 — RS

(Registro nº 94.0012388-4)

Relator: *O Sr. Ministro Américo Luz*

Embargante: *Estado do Rio Grande do Sul*

Embargada: *Russie R. D. Com/ de Alim/ e Bebidas Ltda.*

Advogados: *Vera Lúcia Zanette e outros, e Claudio Leite Pimentel e outro*

EMENTA: *Tributário. ICM. Bares e restaurantes. Legislação do Estado do Rio Grande do Sul. Previsão do fato gerador e respectiva base de cálculo. Legitimidade da cobrança. Divergência superada. Embargos recebidos.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pe-

reira e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro-Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília, 13 de dezembro de 1994
(data do julgamento).

Ministro GARCIA VIEIRA, Presidente. Ministro AMÉRICO LUZ, Relator.

Publicado no DJ de 13-02-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ: Versa a questão sobre matéria conhecida no âmbito da Seção de Direito Público da Corte, qual a decorrente da exigência do imposto sobre circulação de mercadorias no fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares.

Na espécie, a empresa contribuinte impetrou segurança preventiva a fim de impedir que a autoridade fiscal viesse a exigir os valores relativos aos autos de lançamento n^{os} 5819103692 e 5819103668 lavrados no ano de 1991, referentes ao ICMS.

Denegado o *writ* por sentença confirmada pelo Eg. Tribunal de Justiça local, manifestou a impetrante recursos extraordinário e especial, ambos admitidos pela decisão de fls. 386/387.

A Eg. Primeira Turma acolheu a pretensão recursal, gizando a ementa do acórdão, **verbis** (fls. 423):

“Tributário. Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) no fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares.

Consoante jurisprudência assente nesta Corte Superior, o fornecimento de bebidas e alimentos em bares, restaurantes e queijos importa em venda de mercadoria adjunta com prestação de serviços.

A exigibilidade do tributo, no caso, impõe que a lei estadual di-

ferencie o preço dos serviços do das mercadorias, erigindo este como base de cálculo.

A omissão, na legislação estadual pertinente, dessa distinção específica, implica, **ipso facto**, na impossibilidade de cobrança desse tributo.

Entendimento que prevalece mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, com relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Recurso provido, por maioria.”

Daí os presentes embargos de divergência opostos pelo Estado do Rio Grande do Sul que, para comprovar o dissídio, indica acórdãos da Eg. Segunda Turma e desta Eg. Seção.

Impugnação às fls. 566/569.

Parecer, pelo provimento dos embargos, às fls. 573/578.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ (Relator): Preliminarmente, rejeito a assertiva lançada na impugnação de que a Fazenda Pública não se beneficia da dobra do prazo na interposição de embargos de divergência. Tal asserto vem embasado, segundo a alegação da embargada, em precedente da própria Corte, lavrado pelo eminente Ministro Pedro Acioli, assim ementado o acórdão (fls. 569):

“Agravamento regimental. Prazo. Lei 8.038/90. Art. 28, parágrafo 5º e art. 39. RISTJ, art. 258.

I — O prazo para o agravo regimental no STJ é de cinco dias. É prazo assinado por lei especial que o denomina simplesmente *agravo*, não sendo aplicada a regra geral do CPC, que confere prazo em dobro para a Fazenda Pública — Lei 8.038/90, art. 28, parágrafo 5º, e art. 39, c/c art. 258, do RISTJ.

II — A própria Lei 8.038/90, art. 42, renumera os recursos possíveis no CPC, donde ela mesma excluiu o regimental do rol dos recursos.

— Agravo não conhecido.” (RSTJ, 42:17)

Sobre a questão, recentemente, a Corte editou a Súmula nº 116, assim enunciada, **verbis**:

“A Fazenda Pública e o Ministério Público têm prazo em dobro para interpor agravo regimental no Superior Tribunal de Justiça”.

Mutatis mutandis, também para interpor embargos de divergência.

Quanto ao mérito, esta Eg. Corte, acórdão publicado em 31.10.94, assim decidiu questão idêntica à dos autos nos EDREsp nº 3.090-0-RJ, relator o eminente Ministro Peçanha Martins, **verbis**:

“Tributário. ICM. Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Precedentes.

1. As duas Turmas da Primeira Seção deste Tribunal já pacifica-

ram o entendimento sobre a matéria discutida, no mesmo sentido do aresto embargado, acompanhando orientação traçada em decisões da Suprema Corte.

2. Embargos de divergência conhecidos e rejeitados.”

Do exposto, reportando-me ainda aos fundamentos do voto que proféri no EREsp nº 38.864-1-RJ, cuja íntegra faço juntar aos autos, recebo os embargos.

“ANEXO

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA
NO RECURSO ESPECIAL
Nº 38.864-1 — RS

(Registro nº 94.0018636-3)

VOTO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ (Relator): Manifesta a divergência, conheço dos embargos.

Apreciando questão análoga no REsp nº 20.011-SP, disse eu no voto-vista que proféri, **verbis**:

“... O acórdão recorrido deu pela legitimidade da incidência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes após a vigência da Lei 5.886/87, entendendo que a base de cálculo é o valor total cobrado do adquirente.

O eminente Ministro Peçanha Martins, após ampla análise da **quaestio juris**, invocando ainda recente orientação da Suprema

Corte, concluiu o seu voto nestes termos, **verbis**:

“Não vislumbrando inconstitucionalidade ou ilegalidade nas Leis Paulistas nºs 5.886/87 e 6.374/89; não admitindo possam os Estados e Municípios perder a arrecadação do tributo legitimamente instituído, por isso mesmo que partilham a receita, na forma estabelecida no Ato Complementar 31/66 e § 8º do art. 23 da C.F./67, com as redações dadas pelas E.C. nºs 17/80 e 23/83, e art. 158, IV, da Constituição vigente; considerando que o sistema tributário nacional não admite as atividades de caráter misto, consagrando a incidência de um único imposto a uma única atividade; pacificada a jurisprudência do Pretório Excelso quanto à constitucionalidade das Leis paulistas supra-referidas; demonstrada embora a divergência pretoriana, conheço do recurso pela alínea c do permissivo constitucional, mas lhe nego provimento.”

Na espécie, a sentença confirmada pelo acórdão recorrido assim dispôs em sua parte conclusiva (fls. 77/78):

“... Portanto, a partir da edição da Lei Estadual nº 5.886/87, não mais pode se falar em repetição de ICM, para bares e restaurantes.

Ante o exposto, julgo procedente em parte a ação, para declarar a nulidade dos créditos tributários relativos ao período janeiro a dezembro de 1987, por falta de base de cálculo e, improcedente a ação relativamente ao período de janeiro de 1988 em diante, por haver base de cálculo na Lei nº 5.886/87, não havendo necessidade ou possibilidade de dicotomia na base de cálculo como pretende a Autora, sendo devido o ICM tal como exigido.”

Pedi vista dos autos para rever meu posicionamento, em face de recentes decisões da Suprema Corte postas na legalidade da exigência tributária em questão, pouco importando se o fato gerador ocorreu sob a vigência da Lei nº 5.867/87 ou da atual 6.374/89.

Dispensou-me das considerações que em inúmeros casos expendi sobre a matéria, por isso que condensada a jurisprudência da Casa até recentemente no sentido de que a lei estadual deve fixar a base de cálculo da exação em apreço, distinguindo a prestação de serviço do fornecimento da mercadoria. Tal orientação alcançava tanto as operações realizadas sob a vigência da Lei nº 5.867/87 como da de nº 6.374/89.

Todavia, a Colenda Suprema Corte, revendo sua jurisprudência anterior, fixou tratamento exegético sobre a matéria, considerando

legítima a incidência tributária em questão, conforme enfatiza o pronunciamento do eminente relator, do qual colho os seguintes tópicos, **verbis**:

“Posteriormente, a Egrégia 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 129.877-4 — São Paulo, aprovou, à unanimidade, voto do E. Ministro Marco Aurélio, proclamando a ementa do v. acórdão:

“Recurso — Prequestionamento — Natureza do vício decorrente do silêncio do órgão julgador — O prequestionamento consubstancia pressuposto de recorribilidade do recurso extraordinário (lato sensu) e faz-se necessário para que seja possível proceder-se a cotejo para dizer-se do enquadramento no permissivo legal. Configura-se quando a matéria veiculada no recurso foi objeto de debate e decisão prévios, ou seja, conste do acórdão que se pretende ver reformado a adoção de entendimento explícito sobre o tema jurígeno empolgado. A persistência do vício de procedimento, em que pese a interposição dos embargos declaratórios, abre margem à irresignação consideradas as normas constitucionais relativas ao devido processo legal, sendo impróprio pretender-se apreciação

da matéria de fundo quando não ocorreu, pelo órgão competente, a entrega da prestação jurisdicional.

ICM — Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias — Base de cálculo — Abrangência — Serviços prestados — Lei nº 5.886/87, do Estado de São Paulo — Competência para impor o tributo — Art. 24, inciso II, da Constituição Federal anterior e 156, inciso IV, da atual. O fato de na Lei Estadual prever-se como base de incidência o valor pago pelo adquirente, sem exclusão do destinado a remunerar os serviços embutidos, não implica transgressão direta ao preceito constitucional que disciplina a competência dos Municípios para instituir Imposto Sobre Serviços. A circunstância de o Decreto-lei nº 406/68, de cunho federal, não contemplar, na listagem a ele anexa, os serviços prestados pelo fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares afasta, por sua vez, a possibilidade de se ter, no caso, a dupla incidência, sendo certo, ainda, que o valor cobrado fica sujeito apenas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (§ 2º), da mesma forma que a prestação de serviços

incluídos sofre unicamente a incidência do Imposto Sobre Serviços, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias (§ 1º).

No perfeito voto que proferiu, S. Exa. afasta a alegada inconstitucionalidade da Lei Paulista nº 5.886/87, positivando:

“Quanto à contrariedade ao preceito do art. 24 da Constituição de 1969, verifica-se que a Lei Estadual nº 5.886/87 veio a preencher a lacuna legislativa quanto à base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, considerado o fornecimento de bebidas e alimentação por bares, cafés, restaurantes e similares. A indefinição da Lei Estadual nº 440/84 restou suplantada. Previu-se a incidência sobre o valor da operação, ou seja, o valor total cobrado do adquirente. O que veiculado no extraordinário parte da competência dos Municípios para instituir o Imposto Sobre Serviços. A teor do dispositivo constitucional em comento — inciso II do art. 24 — compete aos Municípios instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou do Estado, definidos em lei complementar. As-

sim, cumpre perquirir se, no caso concreto, configura-se o desrespeito à delimitação da atividade legiferante.

A Lei nº 5.886/87 não dispõe relativamente ao Imposto Sobre Serviços mas quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, frente ao fornecimento de bebidas e alimentação por bares, cafés, restaurantes e estabelecimentos similares. O fato exclui, por si só, a possibilidade de conclusão em torno da violência direta ao preceito constitucional.

Contudo, aponta-se que a base de incidência eleita engloba valor relativo à prestação de serviços, pois o total cobrado ao cliente visa atender, também, a esta última. No particular, a matéria não possui disciplina constitucional. A rigor, está prevista no Decreto-lei Federal nº 406/68, que revela como fato gerador do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias — art. 1º, inciso III e, diante da notória dificuldade em separar-se os valores correspondentes aos serviços, dispõe que “o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias” — § 2º do art. 8º. A lista citada não contempla a hipótese, o que revela que a

Lei Estadual nº 5.886 está em harmonia com o preceituado, sendo que o benefício alcançado pelos Estados e, assim mesmo, de forma parcial, porquanto os Municípios contam com vinte e cinco por cento do que arrecadado a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (art. 158, inciso IV, da Carta atual), é contrabalançado pelo sistema legal da reciprocidade. Em relação aos serviços constantes da lista, ainda que a envolver fornecimento de mercadorias, tem-se, tão-só, a incidência do Imposto Sobre Serviços — § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68. O equilíbrio é perfeito e, na verdade, possui contornos práticos. Somente à mercê de inúmeras inconveniências poder-se-ia implementar a separação do que pago a ambos os títulos — serviços e fornecimento.

