



EDITORES associados à REVISTA SEMANAL DE DEBATES DO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Realizada complementarmente à Universidade de São Paulo.  
Presidência, coordenação e elaboração de  
TEXTOS: RUTH BERNARDINA NOGUEIRA

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vol. 9

- O NOBILITADO DE INSCRIÇÃO E A AÇÃO DE INEPTUO-  
TACIONALIDADE POR OMISSÃO NA CONSTITUI-  
ÇÃO DO ROLAMENTO E PRODUÇÃO DE JUÍZO
- EM CASO DE ELISÃO DE IMPOSTO DE RENDAS
- IPI, ALÍQUOTA ZERO E MANUTENÇÃO DOS CRÉDITO-  
S POR RESCISÃO E MATÉRIAS-PRONTAS, PRODUÇÃO  
INDETERMINADA E MATÉRIAS DE ENROLAGEM
- CRÉDITO DO ICM NA EXPORTAÇÃO
- IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS
- O ICM DE RESTAURANTES, BARES, CAFÉS E ESTÁ-  
BILISIMOS DE COMÉRCIO
- OS CONTRIBUÍDORES DE IMPOSTO, DO REGIME FISCAL,  
DETERMINAÇÃO DA LEGISLAÇÃO QUE CUMPRIR O PLANO  
FISCAL E COMERCIALMENTE FISCAL
- PROJETO DE PROPOSTA ADMINISTRATIVO TRIBUTÁ-  
RIO
- REGIME DE REGULAÇÃO DOS COMPLEXOS INTERNAL-  
IZADOS DE DEBTA TRIBUTÁRIA
- EMPRESTIMOS DE CONTRIBUIÇÃO CIVIL COM FOM-  
TAMENTO DE MATÉRIAS PRODUZIDAS PELO EN-  
FERMEIRO PARA O LUCRO DA OBRA E INEPTUO-  
TACIONALIDADE E ILICITUDE DA INSCRI-  
ÇÃO DO ROLAMENTO E MATÉRIAS

COORDENADOR  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
EDITORA REVISTA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1988

O ICM DE RESTAURANTES, BARES, CAFÉS  
E ESTABELECIMENTOS SIMILARES.

Fernando Facury Scaff  
Advogado  
Doutor em Direito Econômico pela USP.  
Procurador da Fazenda Nacional.  
Professor de Direito Tributário  
da UNESPA. Sócio do IBDT.

Com este estudo presto uma homenagem ao Prof. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, que me iluminou nos sinuosos meandros deste trajeto.

1. O estudo que iremos desenvolver visa estabelecer parâmetros comparativos entre a legislação de alguns estados da Federação acerca de hipótese de incidência do ICM sobre restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

2. A Constituição de 1967 estabeleceu em seu artigo 23, II, ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição

de impostos sobre a circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

3. O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, considerado tanto pela doutrina como pela jurisprudência como lei complementar em razão da situação política que o país vivia quando de sua prolação, estabeleceu normas gerais acerca do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias.

4. Três foram as hipóteses de incidência do imposto:

- a) A saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
- b) A entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; e
- c) O fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares.

5. Neste trabalho apenas nos debruçaremos sobre a terceira hipótese de incidência retro descrita, ou seja, sobre o fornecimento de alimentos e bebidas por restaurantes, bares, cafês e outros estabelecimentos similares, tais como hotéis, lanchonetes e motéis.

6. Tanto a doutrina como a jurisprudência já esmiuçaram bastante acerca do verdadeiro enquadramento destes estabelecimentos como contribuintes do ICM. Diversas opiniões foram expostas no sentido de que verdadeiramente seriam contribuintes do ISS - Imposto Sobre Serviços, posto que a atividade principal destes contribuintes é a de prestar serviços e não a de vender mercadorias. Na abalizada palavra de Roque Antonio Carrazza ("A Inconstitucionalidade do art. 1º, III do Decreto-lei nº 406/68", RDT nº 21.2, jul/dez.82):

*"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 fósforos, e eventualmente, até de flores. Em outros termos mais técnicos, o bem (o alimento) não é o objeto do contrato que se celebra entre o restaurante e o freguês, o objeto deste contrato é o esforço pessoal (o serviço). Isto, diga-se de passagem, explica porque um prato que, num bar custa Cz\$100,00, vem a custar, num restaurante mais sofisticado Cz\$700,00, embora os ingredientes que o compõem sejam os mesmos (ou praticamente os mesmos)."

7. O resultado desta tese, além de sua aprovação no Congresso em que foi apresentada, foi a adoção do entendimento doutrinário de que a parcela da atividade que envolvia a prestação de serviços deveria ser tributada pelo ISS, e aquela que envolvesse o fornecimento de mercadoria pelo ICM. Legalmente estas atividades são caracterizadas como atividades mistas, e, consoante o estabelecido pelo Decreto-lei nº 406/68, devem ser tributadas pelo ICM. A opinião de Roque Carrazza é contrária ao entendimento legal.

