

**ICMS E ISS
FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO
E A CONSTITUIÇÃO DE 1988**

*MARIA NAZARÉ LINS BARBOSA
Advogada em São Paulo e
Associada do IBDT*

1. A tributação do fornecimento de alimentação em bares, restaurantes e similares tem-se revelado problemática entre nós. Tal atividade envolve o fornecimento de mercadorias juntamente com a prestação de serviços, o que gera o confronto entre o fato gerador do ICMS, de competência estadual, e o do ISS, de competência municipal. A questão, ainda não completamente resolvida no sistema anteriormente vigente, requer uma abordagem à luz do agora disposto na Constituição de 1988.

2. A Constituição anterior dispunha:

“Art. 24 - Compete aos municípios instituir impostos sobre:

...

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

A competência tributária dos Estados não compreendia quaisquer serviços, e sim, apenas, as operações relativas à circulação de mercadorias (CF/69, art. 23, II). Ocorre, porém, que a prestação de serviços pode envolver fornecimentos de materiais ou vice-versa (serviços “mistos”). Assim, as dúvidas surgidas foram dirimidas pelo Decreto-lei nº 406/68, e pela Lista de Serviços anexa ao mesmo (art. 18, § 1º, CF/69).

O Decreto-lei nº 406/68, que tem caráter de lei complementar, dispunha:

“Art. 8º -

...

§ 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."

Deste modo, tínhamos, no sistema anteriormente vigente, a seguinte discriminação de competências:

- a) serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar — competência municipal;
- b) serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, que envolvessem o fornecimento de mercadorias — competência municipal;
- c) fornecimento de mercadorias — competência estadual;
- d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não definidos em lei complementar — competência estadual; e
- e) serviços de comunicação, salvo os de natureza estritamente municipal — competência da União.

Cabe observar que antes da Emenda Constitucional nº 27/85 competia à União instituir, também, imposto sobre serviços de transporte, salvo os de natureza estritamente municipal. A Emenda nº 27/85 eliminou a expressão "serviços de", o que veio permitir a instituição do imposto sobre transporte em veículo próprio. Com efeito, transportar em veículo próprio não é "prestar serviços de transporte", já que não existe prestação de serviço a si mesmo. Com a Emenda referida, então, facultou-se a tributação desta operação, que não se caracteriza como serviço.

3. O serviço de fornecimento de refeições não constava da Lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68 (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69), exceção feita quando realizado em hospedagens em hotéis,

M

pensões e congêneres, quando o valor da alimentação estivesse incluído no preço da diária ou da mensalidade (item 39 da referida Lista). A Lista anexa à Lei Complementar nº 56/87 fazia a mesma ressalva no item 42. Entretanto, entendemos que esta Lei Complementar é formalmente inconstitucional, já que, em sua elaboração, não foi observado o rito especial que a Constituição de 1969, então vigente, exigia, havendo ocorrido irregularidades regimentais tanto na Câmara como no Senado. Desse modo, preferimos nos reportar à Lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação determinada pelo Decreto-lei nº 834/69. Sobre a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 56/87 vejam-se os seguintes trabalhos: de Luiz Mélega, **A Lei Complementar nº 56/87 (Imposto Municipal sobre Serviços): Vícios no Processo de sua Votação** (in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 7/88, texto 1/1056); de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, **Aprovação de Projeto de Lei Complementar por Votação Simbólica** (in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 8/88, texto 1/1096); de Bernardo Ribeiro de Moraes, **A Falta de Lei Complementar para a Definição de Novos Serviços (ISS)** (in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 8/88, texto 1/1095); de Ivez Gandra da Silva Martins, **A Inconstitucionalidade da Nova Lista de Serviços do ISS** (in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 10/88, texto 1/1181).

4. Não obstante, a primeira objeção à tributação, pelos Estados, do fornecimento de alimentação, referia-se à não indicação da base de cálculo do imposto nas referidas operações. O Supremo Tribunal Federal, com a Súmula nº 574, cristalizou o entendimento segundo o qual sem lei estadual que estabelecesse a base de cálculo, seria ilegítima a cobrança do ICM sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar. A partir da edição desta Súmula, os diversos Estados passaram a referir expressamente, em suas respectivas leis, a base de cálculo do imposto nas operações em questão. Entretanto, era necessário que a lei estadual fixasse a base de cálculo própria da incidência específica, distinguindo o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços. Não se fazendo a distinção, estaria prejudicado o ISS, que não é devido aos Estados, mas ao Município. Assim — conforme entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça — a lei estadual deveria indicar a parcela do ICM incidente sobre o fornecimento de mercadoria, distinguindo-a daquela pertinente ao ISS sobre o serviço. Confira-se, neste sentido, acórdão da 1ª Seção do STJ (EDcl em REsp 1313-RJ, relatado pelo Ministro Carlos Velloso, que hoje integra a Suprema Corte), em cuja

ementa se lê: "Tributário. ICM. Base de cálculo. Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimento similares. 1. 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 mercadorias e a prestação de serviços. II — Embargos de divergência rejeitados.". (in "Repertório IOB de Jurisprudência", ementa nº 1/3199, nº 12/90).

5. A este propósito, é ilustrativo o exemplo do Estado de São Paulo, que procurou estabelecer a referida base de cálculo com a edição da Lei nº 5.886/87, que assim dispôs:

"Art. 1º - O inciso I do art. 19 da Lei nº 440, de 24 de setembro de 1974, passa a vigorar com a seguinte redação:

I - o valor total da operação de que decorrer a saída ou o fornecimento de mercadoria."