A prevalecer o enfoque da Recorrente, alcançada será cômoda situação. Pelo fornecimento de alimentação e bebidas, ficarão os integrantes da categoria econômica isentos do pagamento quer do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quer do Imposto Sobre Serviços, face à ausência de previsão na lista do Decreto-lei mencionado.

Por tudo, não conheço do presente recurso extraordinário”.

Não conhecido, embora, o RE 129.877-4-SP, o voto do Eminentíssimo Marco Aurélio afirma a constitucionalidade da Lei Paulista 5.886/87 que, assinala, “veio a preencher lacuna legislativa quanto à base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, considerado o fornecimento de bebidas e alimentação por bares, cafés, restaurantes e similares. A indefinição da Lei Estadual nº 440/84 restou suplantada...”

Recentemente, a E. 1ª Turma do STF, no RE 144.795-8-SP, sendo Relator o Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão, não conheceu, à unanimidade, do extraordinário requerido por Provan-Refeições Ltda., valendo transcrita a ementa:

“Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, b e § 2º, IX e XII; e 156, IV do texto permanente da Carta de 1988.

Alegações improcedentes.

Os dispositivos do inc. I, b e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da

CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competência que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedentes da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.”

Isto posto, acompanho o eminente relator.”

Assim sendo, aplicáveis à legislação do Estado do Rio Grande do Sul os fundamentos supratranscritos, legítima é, nos termos da nova orientação esposada pela Corte, a cobrança do imposto em tela, razão pela qual recebo os presentes e julgo improcedentes os embargos do devedor, invertidos os ônus da sucumbência.”

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL

Nº 45.407-5 — SP

(Registro nº 94.0020927-4)

Relator: *O Sr. Ministro Demócrito Reinaldo*

Embargante: *Costelaria Carro de Boi Ltda.*

Embargada: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Advogados: *Ignes Conceição Ninni Ramos e outros, e Maria Cecília Candido dos Santos e outros*

EMENTA: *Tributário. Embargos de divergência. ICMS. Fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares. Base de cálculo.*

Nos precisos termos do § 2º, do art. 8º do D.L. 406/68, o fornecimento de mercadorias, agregado à prestação de serviço não especificada na lista, sujeita-se unicamente à incidência do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS).

A prestação de serviço adjunta ao fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes e correlatos não constitui hipótese de incidência do ISS, por não integrar a lista anexa ao D.L. 406/68.

O tributo devido, no caso, é o ICMS, e tem por base de cálculo o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados pelo estabelecimento.

Precedentes do egrégio STF.

Embargos de divergência rejeitados, sem discrepância.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos, em que são partes as acima indicadas, decida a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente

julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, Cesar Asfor Rocha, Américo Luz, Hélio Mosimann e Peçanha Martins. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro José de Jesus Filho. Custas, como de lei.

Brasília, 27 de setembro de 1994 (data do julgamento).

Ministro GARCIA VIEIRA, Presidente. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Relator.

Publicado no DJ de 17-10-94.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO DEMÓCRITO REINALDO: Ao admitir os presentes embargos de divergência, assim relatei a hipótese:

Cuida-se, na espécie, de embargos de divergência opostos por Costelaria Carro de Boi Ltda. contra decisão unânime da egrégia Segunda Turma deste Tribunal, tendo por Relator o eminente Ministro José de Jesus Filho, restando o acórdão assim ementado:

“Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas consumidas no próprio estabelecimento. Lei nº 6.374/89. Pronunciamento do STF pela legalidade da cobrança.

Nega-se provimento ao presente recurso especial, em face da decisão do Pretório Excelso que reconheceu, através de suas duas Turmas, a legitimidade da Lei Paulista nº 6.374/89, que tributou as operações em referência. Precedentes” (folha 219).

A embargante traz para o confronto arestos divergentes da columbia Primeira Seção, proferidos em grau de embargos de divergên-

cia, e da egrégia Primeira Turma deste Sodalício” (folha 244).

Promovida a publicação do termo de vista ao embargante, foi apresentada impugnação no prazo legal (folhas 246/250), vindo-me os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO DEMÓCRITO REINALDO (Relator): Ao admitir os embargos de divergência, entendi que, em princípio, achava-se configurado o dissenso jurisprudencial, porquanto a decisão trazida a confronto, como visto, havia sido proferida pela egrégia Primeira Seção, a qual até então não se posicionara sobre o novo entendimento acerca da matéria, adotado no âmbito de ambas as Turmas de Direito Público deste STJ.

Ocorre, todavia, que agora a matéria já se encontra pacificada, com o julgamento recente, em 23.04.94, dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 31.927-5/SP, do qual fui relator, restando o acórdão assim ementado:

“Tributário. Embargos de divergência. ICMS. Fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares. Base de cálculo.

Nos precisos termos do § 2º, do art. 8º do D.L. 406/68, o fornecimento de mercadorias, agregado à prestação de serviço não especificada na lista, sujeita-se unica-

mente à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

A prestação de serviço adjunta ao fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes e correlatos não constitui hipótese de incidência do ISS, por não integrar a lista anexa ao D.L. 406/68.

O tributo devido, no caso, é o ICMS, e tem por base de cálculo o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados pelo estabelecimento.

Precedentes do egrégio STF.

Embargos de divergência acolhidos, por unanimidade.”

Por se tratar, *in casu*, de matéria idêntica, adoto, ainda, como razão de decidir, os mesmos fundamentos expendidos, quando daquele julgamento, e que têm a seguinte dicção:

“A quesília gira em torno da validade das leis estaduais, sobre concluir-se pela legitimidade ou não da cobrança do ICM relativo ao fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes e quejandos, tomando-se como base de cálculo, para a incidência daquele tributo, o montante da operação, ou seja, o somatório compreensivo do fornecimento das mercadorias (embora estas sejam consumidas no local), com a prestação de serviços, ou, por outro lado, se, em face da lei (Decreto-lei nº 406/68, artigo 8º e CTN, artigo 9º,

I e 97, IV), faz-se necessária a distinção, através de lei específica, entre o fornecimento da mercadoria e a prestação de serviços — separando o que é do Estado do tributo que pertence ao Município.

Efetivamente, durante muitos lustros proclamou-se nos Tribunais, que, ao se firmar a jurisprudência cristalizada na Súmula nº 574 do STF, no sentido de que, sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar, já se colocava como principal fundamento dessa orientação (prevalecente durante muito tempo), o de que o conceito de saída de mercadorias como fato gerador do tributo estadual não abrange o de fornecimento para consumo imediato, como se faz nos bares e quejandos, ainda que, no conceito genérico, esse fornecimento configure circulação de mercadoria (artigo 1º, I, do Decreto-lei nº 406/68). Daí tornou-se imprescindível, como assentaram os Tribunais, que, desde que tal fornecimento não implicava em saída efetiva da mercadoria, posto que esta era consumida no próprio estabelecimento, fosse a hipótese de exação expressamente contemplada pelo legislador estadual. Ocorre que, nem a lei federal (Decreto-lei nº 406/68), nem a estadual definiram a base de cálculo que corresponderia àquela relativa à saída da mercadoria.

A partir daí, dessa omissão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE nº 100.563-RTJ, 109/1.211) firmou-se no sentido de que: “a lei estadual deve distinguir o preço dos serviços das mercadorias, erigido este em base de cálculo do ICM. A ausência da legislação neste sentido torna impossível a cobrança do mencionado tributo. São inumeráveis os Arestos da Suprema Corte neste sentido (RTJ, vols. 114/696; 115/368; 116/838; 177/427; 118/292; 119/289). A tese predominante era a de que o imposto (ICM), há de ter por base, apenas, a mercadoria fornecida, abstraídos do valor os serviços necessários para a devida execução (D.J. de 26.06.89).

Enveredando por esta interpretação, é que o Superior Tribunal de Justiça construiu seu entendimento, sendo um dos precursores o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, no REsp nº 11.460, a averbar: “Se a lei não distingue, em sua base de cálculo, o fornecimento de mercadoria e a prestação de serviços, é ilegítima a cobrança do ICM.”

Ressalte-se, como se afirmou, que o entendimento perfilhado pelo STJ foi inspirado na jurisprudência pacífica e predominante na Excelsa Corte, sobre a matéria.

Ocorre que, já por influência do sistema tributário preconizado na atual Constituição, o S.T.F. mudou a sua jurisprudência e já no julgamento do RE nº 144.795-SP

(D.J. de 12.11.93) proclamou “a plena validade constitucional da legislação paulista, acerca dessa matéria e especificamente, da Lei nº 6.374/89 e, em consequência, reconheceu como legítima a incidência da exação em causa”.

Com efeito, dispõe o artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, “que o imposto sobre serviços de qualquer natureza é da competência dos Municípios.” E, no § 1º, prevê “que os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.” Por sua vez, preconiza o § 2º, “que o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não especificados na lista, fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.” Isso significa que no fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes e similares, uma vez que a prestação de serviços correlata não está especificada na lista, o imposto a incidir é o ICM (artigo 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68). E a base de cálculo do tributo é o *valor da operação*, isto é, o total que o contribuinte dispendeu com o fornecimento das mercadorias, mais a prestação de serviços (Decreto-lei nº 406/68, artigo 2º, inciso I).

Nessa linha de raciocínio, já antes era legítima a cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentos e bebidas, em bares, restaurantes e quejandos, pelos Estados-Membros. Ao proferir deci-

são no RE nº 172.018-2/SP, em que faz remissão à jurisprudência, hoje predominante naquela Corte Suprema, escreveu o Ministro Celso de Mello: “O fornecimento de alimentação e bebidas, para consumo no próprio estabelecimento, casos de restaurantes, bares, boates, etc., compreende-se na hipótese de mercadoria fornecida com prestação de serviços. Pelo singelo motivo de que não se acham relacionados em lei complementar, como exigido pela Constituição (artigo 156, IV) os serviços envolvidos na operação, prestados por cozinheiros, *maitres* e garçons, estão sujeitos ao ICMS (RE nº 144.795-SP). A precisão constante do artigo 155, § 2º, IX, **b**, da Carta Política constitucionalizou a norma inscrita no artigo 8º, § 2º do Decreto-lei nº 406/68, que, revestido de força e eficácia de lei complementar, consoante atesta a doutrina, submete ao âmbito de incidência do tributo estadual em causa, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, desde que, não especificados estes na lista anexa ao Decreto mencionado” (D.J. de 22.02.94).

A circunstância de o Decreto-lei nº 406/68, como proclamou o STF (RE 129.877-4), não contemplar, na lista que lhe é anexa, os serviços prestados no fornecimento de

alimentação e bebidas em restaurantes e bares, cafés e estabelecimentos similares *afasta*, por sua vez, a possibilidade de se ter, no caso, a dupla incidência, sendo certo, ainda, que o valor cobrado fica sujeito apenas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (§ 2º do artigo 8º do Decreto-lei nº 406), da mesma forma que a prestação de serviços incluídos (na lista) sofre unicamente a incidência do Imposto Sobre Serviços, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias (§ 1º do artigo 8º).

Este o escólio recentemente albergado em ambas as Turmas de Direito Público desta Primeira Seção, do que são exemplos, **inter plures**, os acórdãos nos Recursos Especiais nºs 31.707/SP (rel. eminente Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 25.4.94, pág. 9.233); 41.747/SP (rel. eminente Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ 4.4.94, pág. 6.639), 44.698-8/SP, 43.863-2/SP, 44.497-7/SP e 44.222-2/SP (estes últimos por mim relatados)”.