8. Outro aspecto que vem causan-

do espécie nesta hipótese de incidência é a exata compreensão da expressão "fornecimento". O só fato de ter sido discriminada a palavra "saída" da palavra "fornecimento" denota que ambas possuem diversos significados, senão porque o legislador iria distingui-las ?

9. Daí surgiu uma torrencial jurisprudência, que inclusive já foi sumulada pelo Supremo Tribunal Federal, onde é estabelecido:

*Súmula nº 574 - "Sem lei estadual que a estabeleça é ilegítima a cobrança de imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar."*

10. Tal Súmula decorre do art.97 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

*Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:*

*IV - A fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo,..."*

11. A indicação genérica de base de cálculo como saída de mercadorias não equivale a fornecimento de bebidas e alimentação. E

isto também porque o uso da analogia é expressamente vetado pelo parágrafo 1º, do art. 108, do C.T.N., que estabelece:

*"O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."*

12. Logo, é imperiosa a expressa indicação, por lei, da base de cálculo para esta hipótese de incidência de ICM. Tal fato decorre também do Princípio da Tipicidade Tributária, que, como é sabido, institui uma tipicidade cerrada para as figuras tributárias, sendo necessário haver uma conceituação específica para ser possível a exação.

13. Sendo o ICM um imposto estadual, a competência para fixar a base de cálculo do imposto é da Assembléia Legislativa do Estado Membro. Ocorre que inúmeros Estados Membro não estabeleceram a base de cálculo para a hipótese de incidência do ICM sobre restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares. Limitaram-se a colocar como base de cálculo a mesma adotada para a primeira das duas hipóteses de incidência retro citadas - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou

produtor. A base de cálculo estabelecida para esta hipótese de incidência é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Contudo, como vimos, legalmente o fornecimento de alimentos e bebidas por restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares não é saída de mercadoria.

14. Ruy Barbosa Nogueira, no livro "Estudos e Pareceres nº 5" (Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1981) bem estabeleceu a diferença entre estas duas diversas bases de cálculo, assim dizendo:

*"A própria lei complementar como a lei paulista distinguem nitidamente, em itens destacados 'saída de mercadoria' e 'fornecimento de alimentos'. Aliás, os destaques são inclusive para o efeito de imputar diferentes BASES DE CÁLCULOS para os itens I, e II. Para o item III (fornecimento), como vimos, não só não foi criada nenhuma base de cálculo como também não foi a ele imputada qualquer outra base de cálculo relativa o outro fato gerador. (...) A Base de Cálculo tem de ser criada por lei e somente por lei imputada à situação ou cerne*

do fato gerador específico, para o qual a criou. No caso, não existe texto de lei criando, nem texto de lei imputando ao 'fornecimento' qualquer base de cálculo." (pág. 167) (grifos nossos).

15. E não é só a legislação e a doutrina que distinguem. O Supremo Tribunal Federal - STF, no RE nº 111.584-0-SP, publicado no DJU 06/11/87, acerca de um caso decorrente da interpretação da Lei Paulista, estabeleceu:

"... Na expressão 'saída da mercadoria do estabelecimento comercial', não se compreende o fornecimento de alimentos e bebidas, na própria casa comercial."

16. E novamente acerca da Lei Paulista o STF proclamou:

"ICM. Fornecimento de gêneros para pronto consumo em bares e restaurantes. Base de cálculo não fixada na lei local (Lei 440/74-SP). Se a lei local não define expressamente a base de cálculo do tributo, descabe sua cobrança. Precedentes do STF." (RE 104.715-SP, DJU 25/10/85, pág. 19.150) (grifos nossos).

17. Outro exemplo é o Estado do Paraná, onde o Tribunal de Justiça local exarou o seguinte acórdão:

*"Impossível a cobrança do ICM mesmo que se considere a atividade da apelante como mista - venda de mercadorias e serviços - por inexistir na lei estadual base de cálculo específica que permita a sua incidência." (Ac. unân. da 2a. Câmara Cível, de 16/12/87, Ap. 1.106/86, Boletim COAD nº 19, pág. 289).*

18. No Estado de Alagoas, foi o próprio STF que já decidiu em sentido favorável ao contribuinte:

*"ICM sobre alimentação e bebidas fornecidas em bares, restaurantes e similares. Embora um único imposto incida na operação, neles se há de deduzir o que é estranho à base impositiva. A ausência de definição da base de cálculo do tributo ilegítima sua cobrança." (RE 115.717-8-AL. DJU 15/04/88, pág. 8.405) (grifo nosso).*

19. No Estado do Rio de Janeiro os processos ainda se encontram sendo arguidos

perante o Tribunal de Justiça local. Um exemplo é a seguinte ementa:

*"ICM. O imposto que deve recair sobre o fornecimento de bebidas e refeições nos restaurantes e bares deve ter a base de cálculo fixada na lei que discrimina o valor das mercadorias, dos serviços, e dos atrativos embutidos no preço." (Ap. Cív. 1.386/86. DOE 26/08/86).*