Manifestando-se a respeito, a Turma Especial da Segunda Seção Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 139.513-2, entendeu, por maioria, que a referida lei estadual estabeleceu adequada base de cálculo para a incidência do ICM no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes e similares. A nosso ver, entretando, a simples leitura do texto evidencia que a Lei nº 5.886/87 não distinguiu, como devia, o fornecimento de alimentação e a prestação de serviço, contrariando, deste modo, o entendimento que vem sendo confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça. Por esta razão, no próprio Tribunal de Justiça de São Paulo, já vemos decisões contrárias ao que foi decidido no Incidente de Uniformização mencionado. Veja-se, a respeito, acórdão da 10ª Câmara, na Apelação Civil nº 160.241-2, Relator Desembargador Nelson Hanada, julgado em 06.09.90, in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 07/91, ementa publicada sob nº 1/4026.

6. Com o advento da Constituição de 1988 a questão do fornecimento de alimentação ganhou, entretanto, contorno diverso. O tratamento dado à matéria nos parece distinto do tratamento existente na Constituição de 1969 e na legislação que lhe foi complementar.

Diz a Constituição de 1988:

“Art. 156 - Compete aos municípios instituir impostos sobre:

...

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

Reportamo-nos, então, ao art. 155, I, *b*, para verificar quais serviços estão ali compreendidos:

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

I - impostos 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;

...

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

...

IX - incidirá também:

...

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

...”.

Observa Aires F. Barreto que o § 2º é explicitação da competência contida no *caput* e, assim, deve ater-se aos limites do enunciado. Deste

modo, a alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 é meramente explicadora de que quando as mercadorias ^{foram} fornecidas com (a) serviços de comunicação (b) serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o imposto (ICMS) incidirá sobre o valor total da operação (**Tributação do Fornecimento de Alimentação**, in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 13/90, texto nº 1/3266). Parece-nos, do mesmo modo, que a atual Carta Magna excluiu da competência estadual a tributação do fornecimento de alimentação. O Tribunal de Justiça de São Paulo já se manifestou neste sentido, em acórdão do qual transcrevemos: "os serviços de competência dos Estados-membros são única e exclusivamente os de transporte de natureza não estritamente municipais e de comunicações. Afora estes, todos os serviços de qualquer natureza, são tributáveis pelos municípios. É o que diz a Constituição com todas as letras" (acórdão da 18ª Câmara Civil, Apelação Cível nº 158.012-2, Rel. Des. Designado Barbosa Pereira, in "Repertório IOB de Jurisprudência" nº 24/90, publicado sob nº 1/3754). Convém ressaltar, não obstante, que há decisões de outras Câmaras do mesmo tribunal em sentido diverso, isto é, entendendo que o ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação também de acordo com a Constituição de 1988 (in "Repertório IOB de Jurisprudência", ementas nºs 1/3939, 1/3900 e 1/3861, nos nºs 05/91, 04/91 e 03/91, respectivamente, bem como acórdão publicado sob nº 1/3755, no nº 24/90).

A expressão "não compreendidos na competência tributária dos municípios", contida no art. 155, I, *b*, retro-transcrito, elevou, a nível constitucional, a disposição negativa para o ICMS dos Estados que já estava no § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68. Ruy Barbosa Nogueira assinala que "esta exclusão do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias para os serviços incluídos na LISTA, ficou agora expressa na nova Constituição precisamente para excluir ou limitar a própria competência dos Estados, proibindo assim a estes, qualquer **usurpação** da competência privativa dos Municípios" (**Outros Tributos**, vol. 1, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, pág. 42; os grifos constam do original).

7. Pergunta-se, entretanto, se, na sistemática atual, os Estados podem tributar serviços, eventualmente não constantes da lista, que envolvam o fornecimento de mercadorias. A resposta, como sustentamos, é negativa.

Na vigência da Constituição anterior, havia um conflito de competência latente: os Estados detinham competência para tributar operações

relativas à circulação de mercadorias. Não se atribuíam aos Estados competência para tributar quaisquer serviços, mas o fornecimento de mercadorias poderia envolver a prestação de serviços. Como estabelecer o divisor de águas? Mediante lei complementar. Com efeito, o § 1º do art. 18 da Constituição de 1969 conferia à lei complementar a função de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Cumprindo esta função, o Decreto-lei nº 406/68 estabeleceu que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não especificado na Lista ficaria sujeito ao ICM (art. 8º, § 1º).

Ocorre, porém, que na Constituição de 1988 o conflito deixa de existir. A Constituição já esclarece que todos os serviços estão cometidos à competência municipal, que fica limitada apenas do seguinte modo: a) serviços não compreendidos no art. 155, I, b; b) serviços definidos em lei complementar. Na expressão "operações relativas à circulação de mercadorias", contida no art. 155, I, b, não se deve incluir as operações que, embora envolvam o fornecimento de mercadorias, tenham nitidamente prevalecente o caráter de prestação de serviços, como é o fornecimento de alimentação em bares, cafés e similares. Indiretamente, a Constituição limitou a competência dos Estados, já que especificou para estes apenas os serviços do art. 155, I, b (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações iniciem no exterior).

Em resumo, temos que na Constituição anterior limitava-se a competência municipal do seguinte modo: a) serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados; b) serviços definidos em lei complementar. Na Constituição atual limita-se a competência municipal de outro modo, a saber: a) serviços não compreendidos no art. 155, I, b; b) serviços definidos em lei complementar.

8. Cabe realçar que é a Constituição que partilha ou discrimina os impostos entre a União, os Estados, e os Municípios, por meio da outorga das respectivas competências. A lei complementar não se constitui em instrumento apto para transferir competência tributária dos Municípios para os Estados. Sendo assim, parecem-nos inconstitucionais os dispositivos do Convênio nº 66/88 (reproduzidos na generalidade das leis estaduais) que abaixo transcrevemos:

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

...

VII - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por quaisquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

VIII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços.

...

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definida em lei complementar;

...”.