Dessarte, a partir da nova orientação jurisprudencial que se firmou, mansa e pacificamente, nesta Corte, entendo superada a pretendida divergência, razão pela qual rejeito os embargos.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 26.082-0 — SP

(Registro nº 92.0020497-0)

Relator: *O Sr. Ministro Milton Luiz Pereira*

Recorrente: *Amadeus Self Service de Alimentos Ltda.*

Recorrida: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Advogados: *Drs. Antônio de Souza Corrêa Meyer e outros, e Áurea Lúcia Antunes Salvatore Schulz Frehse*

EMENTA: Tributário. ICM (ISS). Base de cálculo. Fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes e estabelecimentos similares. Decreto-Lei nº 406/68, art. 8º, § 2º. Arts. 6º, parágrafo único e 97, I e IV, do CTN e Leis Estaduais.

1. Vencida a questão preliminar do não conhecimento.

2. A previsão legal do fato gerador e base de cálculo legítima a tributação.

3. O Decreto-Lei nº 406/68 (art. 8º, § 2º — redação dada pelo Dec.-Lei nº 834/69), salvaguarda com a legalidade a inclusão do valor dos serviços na base de cálculo do ICM, contemplando a hipótese de incidência da circulação de mercadorias e as operações consequentes.

4. Precedentes do egrégio STF, sob a égide da Constituição, dirimindo a questão jurídica à luz da Constituição Federal, reconhecendo a incidência do ICMS (RE 129.877-4-SP — Rel. Min. Marco Aurélio; RE 144.795-8-SP — in DJU de 27.12.92 — Rel. Min. Ilmar Galvão — in DJU de 12.11.93).

5. Precedentes do STJ.

6. Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte inte-

grante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Demócrito Reinaldo.

Custas, como de lei.

Brasília, 04 de outubro de 1995
(data do julgamento).

Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Presidente. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Relator.

Publicado no DJ de 30-10-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA: Amadeus Self Service de Alimentos Ltda., fundada no artigo 105, inciso III, alíneas **a**, **b** e **c**, da Constituição Federal, interpôs Recurso Especial contra o v. acórdão do egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu legítima a cobrança do ICM em operações de fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes.

Simultaneamente, a ora Recorrente opôs Recurso Extraordinário, com fundamento no disposto no artigo 102, inciso I, alínea I e inciso III, alíneas **a**, **b** e **c**, da Carta Magna.

Ambos os recursos foram admitidos pelo 4º Vice-Presidente, em substituição, do Tribunal **a quo**.

Contra-razões foram apresentadas às fls. 236/245.

Em suas razões a Recorrente alega, em síntese, que o v. aresto violou o artigo 8º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/68, afrontou os artigos 9º, inciso I e 97, inciso IV do Código Tributário Nacional e divergiu da jurisprudência desta Corte.

Em 27 de agosto de 1992, em decisão prolatada às fls. 265, sobrestei o exame do Recurso Especial por entender que a matéria constitucional

a ser examinada no Recurso Extraordinário é prejudicial em relação à matéria infraconstitucional. Dessa decisão agravou de instrumento a vencida.

A excelsa Corte negou seguimento ao extraordinário por decisão assim fundamentada:

“A pretensão da recorrente, de eximir-se do pagamento do ICMS no fornecimento de alimentação e bebidas em seu estabelecimento, sob alegação de inconstitucionalidade da disciplina instituída pela L. estadual 6.374/89, não encontra apoio na jurisprudência desta Corte (1ª T., RE 144.795, Galvão, 12.11.93, e TP, RE 160.007, Marco Aurélio, j. 20.10.94.” (fl. 336).

Em 14 de agosto de 1995 os autos retornaram a esta Corte.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA (Relator): Cónsono o relatório, sublima-se que o litígio está aprisionado à incidência fiscal do ICMS “sobre o fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares”.

A questão jurídica é bem conhecida neste Tribunal, com iterativos precedentes favoráveis e, também, contrários à pretensão do contribuinte, sendo que os entendimentos se antagonizam com originária verten-

te na Constituição Federal (arts. 155, I, **b**, e 156, IV), com sentidos reflexos na legislação infraconstitucional (Dec.-Lei 406/68, art. 2º, I, e Leis Estaduais de regência).

No pólo constitucional, primordialmente, a Suprema Corte, de vez, assentou:

— “ICM — Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias — Base de cálculo — Abrangência — Serviços prestados — Lei nº 5.886/87, do Estado de São Paulo — Competência para impor o tributo — Artigo 24, inciso II, da Constituição Federal anterior e 156, inciso IV, da atual. O fato de na Lei Estadual prever-se como base de incidência o valor pago pelo adquirente, sem exclusão do destinado a remunerar os serviços embutidos, não implica transgressão direta ao preceito constitucional que disciplina a competência dos Municípios para instituir Imposto Sobre Serviços. A circunstância de o Decreto-Lei nº 406/68, de cunho federal, não contemplar, na listagem a ele anexa, os serviços prestados pelo fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares afasta, por sua vez, a possibilidade de se ter, no caso, a dupla incidência, sendo certo, ainda, que o valor cobrado fica sujeito apenas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (§ 2º), da mesma forma que a prestação de serviços, incluídos sofre unicamente a inci-

dência do Imposto Sobre Serviços, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias (§ 1º).” (RE nº 129.877-4-SP, relator eminente Ministro Marco Aurélio, DJ de 27.11.92).”

— “Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, **b** e § 2º, IX e XII; e 156, IV, do texto permanente da Carta de 1988.

Alegações improcedentes.

Os dispositivos do inc. I, **b** e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios ao Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de

qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das opera-

ções em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.” (RE nº 144.795-8-SP, relator eminente Ministro Ilmar Galvão, DJ de 12.11.93).

Nessa linha de pensar, comporta memorar o aduzido pelo Senhor Ministro Celso de Mello (RE nº 156.568-3-SP — in DJU de 16.11.93):

omissis

“De outro lado, e no que concerne especificamente à definição da base impositiva da espécie tributária em questão, impende ressaltar a circunstância e a Lei Paulista n. 6.374/89 e o Convênio ICM n. 66/88 guardarem plena conformidade hierárquico-normativa com o preceito inscrito no art. 155, § 2º, IX, b, da Carta Política, que autoriza a incidência do ICMS, uma vez editada a competente lei ordinária estadual, ‘sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.’

Vê-se, pois, que a regra de competência impositiva inscrita no art. 155, I, b, da Constituição — que autoriza o Estado-membro a instituir o ICMS — deve ser interpretada em função do que também prescreve a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, b, do Estatuto Fundamental, que le-

gitima a incidência dessa espécie sobre operações relativas à circulação jurídica de mercadorias fornecidas 'com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios'.

Os serviços exclusivamente tributáveis pelos Municípios, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja taxatividade, constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecida tanto pela doutrina (**Rui Barbosa Nogueira**, in RT 482/263; **Aliomar Baleeiro**, 'Direito Tributário Brasileiro', pág. 270, 8ª ed., 1976, Forense) quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 68/198 — RTJ 89/281 — RTJ 97/357 — RDA 118/155), em ordem a justificar a pretensão fiscal do Estado-membro no que concerne à instituição e cobrança do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não discriminados na lista referida.

A previsão constante do art. 155, § 2º, IX, b, da Carta Política constitucionalizou a norma inscrita no art. 8º, § 1º, do DL n. 406/68 que, revestido de força e eficácia de lei complementar — consoante atesta a doutrina (**Edvaldo Brito**, in 'Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas', n. 2, Ano 1, pág. 103, item n. 24, 1993, RT; **Celso Ribeiro Bastos** 'Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário', pág. 272, 1991, Saraiva) —, submete ao âmbito

de incidência do tributo estadual em causa o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, desde que não especificados estes na lista anexa ao decreto-lei mencionado."

A iteração de julgados do Colendo Supremo, intérprete máximo e guardião da Constituição, faz sucumbir compreensão divergente, consubstanciando a legitimidade da incidência questionada.

No debate cingido às disposições infraconstitucionais, quanto à *operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço* (hipótese destinada à incidência do ISS), a Turma filiou-se à compreensão da incidência do ICM, com a base de cálculo algemada ao preço, nos votos condutores, ao derredor da legislação de regência, em abreviado, alinhando:

"A Constituição pretérita, no artigo 23, inciso II, previa:

'Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II — Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.'"

O Decreto-lei nº 406/68, que “estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”, em seu artigo 1º, inciso III, dispõe:

‘Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fator gerador:

...

III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.’

Estatui o § 2º do artigo 8º do citado Diploma, com a redação conferida pelo Decreto-lei nº 834/69:

‘Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços *não especificados* na lista *fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias*”.

Cabe ressaltar que a Lista de Serviços contida no Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, não inclui em sua *taxativa* enumeração a prestação de serviços nos restaurantes e similares como fato gerador do ISS. E, diga-se, *nem poderia fazê-lo porque, como visto acima, o mesmo Diploma o situa na órbita de incidência do ICM.*

A Constituição de 1988 criou o ICMS ao pontificar, no artigo 155, inciso I, alínea b, o seguinte:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — imposto sobre:

...

b) 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;”

Na seqüência, dispõe a Constituição Federal, no § 2º, inciso IX, alínea b, do mesmo artigo 155:

‘§ 2º. O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

...

IX — incidirá também:

...

b) sobre o valor *total* da operação, quando mercado-

rias forem fornecidas com serviços *não* compreendidos na competência tributária dos Municípios.’

Tal competência municipal está assim disciplinada no artigo 156:

‘Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

...

IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar’.

Desta forma *estão sujeitos ao ISS serviços de qualquer natureza desde que definidos em lei complementar* (à exceção dos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são os previstos na alínea **b** do inciso I do artigo 155).

Tem-se a **contrario sensu**, que serviços *não* definidos na referida lei complementar, estão fora da incidência do *ISS*. Estariam também excluídos da *competência municipal*?

A rigor, a não previsão na lei complementar afasta apenas a exigibilidade do imposto, mas não a competência municipal para cobrá-lo, porque, a qualquer momento, pode a União, mediante Lei Complementar, vir a editar nova Lista de Serviços ou mesmo incluir na já existente outros serviços.

A mera possibilidade, contemplada em hipotético raciocínio, não é suficiente para *materializar*

a competência, vez que requisito necessário à sua *existência* é a sua *definição*. Assim, somente são sujeitos à competência tributária municipal os serviços *taxativa e expressamente* elencados no parâmetro federal.

Cumpra, pois, examinar a legislação como ela se apresenta, observando-se suas específicas definições, e não como ela *poderia* vir a se apresentar.”

“Instalado o novo Sistema Tributário Nacional, decorridos os cinco meses da promulgação da Carta Magna de 1988 — artigo 34, **caput**, do ADCT —, celebrou-se, na ausência da Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, de acordo com a previsão contida no § 8º do último referido artigo, o Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, publicado no DOU em 16.12.88, estabelecendo normas provisórias destinadas a regular a instituição do ICMS, prevendo, no que pertence:

‘Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto:

...

VII — no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, *incluídos os serviços prestados;*’

“Art. 4º. A base de cálculo do imposto é:

...

IV — no fornecimento de que trata o inciso VII do artigo

2º o valor total da operação, *compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço*;

Em consonância com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea b, CF, está o § 2º do artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, com a redação conferida pelo Decreto-lei nº 834/69, cujo teor vale repetir:

‘§ 2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços *não* especificados na lista *fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias*’.

Estas normas são de fundamental importância, cuja leitura evidencia que o fornecimento em questão é *fato gerador do ICMS*, não importando sua natureza seja prestação de serviço ou circulação de mercadoria, ou ambos.

Ressalvo, neste passo, que elas não incidem em impropriedade, dada a *complexidade* do fato jurídico, integrado pelas assinaladas atividades, como também não sofrem de inconstitucionalidade.