20. Contudo, não foram todos os Estados da Federação que cometeram este erro. O Estado do Rio Grande do Sul, segundo o despacho do Min. Néri da Silveira no Ag. nº 123.414-8, publicado no DJU 22/02/88, pág. 2.593, não o fez, "literis":

*"Diversamente no que sucede no Estado de São Paulo, onde não há, na espécie, lei dispondo sobre a base de cálculo do ICM, no caso do Rio Grande do Sul, a lei estadual nº 6.485/1972 regula o ponto em referência. O acórdão bem o anotou, afastando, outrossim, a aplicação da súmula 574."*

21. Ressalte-se o fato de que a decisão acima citada não foi um Acórdão, mas a-

penas um despacho negando seguimento ao agravo interposto face não ter se processado a relevância arguida.

22. A Lei de ICM do Estado do Paraná em muito se assemelha à do Estado de São Paulo.

23. Como fato gerador do ICM é previsto na Lei Paraense de ICM, nº 4.965, de 28/05/81:

Art. 1º - O imposto sobre operações relativas a 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, cafês e estabelecimentos similares.

24. Estabelece o art. 16 da Lei Paraense nº 4.965, de 28/05/81:

"Art. 16 - Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

IV - no caso do item II do art. 1º, a base de cálculo é o valor constante dos documentos de importação, convertido em cruzeiros à taxa cambial efetivamente aplicada em cada caso, acrescido do valor dos impostos de importações sobre produtos industrializados e demais despesas aduaneiras efetivamente pagas."

25. E nada é especificamente dito quanto ao inciso III do art. 1º. Ou seja, no que se refere à base de cálculo do ICM na hipótese de incidência de fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes, cafês, bares e estabelecimentos similares, nada é posto.

26. Há apenas uma referência genérica no art. 16, § 5º, quanto ao fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, determinando ser a base de cálculo o valor das merca

dorias acrescido do preço do serviço prestado. Dispõe este parágrafo:

"Na hipótese de fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista a que se refere o art. 8º do Decreto-lei Federal nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pelo art. 3º do decreto-lei federal nº 834, de 08 de setembro de 1969, a base de cálculo será o valor das mercadorias acrescido do preço do serviço prestado."

27. Tal hipótese não supre a necessidade de uma base de cálculo específica, tal como decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 111.584-0-SP, publicado no DJU 06/11/87, já retro parcialmente citado:

"Fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares. No RE 85.282-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 34/1967 e do Decreto-lei nº 406/1968. Na expressão 'saída da mercadoria do estabelecimento comercial', não se com-

preende o fornecimento de alimentos e bebidas, na própria casa comercial. Nos Recursos Extraordinários nº 76.907, 79.251 e 77.947, 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. C.T.N., 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 a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, em se cuidando de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares. O fato gerador e a base de cálculo do tributo devem estar definidos em lei. Inaplicabilidade à hipótese do art. 1º, § 1º, da Lei Paulista nº 440/74. Solução, por via analógica, inviável, na espécie." (grifos nossos).

28. Tal como retro mencionado, a

Lei Paraense é similar à Lei Paulista sobre ICM neste ponto. O parágrafo 10, do art.19, da Lei Paulista nº 440/74, que não foi aceito pelo STF como suficiente para estabelecer uma base de cálculo para a hipótese de fornecimento de bebidas e alimentos em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares, dispõe:

*"Na hipótese de saída de mercadoria com prestação de serviços não prevista em lei complementar federal pertinente ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, a base de cálculo será o valor da operação, observada, quando for o caso as demais regras deste artigo."*

29. Também no que se refere às disposições sobre o fato gerador do ICM e base de cálculo, são similares as Leis Paraense e Paulista.

30. Conclui-se então que, para poder ser cobrado o ICM nas operações de fornecimento de alimentação e bebidas em hotéis, motéis, restaurantes, lanchonetes, bares, cafês e estabelecimentos similares, é imprescindível que o Estado Membro disponha especificamente em sua Lei Ordinária sobre qual base de cálculo preten

de cobrar. Alguns Estados não o fizeram, tais como São Paulo, Paraná, Pará, Alagoas, Rio de Janeiro. Outros procederam de forma diversa, tal como se presume do Rio Grande do Sul.

31. Importa fazer observar que o cumprimento da Lei incumbe a todos, e dentre eles, ao Estado, entendido aqui "in genere", incluindo a União, o Estado Membro, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios. Não será pelo arbítrio, especialmente daqueles que já de têm legalmente o monopólio legal da força e da emanção de leis, que se fará a democracia neste país.

Supervisão editorial  
Vaner Bícego



Editora Resenha Tributária Ltda.  
CGC 60.452.000/0001-04  
04140 – Rua Quatinga, 12, 2º andar  
Telefone: 577-2822