Podem os Estados, no exercício da competência concorrente e suplementar, conferida pela Lei Maior, no artigo 24, inciso I, §§, e no ADCT, artigo 34, §§ 3º e 4º, correspondente ao parágrafo único, artigo 8º da Carta revogada, legislar sobre Direito Tributário”.

Em defesa dos contribuintes, alega-se que ilegítima a incidência, na medida em que o caso dos restaurantes configuraria nítida prestação de serviço, cuja mercadoria seria apenas meio destinado a um fim. Diz-se, por igual, que somente seria tributável, pelo Estado, o *fornecimento* de mercadorias com prestação simultânea de serviços, não o sendo os *serviços* cuja prestação envolva fornecimento de mercadorias. A distinção, especiosa, não conduz a conseqüências de relevo.

É verdade que predomina o entendimento segundo o qual a *natureza jurídica* do fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes é de *prestação de serviços* e não de circulação de mercadorias.

Com efeito, observou o eminente Ministro Cordeiro Guerra no julgamento do RE nº 105.528:

‘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 lo-

cal 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' (RTJ 118/292).

Na mesma linha de raciocínio, a já conhecida lição do Prof. **Roque Antônio Carraza**, citada pelo Eminentíssimo Ministro Gomes de Barros em seu voto sobre a matéria, cujo teor transcrevo:

‘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 contrário, 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 até 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 por que 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 praticamen-

te os mesmos). É o esmero do serviço (do preparo) que determina esta bruta diferença de preços, e não, o custo dos alimentos fornecidos para compor o prato.” (A Inconstitucionalidade do art. 1º, III do Decreto-lei 406/68 — in Revista de Direito Tributário nº 6 (21-22), pág. 42)’.

Na esteira dessas considerações chega-se à distinção entre duas modalidades de obrigação: a de *dar*, que, a princípio, estaria gravada pelo *ICM*, hoje *ICMS*; e a *fazer*, sujeita ao *ISS*, o que estaria a justificar a inconstitucionalidade da incidência do *ICM* sobre o fornecimento, por se tratar de prestação de serviço, configura, destarte, invasão de competência.

Neste aspecto, **mutatis mutandis**, a abalizada opinião do saudoso Desembargador Serpa Lopes:

‘Explica-se essa inalterabilidade: se o empreiteiro fornece os materiais, não são estes em si o objeto do contrato, senão a matéria lavrada, trabalhada e transformada pelo trabalho do homem. É este trabalho que surge no antepiano de modo que, mesmo quando o empreiteiro fornece o material, o contrato de empreitada continua qualificado como tal, abrangendo, em princípio, duas obrigações: a de fazer, lavrando a coisa, e, como consectário lógico desta primeira, a de entregá-la

ao dono da coisa. Esta entrega não está vinculada à obrigação de dar, senão à de fazer, como um meio para o seu cumprimento' (Curso de Direito Civil, vol. 4, págs. 141/142, 2ª ed.).

A distinção, contudo, não gera os efeitos pretendidos. Ao contemplar a legislação, verifica-se que, de maneira geral, uma de duas: *ou os serviços absorvem o fornecimento de mercadorias, incidindo, no valor total, o ISS; ou, se cuidando de serviço não especificado na Lista, o fornecimento da mercadoria absorve a prestação de serviço, sendo a operação tributada pelo ICMS, antigo ICM, e, da mesma forma, sendo a base de cálculo o valor total da operação.*

Eventual imprecisão técnica do legislador em considerar predominante, em tal ou qual evento, tal e qual aspecto, não tem o condão de prejudicar a incidência do tributo.

É certo que *não se pode tributar sem amparo legal, vale dizer, não se pode ter como legítima a cobrança de tributo sem expressa previsão na lei.* Isto, aliás, é remansoso nas jurisprudências desta Corte e do STF.

O ponto, contudo, não é este. *A lei existe e prevê fato gerador e base de cálculo, respaldada, já agora, no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea b, CF.* Isto é ilegítimo?

Respondo negativamente. Não configura ilegitimidade ou incons-

titucionalidade o simples fato de se ter como operação relativa à circulação de mercadorias o que seria prestação de serviço. Enfatizo que, neste fato, ainda que se tenha inexata acepção da natureza do fato, consubstanciado em *fluxo significativo de riqueza*, que se quer tributar, isto, por si só, não invalida a pretensão fiscal.

Ademais, **data venia** das ilustres e doutas opiniões em contrário, não há invasão de competências. A Constituição prevê esta hipótese, declarando que o ICMS incide *também* (isto é, *não há relação com os serviços identificados na alínea b do inciso I do artigo 155*) 'sobre o valor *total* da operação, *quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios*' (artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea b).

De igual forma, o mesmo dispositivo estabelece que, em tais situações, a base de cálculo do imposto deve englobar o valor da prestação do serviço ('valor *total* da operação'). Isto porque, não havendo tributação pelo Município, se também não houvesse incidência do ICMS, estaria a categoria econômica de que se cuida, a desfrutar de inaceitável privilégio, para não dizer 'isenção', em desfavor dos milhares de beneficiários da receita estadual, em prol do enriquecimento injustificado daqueles que não recolhem o ISS e não querem pagar o ICMS, que, certamente, é cobrado do consumidor.

Insisto que a competência municipal se limita aos serviços de qualquer natureza *definidos em lei complementar*, ressalvados os do artigo 155, inciso I, alínea **b**.

Se a lei complementar *não* prevê determinado serviço como tributável pelo ISS municipal, *legítima* será a incidência do ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**. Não se configurando, de outra parte, a por vezes sustentada invasão de competência.

Nem se alegue que se estaria frente a um **bis in idem**. É que o Estado só pode tributar na inexistência da tributação municipal. *Somente* nesta hipótese poderá instituir e cobrar o ICMS sobre o serviço simultâneo ao fornecimento de mercadorias.

E mais: o nome do imposto representado pela sigla ICM/ICMS é ‘imposto sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias...’, donde se depreende claramente que o legislador incluiu na hipótese de incidência não só a circulação, mas, também, as *operações* a ela concernentes, razão pela qual não refoge ao seu âmbito o serviço envolvido.

Aliás, restringir a competência dos Estados aos serviços de transporte e de comunicação importaria em negar por completo a possibilidade de os Estados tributarem operações *mistas*, em frontal violação ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea **b**.

Ademais, não há, a rigor, *operação* relativa à circulação de merca-

doria que não esteja intrinsecamente relacionada a certa atividade classificável como ‘serviço’. Da mesma forma, diversos serviços sujeitos ao ISS demandam a utilização de mercadorias e nem por isso se invalida ou se tem como inconstitucional a incidência do referido imposto.’ (REsp 38.257-2-SP — Rel. Min. Cesar Rocha — gfs. originais)”.
No cenáculo do exposto, para não me colocar como astro opaco e sem grandeza, porque insistir seria disparatado, demissionário dos argumentos que sustentei em recursos anteriores (voto anexado por cópia), submetendo-me à jurisprudência prevaiente, voto improvando o recurso.

É o voto.

“ANEXO

RECURSO ESPECIAL

Nº 10.839-0 — SP

(Registro nº 91.0009003-4)

VOTO

O SR. MINISTRO MILTON PEREIRA (Relator): Em Mandado de Segurança, provendo a apelação, o confrontado v. acórdão, rejeitados os embargos de declaração, sinalou:

omissis

“Ainda que o ICM seja um imposto sabidamente indireto, de sorte a ser, em regra, repassado no preço de venda ou saída de

mercadoria, há de se pôr em realce a circunstância de que inexistente, aqui, qualquer comprovante dessa inclusão e, portanto, do noticiado repasse. De qualquer forma, é iterativo o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido da admissibilidade do mandado de segurança nas condições indicadas.

A Lei nº 5.886/87, ao modificar o inciso I, do art. 19 da Lei nº 440/74, dispôs incidir o imposto estadual sobre o “valor da operação de que decorrer a saída ou o fornecimento da mercadoria.”

Procurou, por esse modo, corrigir a falha repetidamente assinalada pelo Excelso Pretório. Não se deu conta, no entanto, que o simples acréscimo da palavra *fornecimento* estava apenas definindo, com mais precisão, o fato gerador, sem, no entanto, superar o defeito indicado pela Súmula nº 574, do Excelso Pretório, ou seja, não indicou a base de cálculo.

Realmente, o Colendo Supremo Tribunal Federal a esse respeito, salientou ser “inafastável a exigência de que conste da lei local a definição da base de cálculo do ICM, distinguindo o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços em bares e restaurantes” (RTJ, 118/292), porquanto “o que malfez a lei federal, na tributação pelo Estado, é a abrangência dada à base de cálculo do imposto, nele incluindo o fornecimento de mercadorias e a presta-

ção de serviços. Embora um único imposto incida sobre a operação mista, há que deduzir do valor dela o que é estranho à base de imponible” (RTJ, 117/821). Nesse mesmo diapasão, confirmam-se outros pronunciamentos insertos no mencionado repertório 129/868, 119/881 e 119/1.240.

Em suma: a lei nova não criou a base de cálculo reclamada pela jurisprudência da Suprema Corte, como enfatizou o Ilustre Desembargador Nelson Hanada (cf. Apelação Cível nº 135.621-2) e como o decidiu esta Câmara, no julgamento da Apelação Cível nº 138.495-2, que teve este mesmo relator, por conclusão unânime” (fls. 667/668).

A Fazenda Estadual, a dizer que houve contrariedade e negativa de vigência ao art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, além de divergência com julgado deste Tribunal, simultaneamente interpondo Recurso Extraordinário, articulou o Especial (art. 105, III, a e c, C.F.), objetivando a reforma do ferretado julgado, declarando-se a legitimidade da fixação da base de cálculo, segundo a Lei Estadual nº 5.886/87 (fls. 680 a 690).

Inelutavelmente o litígio está aprisionado à legalidade ou não da tributação, pelo Estado-membro, fazendo incidir o ICM “sobre fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares”.

Essa questão jurídica é bem conhecida nesta Turma, com interati-

vos precedentes contrários à pretensão da Recorrente como Relator, nos recursos que examinei, verificando os entendimentos que se antagonizam, voltei-me para as disposições contidas no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 2º, I) e à legislação estadual pertinente (Leis nºs 440/74, art. 19, I —; 5.886/87 e 6.374/89, art. 24, II e III), dessa averiguação emergindo esta pergunta: o cálculo do ICM, na hipótese de incidência, deve considerar o total da operação — mercadorias e serviços — ou fazer a separação (ou distinção nas operações) e, de avante, na base de cálculo, não somando o valor da mercadoria fornecida e o correspondente à prestação de serviço?

Nesta Egrégia Turma, na senda de fortes argumentos, o eminente Ministro Garcia Vieira tem sustentado que “existe o fato gerador do ICM também nos serviços embutidos no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, ocorrendo o fato gerador no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços mesmo compreendidos na competência tributária dos municípios, se assim o determinar a Lei Complementar”, concluindo que, como não foi, ainda, editada essa lei, “é o próprio Decreto-lei nº 406/68 que dá como fato gerador do ICM o valor total da operação, incluindo também a parte de serviço no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, a legislação do Estado está autorizada a cobrar ICM, inclusive sobre esta parte do serviço”.

No teor dessas considerações, embora com o voto divergente do Sr. Ministro Demócrito Reinaldo (p. ex.: REsp nº 11.142), para ilustrar, podem ser lembrados os julgados, assim ementados:

“ICM. Fornecimento de alimentação e bebidas.

Se à base de cálculo do ICM é, no caso, o valor total da operação de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes e outros estabelecimentos comerciais similares, é claro que existe a base de cálculo do ICM, ou seja, o valor total da operação, nesta incluída a parte do serviço.

Recurso improvido”. (REsp 8.896-RJ — Rel. Min. Garcia Vieira).

“ICM. Fornecimento de alimentação e bebidas.

Se a base de cálculo do ICM é, no caso, o valor total da operação de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes e outros estabelecimentos comerciais similares, é claro que existe a base de cálculo do ICM, ou seja, o valor total da operação, nesta incluída a parte do serviço.

Recurso provido”. (REsp 9.398 — Rel. Min. Garcia Vieira).

No mesmo sentido, os Recursos Especiais nºs 3.986-SP e 9.545-SP, Relator o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Noutro pórtico, atraem a atenção julgados da Egrégia 2ª Turma, fren-

te à legislação colacionada, discorrendo da globalização das referidas atividades para os efeitos da base de cálculo (valor total), assentando o entendimento na necessidade de ser feita a distinção entre o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

Para ilustrar, comporta transcrever:

“Tributário. ICM. Fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

I — Se a lei estadual não distingue, em sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviço, é ilegítima a cobrança do ICM.

II — Precedentes da 1ª Seção.

III — Recursos Especiais providos”. (REsp 15.341-RJ — Rel. Min. Pádua Ribeiro, in DJU de 13.04.92).

À sua vez, na Corte Suprema, predomina o entendimento de que é ilegal a exigência do ICMS, sem ficar expressamente definida a distinção ou separação em comento. É declarada homenagem à competência reservada aos Municípios para a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS) — art. 156, IV, Constituição Federal —, resguardando operações bem diferenciadas: circulação de mercadorias e prestação de serviços. Aquela, de competência dos Estados, é unicamente a de transporte, de natureza

não estritamente municipal e comunicações. Com efeito, no revoar dos conflitantes e divergentes entendimentos e conclusões, para fixar-me reporto-me ao Decreto-lei nº 406/68 — que revogou os arts. 53 a 58, do CTN — dispo no seu art. 4º:

“O Imposto sobre Circulação de Mercadorias tem como *fato gerador*:

I — *a saída* de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II — *a entrada*, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III — *o fornecimento* de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares” (grifei).

Nessa vereda, por necessário à identificação do sujeito passivo vinculado ao fato gerador, comporta registrar que, afugentada a interpretação literal, assentou-se a compreensão de que “saída de mercadoria” não tem a significação de movimentação física, na acepção econômica, incidindo o ICM quando levada para o consumo, desligando-se da universalidade dos bens integrantes do “estoque” do estabelecimento comercial. Com esse pouso conceitual, não se pode aceitar como “saída” o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias para con-

sumo **in loco** (RE nº 85.262 — STF — Plenário, em 02.06.77, e RE nº 99.410 — STF — Rel. Min. Néri da Silveira).

Não cabendo, assim, a equiparação do fornecimento à saída, vê-se da impossibilidade do recurso da analogia para se entender como base de cálculo comum para a incidência.

Nos ventos dos limites da diretriz constitucional vigente à época e das anunciações da legislação estadual decorrente da competência para ditar a incidência e arrecadação do ICMS — sem a necessária e correta definição da base de cálculo —, açambarcando os serviços apontados no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, contrariamente a essa abrangência, encimada pela Suprema Corte, derramou-se copiosa jurisprudência, ficando que a cobrança estava ancorada em ilegítima exigência, p. ex.:

— “ICM sobre alimentação e bebidas fornecidas em bares, restaurantes e similares. Embora um único imposto incida na operação, dela se há de deduzir o que é estranho à base imponible. A ausência de definição da base de cálculo do tributo torna ilegítima sua cobrança” (RE nº 106.048 — STF — Rel. Min. Carlos Madeira — **in** RTJ 117/820 e RTJ 122/807).

— “Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias, — fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Ilegitimidade da cobrança do tributo por falta de definição da base de cálculo pela lei estadual. Precedentes do Supremo Tribunal Federal — Recurso Extraordinário de que se conhece e a que se dá provimento” (RE 104.601 — STF — Rel. Min. Octávio Gallotti — **in** RTJ 115/368).

— “Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias.

Fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Ilegitimidade da cobrança do tributo por falta de definição da base de cálculo pela lei estadual. Precedentes do Supremo Tribunal Federal” (RE 106.661 — STF — Rel. Min. Cordeiro Guerra — **in** RTJ 116/838).

— “ICM. Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Ilegitimidade da cobrança — Súmula nº 574 — Recurso Extraordinário conhecido e provido” (RE 117.000 — STF — Rel. Min. Célio Borja — **in** RTJ 127/947 e RTJ 124/1.249 e 122/ 436).

— “ICM. Fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias, em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. No RE nº 85.262-DF, o Plenário do STF afirmou que a exigência de ICM, nas hipóteses referidas, somente passou a ter base legal, com a vigência da Lei Complementar nº 14/1967 — do Decreto-lei nº 406/68. Na expressão “saída da mercadoria do estabele-

cimento comercial”, não se compreende o fornecimento de alimentos e bebidas, na própria casa comercial. Nos Recursos Extraordinários nºs 76.907, 79.251 e 77.943, o STF proclamou ser inexigível o ICM, de bares e restaurantes, antes do Decreto-lei nº 406/68 e, depois dele, só se a lei estadual dispuser sobre a respectiva incidência, nesses estabelecimentos. CTN, art. 97. A base de cálculo há de ser prevista em lei. A Lei Paulista nº 440, de 24/09/1974, não fixou a base de cálculo do ICM, quando se trate da hipótese de incidência descrita em seu art. 1º, III. Não pode ser considerada a base de cálculo definida, em lei, para saída de mercadoria do estabelecimento comercial, em se cuidando de fornecimento de alimentação, bebidas ou outras mercadorias, em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. O fato gerador e a base de cálculo do tributo devem estar definidos em lei. Inaplicabilidade à hipótese do art. 19, § 10, da Lei Paulista nº 440/74. Solução, por via analógica, inviável, na espécie. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença, nos termos em que concedeu a segurança” (RE 99.410-SP — Rel. Min. Néri da Silveira — STF — in RTJ 114/696).

Dessa jurisprudência cristalizou-se a Súmula 574-STF:

— “Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança

do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimento similar”.

Deve assinalar-se que essa orientação foi também acolhida por esta Seção, convindo mencionar, como forte adesão, desde o EREsp 1.313-SP — Rel. Min. Carlos Velloso, assim ementado:

— “Tributário — ICM — Base de cálculo — Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

O que se exige é que seja fixada, na lei estadual, base de cálculo própria da hipótese de incidência específica — fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares — não sendo aceitável o que a legislação estadual fez, equiparando, analogicamente, a saída da mercadoria com o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, sem distinguir entre o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviço”.

Feito esse delineamento geral, agora sublima-se que está repudiada a tributação das apelidadas “operações mistas”, ou seja, combatendo a incidência abrangente, por ser violadora do art. 97, IV, CTN, no caso, perfilando-se que a base de cálculo deve ater-se às mercadorias forneci-

das, abstraindo o valor dos serviços dispendidos. De avante, impondo-se a distinção entre o preço daquelas e destes, sob pena de frustrar-se a garantia da competência municipal para tributar, ampliando-se a deferida ao Estado-membro.

Neste passo, apesar do exame fulcral estar sediado na via Especial (art. 105, C.F.), como purificação e valioso adjutório ao raciocínio lógico-jurídico, não constitui desvio censurável, nem existe óbice mencionar, como luz indireta, princípios gerais e norteadores colhidos na Constituição. Essa possibilidade está amparada por inestimáveis lições doutrinárias e precedentes da jurisprudência; p. ex.

“A Constituição da República distingue, com nitidez, a competência do STJ e do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Este, mediante recurso extraordinário, declara a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal (art. 102, III, b). Aquele julga, em recurso especial, as causas decididas pelos Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência (art. 105, III, a).

O acórdão embargado não declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de qualquer lei. Restringiu-se, como fazem todos os órgãos julgadores, a analisar e decidir a adequação normativa/fato, considerada uma hipótese concreta.

Tecnicamente, cumpre registrar a diferença entre declaração de inconstitucionalidade e reconhecimento **incidenter tantum** de uma lei. Aquela obedece a rito específico, ao passo que rejeitar a aplicação de lei, porque contrária à Constituição, esta, sem procedimento especial, afeta a qualquer juiz, é própria da atividade jurisdicional. Logicamente, o Superior Tribunal de Justiça não está impedido de fazê-lo” (REsp 695 — EDcl — Rel. Min. Vicente Cernicchiaro — in DJU de 09.03.90 — pág. 1.607 — **apud** — Recurso Especial — Edson Rocha Bonfim).

O Excelso Supremo, como guardião-maior da Constituição, com o vigor da sua autoridade, averbou, **verbis**:

“A possibilidade de que a mesma questão de direito venha a ser apreciada tanto no recurso especial quanto no recurso extraordinário é uma contingência do próprio sistema adotado na nova Constituição Federal, ao disciplinar esses dois recursos (arts. 102, III e 105, III). Isto ocorre, por exemplo, nos casos em que a norma infraconstitucional, tida como contrariada no recurso especial, reproduz, completamente, ou regula norma constitucional, cuja ofensa é igualmente alegada no recurso extraordinário.

Improcede, portanto, alegação do reclamante de que o Superior Tribunal de Justiça usurpou a competência do Supremo Tribunal Federal. Limitou-se aquele Egré-

gio Tribunal Superior ao exame da matéria infraconstitucional, levada a seu conhecimento através do recurso especial, sem qualquer pronunciamento a respeito da incidência do art. 153, parágrafo 31, da Lei Maior, objeto do recurso extraordinário.

Cumprido referir, por último, que, na missão de julgar, mediante recurso especial, as questões federais de que tratam as alíneas **a**, **b** e **c** do inciso III do art. 105 da Constituição Federal, o Superior Tribunal de Justiça não está impedido, evidentemente, de apreciar questão constitucional, **incidenter tantum**, como tema prévio à aplicação das normas infraconstitucionais.

O controle incidental de constitucionalidade é difuso entre todos os órgãos do Poder Judiciário, pois se trata de atividade — no dizer de **Alfredo Buzaid** — conatural com a função de interpretar e aplicar o direito em cada caso concreto (Da ação direta, São Paulo: Saraiva, 1958, pág. 39).

Esse pronunciamento declarativo da invalidade ou da ineficácia, restrito à espécie submetida a julgamento, decorre, de um lado, da Noção de Constituição rígida e, de outro, da função do Judiciário de pronunciar o direito aplicável ao caso concreto.

No sistema brasileiro, o direito positivo não atribui a uma instân-

cia diversa o exame e a decisão a respeito do seu conflito entre norma inferior e a Constituição, cabendo ao próprio órgão judicial competente para a execução da norma a apreciação de uma legitimidade constitucional. Se existe uma pirâmide de normas — observa **Kelsen** —, o sentido de obrigatoriedade da norma e sua aplicação está na conformidade dela com a norma suprema, de sorte que, no silêncio da lei, *la teoria no puede llegar a otro resultado que este: aquel ha de ejecutar la norma, ha de examinar y decidir también se es o no una norma regular y, por tanto, ejecutable* (Teoria generale del Estado, Barcelona: Labor, 1934, págs. 374/375).

O que não pode o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial, é decidir a questão constitucional suscitada no recurso extraordinário. Não há, contudo, nenhuma restrição a que aquele Egrégio Tribunal aprecie matéria constitucional que entender conveniente à própria decisão do recurso especial” (Reclamação nº 324-8 — STF — Rel. Min. Carlos Madeira — in DJU de 09.03.90, pág. 1.607 — **apud** ob. cit.

Em abono:

“A inversão na ordem de julgamento dos recursos especial e extraordinário apenas deve ocorrer quando este contenha matéria que, estranha ao primeiro, seja conducente à prejudicialidade.

A simples circunstância de se ter no extraordinário, como é a regra, a alegação de mau trato à Lei Básica Federal, isto quanto ao mesmo tema veiculado no especial, não autoriza a aplicação do § 5º do artigo 27 da Lei nº 8.038/90, sob pena de, quase sempre, exsurgir quadro ensejador do sobrestamento do especial.

A razão de ser do preceito está na possibilidade de se ter no extraordinário matéria estranha à versada no especial e que, uma vez apreciada, possa implicar o prejuízo deste último, valendo notar que não foge à competência do Superior Tribunal de Justiça, ultrapassada a barreira do conhecimento, o crivo difuso referente à constitucionalidade de ato normativo.

Os fundamentos fáticos de ambos os recursos — o especial e o extraordinário — são os mesmos. Destarte, tenho como imprópria a inversão. A recorribilidade em face da legislação federal há de ser exaurida com a observância do disposto no inciso III do artigo 105 da Lei Básica.

Devolvam-se estes autos ao Superior Tribunal de Justiça, com as homenagens merecidas” RE 156.572-1-SP — Rel. Min. Marco Aurélio — in DJU de 06.11.92 — pág. 20.127).

Percorridos esses ensinamentos, quanto ao enredo do tema tributário causa do debate encetado, sinto-me

autorizado a tecer argumentação com a perspectiva emergida dos lembrados princípios gerais. Nessa lida, começo pelo

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — impostos sobre:

a)

b) 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;” (grifei).

c)

Ainda quanto à incidência do imposto em comento, agora, importante complementação (art. 155, ref.):

.....

IX — incidirá também:

a)

b) sobre o valor total da operação, *quando mercadorias forem fornecidas* como serviços não compreendidos na competência dos Municípios” (grifei).

Quais são os serviços *não compreendidos* na competência dos Municípios? À força aberta, às escâncaras, responde o mesmo art. 155, b, C.F., no tocante à competência deferida aos Estados e ao Distrito Federal, quanto à prestação *sobre serviços*, de forma intangenciável, que somente ou restritivamente aos “*de transpor-*

te interestadual e intermunicipal e de comunicações...” (gf.). Logo, a instituição de imposto sobre as demais prestações de serviços estão reservados constitucionalmente aos Municípios, tal como, expressamente, posto no art. 156:

“Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I —

II —

III —

IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, **b**, *definidos em lei complementar*”. gf.

Desse modo, vicejando que, inclusive, o cuidado decorre do respeito à vedação da não cumulatividade dos impostos (art. 155, § 2º, I, C.F.), salvo escapando-se do conteúdo e alcance dos aludidos princípios da Constituição, procedimento que, ademais, desatendia às disposições do art. 110, CTN. Por essa vertente, deslinda-se que o Estado-membro não tem competência para impor incidência de tributo, tomando como base de cálculo, o total de operações (circulação de mercadorias + prestação de serviços — quanto a estes, salvo os resultantes de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Consabido é que, sem lei, é vedado exigir tributo (art. 150, I, C.F. — arts. 6º e parágrafo único, e 97, I e IV, CTN).

Não se cogite, à falta de legislação complementar premeditada nas disposições do inc. IV, art. 156, C.F., que o Estado-membro, supletivamente, está autorizado a utilizar-se da base de cálculo sobre o multicitado total. Pois, não tem competência residual, nem preferencial, uma vez que, referentemente, aos serviços, a Constituição apenas cometeu-lhe os que estão específica e restritivamente citados na letra **b**, I, art. 155 — nenhum outro. Calham estes comentários feitos pelo ilustre Professor **Ives Gandra da Silva Martins**:

“Apenas se a lei complementar excluir da competência municipal tal tipo de serviço é que a incidência poderá ser plena, pelo menos à luz da interpretação da Suprema Corte” (Comentários à Constituição do Brasil — vol. 6º — tomo I — pág. 464 — Saraiva — 1ª ed.).

Dest’arte, a Lei Complementar prevista constitucionalmente é que

“... vai dispor sobre a competência dos Municípios no tocante aos serviços de qualquer natureza para se saber quando houver circulação de mercadoria em conjunto com a prestação de serviço, se ambas cabem ao Estado-membro onde se realizou a operação ou se, o imposto sobre a circulação de mercadoria pertence ao Estado-membro e sobre o serviço que foi prestado concomitantemente pertence também ao Estado-membro ou ao Município” (**Wolgran J. Fer-**

reira — Comentários à Constituição de 1988 — vol. 2 — 1ª ed., pág. 895).

Do exposto, pois, emerge que não pode ser acolhida a tributação de “operações mistas”, com incidência abrangente sobre a “circulação de mercadorias” e “serviços”.

É certo que, como bem acudiu, no seu voto, o Senhor Ministro Garcia Vieira,

“Admitir que o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por restaurantes, bares e outros estabelecimentos não esteja sujeito ao ICM e como a parte de serviços nele embutida não conste da lista do Decreto-Lei 406/68 importará reconhecer aos donos destes estabelecimentos comerciais uma insenção total e absoluta de ICM e ISS não prevista em lei, com ilimitados e inaceitáveis prejuízos para os Estados e, conseqüentemente, para a própria sociedade”.

Não obstante, mesmo comungando dessas cívicas preocupações, à vista dos princípios da Constituição trazidos para confrontar a legislação infraconstitucional, penso que a iniciativa deve ser debitada aos legisladores, acolitados pelas lideranças municipalistas diretamente interessadas a fim de que de modo expedito, para evitar a evasão de receitas fiscais, tragam a lume a Lei Comple-

mentar reclamada no inciso IV, art. 156, Constituição Federal.

Por derradeiro, constituindo motivo superveniente, no caso, são fulminantes os efeitos da Lei Estadual nº 8.198, de 15.12.1992, dispondo no seu art. 3º:

“Fica dispensado do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias — ICM e do Imposto sobre Operações de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS, em relação a operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com:

I — alimentação fornecida em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares...”. (doc. fl. 834).

Reavivados os fundamentos basilares dos precedentes que relatei, convencido de que o Estado-membro, ressaltados os “de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, não pode exigir tributos sobre o “total” dos “serviços prestados no fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e estabelecimentos similares” e, no caso concreto, agora, repercutindo os efeitos da mencionada Lei 8.198/92, finalmente, compreendendo ser ilegítima a questionada tributação do ICM, voto pelo improvimento do recurso.

É o meu voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 45.576-6 — SP

(Registro nº 94.0007732-7)

Relator: *O Sr. Ministro José de Jesus Filho*

Recorrente: *Lojas Americanas S/A*

Recorrida: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Advogados: *Drs. Luiz Vicente de Carvalho e outros, e José Ramos Nogueira Neto e outros*

EMENTA: *Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes. Lei nº 5.886/87.*

Nega-se provimento ao recurso especial, no âmbito desta Corte, em face da decisão do Pretório Excelso que reconheceu a legitimidade da Lei Paulista nº 5.886/87, que tributou as operações em referência. Precedentes.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, conhecer do recurso, mas negar-lhe provimento, vencidos os Srs. Ministros Hélio Mosimann e Antônio de Pádua Ribeiro que dele conheciam e davam parcial provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Américo Luz e Antônio de Pádua Ribeiro.

Custas, como de lei.

Brasília, 21 de novembro de 1994 (data do julgamento).

Ministro HÉLIO MOSIMANN,
Presidente. Ministro JOSÉ DE JESUS FILHO, Relator.

Publicado no DJ de 19-12-94.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO JOSÉ DE JESUS FILHO: Trata-se de recurso especial interposto por Lojas Americanas S.A., com fundamento no art. 105, III, alíneas **a** e **c**, do permissivo constitucional, contra o v. acórdão proferido pela Décima Nona Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que reconheceu legítima a exigência do ICM em operações de fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes, com base na Lei nº 5.886/87.

Sustenta a recorrente, em síntese, que o v. aresto hostilizado afrontou o art. 97, IV, do CTN, o Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, além de divergir da jurisprudência desta Corte.

Às fls. 89/94, recurso extraordinário.

Admitido tão-somente o recurso especial e interposto agravo de instrumento, subiram os autos a esta egrégia Corte, onde dispensei a manifestação da douta Subprocuradoria Geral da República.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DE JESUS FILHO (Relator): O v. aresto hostilizado é do seguinte teor, **verbis**:

“Com a edição da Lei nº 5.886/87, pôs-se fim à controvérsia instaurada quanto à cobrança do ICM nas operações objeto da demanda em exame, por sinal, já prevista no Decreto-lei nº 406/68, sendo o fornecimento de alimentação e bebidas uma forma de saída de mercadorias, juridicamente considerada tal expressão. Logo, a base de cálculo do imposto é o valor da operação que decorrer a saída dos alimentos ou das bebidas, assim considerados os consumidos pelos clientes dos restaurantes (art. 2º, inciso I, do Decreto-lei retroinvocado).

Ao alterar a redação do art. 19, inciso I, da Lei Estadual nº 440,

de 24.9.74, a Lei nº 5.886 procurou dirimir as dúvidas até então existentes, deixando explícito que para o cálculo do imposto também seria considerado o fornecimento de mercadoria, evidentemente, pois, que não seria exigível a saída física da mercadoria, mas sim sua saída no sentido econômico de circulação, abrangendo seu consumo no próprio estabelecimento do contribuinte.” (fls. 83/84).

Tenho que não merece reforma a r. decisão supratranscrita posto que assente com a jurisprudência desta Corte e do Pretório Excelso, que fixaram entendimento no sentido da legalidade da exigência fiscal, conforme se vê do seguinte precedente:

“Ementa: Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374/89, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, b e § 2º, IX e XII; e 156, IV do texto permanente da Carta de 1988.

Alegações improcedentes.”

Naquela oportunidade, o preclaro Ministro Ilmar Galvão argumentou:

“Os dispositivos do inc. I, b e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da CF/88

delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competência que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente.

Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, **b**), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.” (RE nº 144.795, Rel. Ministro Ilmar Galvão, in DJ de 12.11.93).

Na mesma linha é o pronunciamento da Segunda Turma daquela Corte no Recurso Extraordinário nº 161.676-9/SP, AgRg, relator o eminente Ministro Marco Aurélio, publicado no DJ de 25.02.94.

Isto posto, tendo o Pretório Excelso consolidado seu entendimento no sentido de que a Lei nº 5.886/87, desde a sua edição já autorizava a Fazenda Pública paulista a exigir o ICM sobre bares e restaurantes, bem como pelo fato de ter mudado meu ponto de vista sobre a matéria a partir do julgamento do REsp nº 20.011-1/SP, conheço do recurso pela divergência, mas nego-lhe provimento, no âmbito desta Corte.

É o meu voto.

VOTO — VENCIDO

O SR. MINISTRO HÉLIO MOSIMANN (Presidente): Srs. Ministros, **data venia**, fico vencido, na linha de manifestações anteriores sobre o tema e consoante vinha decidindo o Colendo Supremo Tribunal Federal.

VOTO — VOGAL

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: Sr. Presidente, dou parcial provimento ao recurso. Farei anexar voto que sobre a matéria proferi, a título de fundamentação (REsp nº 31.707-5-SP).

“ANEXO

RECURSO ESPECIAL

Nº 31.707-5 — SP

(Registro nº 93.0002151-6)

Relator: *O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro*

Recorrente: *Xaminé Restaurante Ltda.*

Advogado: *Dr. Antônio Carlos Gammaro*

Recorrida: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Advogados: *Drs. Lúcia Cerqueira Alves Barbosa e outros*

EMENTA: Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebida em bares, restaurantes ou similares.

I — O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da Constituição anterior, com base nos mesmos textos infraconstitucionais que ainda continuaram em vigor, firmou pacífica orientação, que, no julgamento dos casos remanescentes, foi adotada por esta Corte, no sentido de que era ilegítima a exigência do ICM se a lei estadual não distinguisse, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

II — Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes à matéria, deu-lhes interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156 da Lei Maior.

III — Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada à vista da Constituição em vigor, sobre o “valor total da operação”, sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

IV — Interpretação do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, com a redação do Decreto-

lei nº 834, de 1969, à vista dos arts. 155, I, b, § 2º, IX, b, e 156, IV, da Constituição. Precedentes do Excelso Pretório.

V — Recurso especial conhecido, mas desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por unanimidade, conhecer do recurso mas negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros José de Jesus, Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Américo Luz.

Brasília, 07 de março de 1994 (data do julgamento).

Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: O acórdão recorrido (fls. 112-114), confirmatório da sentença, julgou improcedente ação, proposta pelo contribuinte, objetivando seja declarada inexistente a relação jurídico-tributária, que lhe é imposta pelo Fisco, no exercício da sua atividade de fornecimento de ali-

mentos e bebidas, com apoio na Lei Estadual nº 6.374, de 1989. Para assim decidir, aduziu (fls. 113-114):

“Ao reverso do que sustenta a apelante, a Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, possui o necessário respaldo legal, como se observa da análise conjunta e harmoniosa dos arts. 24, par. 3º, da Constituição Federal, e 34, pars. 4º e 5º, dos ADCT da mesma Carta Política de 1988.

Quanto ao fato gerador, o art. 2º, inciso III, da Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, está em perfeita consonância com o art. 1º, inciso III, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. No que tange à base de cálculo, harmoniza-se o art. 24, inciso II, da Lei nº 6.374/89 com o art. 2º, inciso do mesmo diploma nacional, hospedado pela atual Constituição Federal (art. 34, par. 5º, dos ADCT).

Não há nenhum conflito entre a Lei Estadual e a Constituição Federal de 1988, cujo art. 155, inciso I, letra **b**, prevê duas hipóteses: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte..., ligados pelo conectivo de adição “e”, entre os impostos cuja instituição compete aos Estados e ao Distrito Federal.

No que se refere aos impostos de competência dos Municípios, a abrangência do art. 156, inciso IV, da Constituição Federal, é alusiva aos serviços de qualquer na-

tureza, não compreendidos nas duas hipóteses supra-evidenciadas, ou seja, as do art. 155, inciso I, letra **b**.

Como a mesma Constituição, no art. 155, par. 2º, inciso IX, letra **b**, previu a hipótese de incidência do ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, os serviços de qualquer natureza, a que alude o art. 156, inciso IV, ainda da Carta Magna, que deverão ser definidos em lei complementar, não são e não poderão ser aqueles prestados conjuntamente com o fornecimento de mercadorias, a menos que se pretenda afrontar a letra clara da Constituição.

Pelo que precede e pelo mais que consta da r. sentença, não merece prosperar a irresignação da apelante.”

Daí o presente recurso especial, fundado nas letras **a**, **b** e **c** do permissivo constitucional, em que a autora alega ofensa, direta e oblíqua, ao art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, com a redação que lhe foi dada pelo art. 3º do Decreto-lei nº 834, de 1969, e dissídio pretoriano.

Contra-arrazoado o recurso (fls. 208-212), subiram os autos, após deferido o seu processamento (fls. 220) e, neste Tribunal, proferi o seguinte despacho (fls. 230):

“O caso questionado apresenta peculiaridade: diz respeito à legitimidade de exigência do ICMS

sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, abrangendo fatos geradores ocorridos sob a égide da atual Constituição.

Tendo o acórdão recorrido aplicado a lei local, em face do art. 155, § 2º, IX, **b**, da Constituição, resulta que a matéria constitucional, objeto de recurso extraordinário interposto, é prejudicial com atinência à matéria infraconstitucional, em que se apóia o recurso especial.

Parece-me, outrossim, que não tem aplicação ao caso, salvo melhor juízo, o decidido pela Egrégia Primeira Turma do Excelso Pretório na Questão de Ordem suscitada no Recurso Extraordinário nº 154.062-1-SP, na assentada de 13.10.92, Relator o eminente Ministro Octávio Gallotti, porquanto, naquela ocasião, se tratava de ICM, cujo fato gerador ocorrera em julho de 1988, sendo, pois, anterior à vigente Lei Maior.

Isto posto, à vista do art. 27, § 5º, da Lei nº 8.038, de 28.05.90, sobresto o julgamento deste recurso especial e determino a remessa dos autos ao Colendo Supremo Tribunal Federal para, se assim entender, julgar o recurso extraordinário.”

A fls. 233, consta ofício do Diretor-Geral do Supremo Tribunal Federal, informando que foi negado provimento ao agravo de instrumento interposto contra a decisão dene-

gatória de seguimento do recurso extraordinário, antes referido (fls. 223 e 233).

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (Relator): O caso, segundo assinaei no relatório, apresenta peculiaridade: diz respeito à legitimidade de exigência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, abrangendo fatos geradores ocorridos sob a égide da atual Constituição.

A questão relativa à incidência do ICM nas denominadas operações mistas foi objeto de amplo debate, sob a égide da Constituição anterior, quando o Colendo Supremo Tribunal Federal, que, então, era não apenas o guardião maior da Constituição, mas, também da legislação infraconstitucional, decidiu, à vista do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 401, de 31.12.68, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 834, de 8.9.69, ser indispensável que a legislação estadual, ao definir a base de cálculo do ICM, fizesse a distinção entre o fornecimento da mercadoria e a prestação dos serviços (**Inter plures**, RE 99.410-SP, RTJ 114/696; RE 100.563-SP, RTJ 109/1.211; RE 107.770-SP, RTJ 117/427; RE 104.715-SP, RTJ 116/1.212).

Após a promulgação da atual Constituição, instalada, esta Corte adotou, na sua jurisprudência, ao julgar os casos remanescentes, pura

e simplesmente, a orientação que se firmara naquele Pretório Máximo (**Inter plures**, REsp 9.399-0-SP, RSTJ 43/287; REsp 1.197-0-SP, RTJ 40/252).

A Lei Maior anterior permita essa exegese dos textos infraconstitucionais pertinentes. O seu art. 23, inciso II, assim dispunha:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.”

O Decreto-lei nº 406, de 1968, que “estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza” e consubstancia lei de eficácia complementar, assim dispôs sobre a matéria:

“Art. 1º. O Imposto sobre 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.”

Com a redação do Decreto-lei nº 834, de 1969, dada ao seu § 2º, estatuiu o art. 8º do citado decreto-lei:

“Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre prestação de serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

§ 2º — O fornecimento de mercadorias não especificadas na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.”

Saliente-se que a Lista de Serviços, que acompanha o Decreto-lei nº 406, de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 1987, não inclui em sua taxativa enumeração a prestação de serviços nos restaurantes e similares como fato gerador do ISS.

Com a vigência da atual Constituição, nova questão aflorou: seria possível manter-se, à vista dos seus preceitos, a orientação interpretativa dos dispositivos infraconstitucionais anteriormente citados?

Eis os seus textos pertinentes, relativos ao ICMS e ao ISS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — imposto sobre:

.....

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior”.

.....

§ 2º — O imposto previsto no inciso I, **b**, atenderá ao seguinte:

.....

IX — incidirá também:

.....

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

.....

IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar.”

Consoante se depreende, os preceitos constitucionais supratranscritos permitem dupla interpretação: uma, no sentido de que o art. 155, § 2º, IX, **b**, ao referir-se a “valor total da operação” está a abranger apenas a prestação de serviços referidos no inciso I, letra **b**, do mesmo artigo; e outro, mais abrangente, não só os referidos serviços, mas, também, os demais, desde que não constantes da lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156.

No contexto assinalado, cabia à Suprema Corte dar a última palavra sobre a interpretação das normas constitucionais de regência. Foi o que fez, achando-se a sua orientação expressa na ementa do acórdão proferido pela sua Egrégia 1ª Turma no RE 144.795-8-SP, da lavra do eminente Ministro Ilmar Galvão, **in verbis**:

“Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, b e § 2º, IX e XII; e 156, IV do texto permanente da Carta de 1988.

Alegações improcedentes.

Os dispositivos do inc. I, **b** e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendi-

dos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedentes da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, **b**), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regulamentaram provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores pauli-

tas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.”

Do exposto, afigura-se que a anterior jurisprudência do Excelso Pretório, adotada por esta Corte, com base nos mesmos textos federais infraconstitucionais, que, ainda, continuam em vigor, não pode mais ser adotada. Daí porque passei a ter o seguinte posicionamento, para evitar iniquidades, muitas delas decorrentes do próprio fato de a causa ser julgada, em período de tempo menor ou maior, pelo Judiciário. O ICM, relativo às operações mistas, a que se referem estes autos, cujos fatos gera-

dores tenham ocorrido anteriormente à vigência da atual Constituição, será devido apenas nos casos de a lei estadual distinguir, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços; sob a égide da atual Lei Maior, será sempre devido sobre o “valor total da operação”, salvo se a lei complementar federal vier a relacionar a prestação de serviços, antes mencionada.

Na espécie, trata-se de ação declaratória ajuizada em 1990, referindo-se, pois, a ICMS, cujos respectivos fatos geradores estão sujeitos aos preceitos da Constituição em vigor, razão por que sua exigência é legítima.

Isto posto, em conclusão, conheço do recurso, mas nego-lhe provimento.”

RECURSO ESPECIAL Nº 61.355-8 — SP
(Registro nº 95.0008552-6)

Relator: *O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro*

Recorrente: *Fazenda do Estado de São Paulo*

Advogados: *Drs. Gislaïne Regina Franchon Marques e outros*

Recorrida: *Arabrás Produtos Alimentícios Ltda.*

Advogado: *Dr. Normando Fonseca*

EMENTA: Tributário. ICMS. Fornecimento de alimentação e bebida em bares, restaurantes ou similares.

I — O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da Constituição anterior, com base nos mesmos textos infraconstitucionais que ainda continuaram em vigor, firmou pacífica orientação, que, no julgamento dos casos remanescentes, foi adotada por esta Corte, no

sentido de que era ilegítima a exigência do ICM se a lei estadual não distinguisse, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

II — Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes à matéria, deu-lhes interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156 da Lei Maior.

III — Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada à vista da Constituição em vigor, sobre o “valor total da operação”, sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

IV — Interpretação do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, com a redação do Decreto-lei nº 834, de 1969, à vista dos arts. 155, I, b, § 2º, IX, b, e 156, IV, da Constituição. Precedentes do Excelso Pretório.

V — Recurso especial conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Ari Pargendler.

Brasília, 02 de outubro de 1995 (data do julgamento).

Ministro HÉLIO MOSIMANN,
Presidente. Ministro ANTÔNIO DE
PÁDUA RIBEIRO, Relator.

Publicado no DJ de 13-11-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: Decidiu o v. acórdão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao julgar, em grau de embargos infringentes, embargos opostos à execução fiscal, para cobrança de crédito tributário, relativo a ICMS, cujos fatos geradores ocorreram sob a égide da atual Constituição Federal, que é indevi-

do o ICMS sobre o valor total da operação, sem distinguir entre o preço da mercadoria e o do serviço de fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes.

Alega a Fazenda do Estado de São Paulo, em recurso especial, com fundamento na letra a do permissivo constitucional, ofensa ao art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68.

Contra-arrazoado (fls. 167-185), o recurso, cujo processamento foi admitido (fls. 187-188), subiram os autos a esta Corte, onde me vieram distribuídos.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (Relator): O caso, segundo assinala no relatório, apresenta peculiaridade: diz respeito à legitimidade de exigência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, abrangendo fatos geradores ocorridos sob a égide da atual Constituição.

A questão relativa à incidência do ICM nas denominadas operações mistas foi objeto de amplo debate, sob a égide da Constituição anterior, quando o Colendo Supremo Tribunal Federal, que, então, era não apenas o guardião maior da Constituição, mas também da legislação infra-constitucional, decidiu, à vista do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 834, de 8.9.69, ser indispensável

que a legislação estadual, ao definir a base de cálculo do ICM, fizesse a distinção entre o fornecimento da mercadoria e a prestação dos serviços (**Inter plures**, RE 99.410-SP, RTJ 114/96; RE 100.563-SP, RTJ 109/1.211; RE 107.770-SP, RTJ 117/427; RE 104.715-SP, RTJ 116/1.212).

Após a promulgação da atual Constituição, instalada, esta Corte adotou, na sua jurisprudência, ao julgar os casos remanescentes, pura e simplesmente, a orientação que se firmara naquele Pretório Máximo (**Inter plures**, REsp 9.399-0-SP, RSTJ 43/287; REsp 1.197-0-SP, RTJ 40/252).

A Lei Maior anterior permitia essa exegese dos textos infraconstitucionais pertinentes. O seu art. 23, inciso II, assim dispunha:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.”

O Decreto-lei nº 406, de 1968, que “estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circu-

lação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza” e consubstancia lei de eficácia complementar, assim dispôs sobre a matéria:

“Art. 1º O Imposto sobre 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.”

Com a redação do Decreto-lei nº 834, de 1969, dada ao seu § 2º, estatuiu o art. 8º do citado decreto-lei:

“Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre prestação de serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

§ 2º — O fornecimento de mercadorias não especificadas na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.”

Saliente-se que a Lista de Serviços, que acompanha o Decreto-lei nº 406, de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 1987, não

inclui em sua taxativa enumeração a prestação de serviços nos restaurantes e similares como fato gerador do ISS.

Com a vigência da atual Constituição, nova questão aflorou: seria possível manter-se, à vista dos seus preceitos, a orientação interpretativa dos dispositivos infraconstitucionais anteriormente citados?

Eis os seus textos pertinentes, relativos ao ICMS e ao ISS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — imposto sobre:

.....
b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior”.

.....
§ 2º O imposto previsto no inciso I, **b**, atenderá ao seguinte:

.....
IX — incidirá também:

.....
b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

.....
IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.

155, I, **b**, definidos em lei complementar.”

Consoante se depreende, os preceitos constitucionais supratranscritas permitem dupla interpretação: uma, no sentido de que o art. 155, § 2º, IX, **b**, ao referir-se a “valor total da operação” está a abranger apenas a prestação de serviços referidos no inciso I, letra **b**, do mesmo artigo; e outro, mais abrangente, não só os referidos serviços, mas também os demais, desde que não constantes da lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156.

No contexto assinalado, cabia à Suprema Corte dar a última palavra sobre a interpretação das normas constitucionais de regência. Foi o que fez, achando-se a sua orientação expressa na ementa do acórdão proferido pela sua Egrégia 1ª Turma no RE 144.795-8-SP, da lavra do eminente Ministro Ilmar Galvão, **in verbis**:

*“Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, §§ 5º e 8º, do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, **b** e § 2º, IX e XII; e 156, IV do texto permanente da Carta de 1988.*

Alegações improcedentes.

Os dispositivos do inc. I, **b** e do § 2º, inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação).

Já o art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, **b**, definidos em lei complementar.

Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS.

Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base

de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso não conhecido.”

Do exposto, afigura-se que a anterior jurisprudência do Excelso Pretório, adotada por esta Corte, com base nos mesmos textos federais infraconstitucionais, que, ainda, continuam em vigor, não pode mais ser adotada. Daí porque passei a ter o seguinte posicionamento, para evitar iniquidades, muitas delas decorrentes do próprio fato de a causa ser julgada, em período de tempo menor ou maior, pelo Judiciário. O ICM, relativo às operações mistas, a que se referem estes autos, cujos fatos geradores tenham ocorrido anteriormente à vigência da atual Constituição, será devido apenas nos casos de a lei estadual distinguir, na sua ba-

se de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços; sob a égide da atual Lei Maior, será sempre devido sobre o “valor total da operação”, salvo se a lei complementar federal vier a relacionar a prestação de serviços, antes mencionada.

Na espécie, trata-se de execução fiscal para cobrança de ICMS, cujos respectivos fatos geradores estão sujeitos aos preceitos da Constituição em vigor, razão por que sua exigência é legítima.

Isto posto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, a fim de restabelecer a sentença (fls. 53-54), que julgou improcedentes os embargos.

RETIFICAÇÃO DE DECISÃO

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: Sr. Presidente, a matéria deste recurso versa sobre fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares. O recorrente é o Estado de São Paulo. Evidentemente que, nesses casos, tanto mais porque se trata de imposto cujo fato gerador já ocorreu sobre a égide da atual Constituição, a orientação é pacífica e sempre foi favorável ao Estado.

Meu voto era no sentido de conhecer do recurso especial e provê-lo. Equivocadamente, constou da proclamação recurso não conhecido.

Por isso, peço que seja retificado o julgamento para que, na proclamação efetivada na assentada do último dia 02, conste:

A Turma, por votação unânime, conheceu do recurso e deu-lhe provimento nos termos do voto do Sr. Mi-

nistro-Relator e não como consta: não conheceu do recurso nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

RECURSO ESPECIAL Nº 61.771-5-PR

(Registro nº 95.0010612-4)

Relator: *O Sr. Ministro Garcia Vieira*

Recorrente: *Fazenda do Estado do Paraná*

Recorrido: *Hotel Carima Ltda.*

Advogados: *Drs. Júlio César Ribas Boeng e outros, e Urias de Figueiredo Filho e outro*

EMENTA: ICMS — Alimentação e bebidas — Fato gerador.

Existindo a base de cálculo, na legislação estadual, que é o valor total da operação, compreendendo as mercadorias e os serviços no fornecimento de bebidas e refeições por bares, restaurantes e estabelecimentos similares; os donos de bares, restaurantes e estabelecimentos similares estão sujeitos à incidência do ICMS.

Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o relator os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Cesar Asfor Rocha.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.

Brasília, 17 de abril de 1995 (data do julgamento).

Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Presidente. Ministro GARCIA VIEIRA, Relator.

Publicado no DJ de 29-05-95.

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA: Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Estado de Santa Catarina, com esquete na alínea c do

permissivo constitucional, contra acórdão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado (fls. 179/190) que, confirmando a r. sentença de primeiro grau (fls. 70/71), entendeu inexigível a cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentação e bebidas nos bares e restaurantes, em decisão assim ementada:

“Embargos infringentes — Cobrança de ICM sobre operações de restaurante — Inviabilidade — Rejeição.

Se a legislação estadual não estabeleceu corretamente a base de cálculo do ICM sobre as atividades desenvolvidas em restaurante, que sejam, de fato, geradoras daquele tributo, não há como se possa exigi-lo.” (fls. 179)

Sustenta o recorrente, em síntese, que o venerando aresto atacado diverge da jurisprudência dominante nesta Corte.

Oferecidas contra-razões às fls. 247/254.

Admitido o apelo na origem (fls. 336/339), subiram os autos a este Egrégio Tribunal.

É o Relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA (Relator): Sr. Presidente. Apon-ta a recorrente aresto emanado desta Colenda Turma, a fim de comprovar o dissídio jurisprudencial (fls. 220/228).

Conheço do recurso pela letra c.

O recurso merece provimento.

Compete também aos Estados legislar sobre direito tributário (Constituição Federal, artigo 24, inciso I) e a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados (Constituição Federal, artigo 24, parágrafo 2º) e se não existir lei federal dispondo sobre estas normas, sua competência será plena (parágrafo 3º). Com a promulgação da vigente Constituição Federal, os Estados ficaram autorizados a editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional por ela instituído (artigo 34, parágrafo 3º do ADCT) e, se, no prazo de 60 (sessenta) dias contados de 05/10/88, não fosse, como de fato não foi, editada lei complementar necessária à instituição do Imposto de Circulação de Mercadorias, os Estados, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria (parágrafo 8º). Com base nestes mandamentos constitucionais, os Estados celebraram o Convênio ICMS nº 66/88, regulando a incidência do ICMS no fornecimento da alimentação e bebidas por bares, restaurantes e estabelecimentos similares (artigo 2º, incisos VII e VIII, alínea a e artigo 4º, incisos IV e V, alínea a), sem romper as barreiras estabelecidas pelo legislador constitucional. Em harmonia com este convênio, e com os dispositivos constitucionais citados, o Estado de Santa Catarina

editou a Lei nº 7.547/89 que é perfeitamente válida.

A questão se resume em se saber se a legislação do Estado do Paraná fixou ou não a base de cálculo do ICMS a ser exigido sobre o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Ora, nos termos do Decreto-lei nº 406/68, artigo 1º, inciso III, constitui fato gerador do ICMS,

“o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.”

A base de cálculo do referido imposto foi definida pelo Decreto-lei nº 406/68, artigo 2º, item I, como:

“o valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria.”

O Decreto-lei nº 72/69, em seu artigo 2º, item I, diz ser a base de cálculo do ICMS o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria e, na hipótese de fornecimento de mercadoria juntamente com serviços, não especificados na lista, a base de cálculo é o valor total da operação, compreendendo, inclusive, o preço do serviço e das mercadorias (parágrafo 10). O Decreto nº 12.255, de 09 de março de 1987, artigo 13, item III, fixa como base de cálculo, nesta hipótese, o valor total da operação.

A própria Constituição Federal vigente, nos seus artigos 155, I, **b**; IX, **b** e 156, IV, resolve, satisfatoriamente,

a questão. No artigo 155, IX, **b**, determina que incidirá o ICM:

“sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.”

Ora, não estão compreendidos na lista do Decreto-lei nº 406/68 os serviços de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por bares, restaurantes, clubes e outros estabelecimentos similares e, por isso, são da competência dos Estados.

No artigo 156, IV, está claro que compete aos municípios instituir impostos sobre:

“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, I, **b**, definidos em lei complementar.”

Como não foi ainda editada a lei complementar de que fala o dispositivo constitucional citado, houve a recepção do Decreto-lei Federal nº 406/68 que, como vimos, previu a base de cálculo para a hipótese em exame.

Se é o próprio Decreto-lei nº 406/68 que dá como fato gerador do ICMS o valor total da operação, incluindo, também, a parte de serviço no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, a legislação do Estado está autorizada a cobrar ICMS inclusive sobre esta parte de serviço.

Se existe lei estadual estabelecendo a base de cálculo do ICMS, não houve violação à Súmula nº 574 do STF ou aos artigos 97, IV, e 108, parágrafo 1º do CTN. No fornecimento de alimentação, bebidas, etc., por restaurantes, bares e outros estabelecimentos congêneres, existe a saída de mercadorias, pouco importando se o freguês consome ali no estabelecimento comercial ou em qualquer outro local. Havendo a circulação de mercadoria, incide o ICMS, inclusive sobre a parte de serviço.

Admitir que, na hipótese, os donos de bares, restaurantes e estabelecimentos similares não estão sujeitos à incidência do ICMS, sobre o fornecimento de bebidas, alimentação e outras mercadorias congêneres, como a parte de serviços nele

embutida não consta da lista do Decreto-lei nº 406/68, será reconhecer uma isenção total e absoluta de ICM e ISS, não prevista em lei, com ilimitados e inaceitáveis prejuízos para os Estados e para a própria sociedade.

No caso, como vimos, existe a base de cálculo na legislação estadual que é o valor total da operação, compreendendo as mercadorias e os serviços no fornecimento de bebidas e refeições por bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Neste sentido são inúmeros precedentes deste Egrégio Tribunal e também da Excelsa Corte, bastando lembrar apenas os Recursos Especiais nºs 46.637-7-SP, 4.017-SP, 3.986-SP e o RE nº 144.795-8-SP.

Dou provimento ao recurso.