

Recurso Extraordinário nº 176.890-8-SP (Primeira Turma)

Recorrente: Estado de São Paulo
Recorrida: Churrascaria Tabajara Ltda.
Relator: O Sr. Ministro Celso de Mello

Tributário - ICMS - Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo - Bares e restaurantes - Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes - Validade jurídico-constitucional, nesse ponto, da lei paulista - Exação exigível - Recurso extraordinário provido.

- A Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, reveste-se de validade jurídico-constitucional no ponto em que dispõe, com suporte no Convênio ICM 66/88, sobre a tributabilidade, mediante ICMS, das operações referentes ao fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes.

- O Convênio ICM 66/88, enquanto instrumento normativo de regência provisória da matéria pertinente ao ICMS, qualifica-se, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT/88, como sucedâneo constitucional da lei complementar exigida pelo art. 146, III, a, da Carta Política.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 09 de agosto de 1994.

Sydney Sanches
Presidente

Celso de Mello
Relator

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO - O Estado de São Paulo recorre extraordinariamente do acórdão do Superior Tribunal de Justiça que, adotando o entendimento de que não é lícito o lançamento do ICMS sobre o fornecimento de refeições em bares e restaurantes, deu provimento ao recurso especial da empresa contribuinte nos seguintes termos:

"Tributário - ICMS - Fornecimento de alimentação em bares e restaurantes - competência.

O fornecimento de refeições em bares e restaurantes, por constituir serviço não compreendido no art. 155, I, b, da Constituição, está livre de tributação estadual." (fls. 179)

O presente recurso extraordinário, que foi devidamente admitido na origem, tem por fundamento a alegada violação do art. 155, § 2º, IX, b, da Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO (RELATOR) - A questão que se coloca nestes autos, que não é nova nesta Corte, concerne à validade jurídico-constitucional da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, no ponto em que dispõe sobre a incidência do ICMS sobre operações referentes ao fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes.

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 144.795-SP, rel. Min. ILMAR GALVÃO (DJU de 12.11.93), proclamou, na hipótese em questão, a plena validade constitucional da Lei paulista nº 6.374/89, e, desse modo, reconheceu como legítima a incidência da exação em causa.

O Convênio ICM nº 66/88, não obstante a provisoriedade do regramento normativo que veicula, qualifica-se, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, como sucedâneo constitucional da lei complementar exigida pelo art. 146, III, a, da Carta Política. Daí, a exata observação de HUGO DE BRITO MACHADO (**Curso de Direito Tributário**, p. 253, 7ª ed., 1993, Malheiros), no sentido de que "... o constituinte federal **substituiu** a lei complementar pelo convênio interestadual, para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS" (grifei).

O Convênio em questão, enquanto instrumento normativo de regência provisória da matéria pertinente ao ICMS, empresta o necessário suporte jurídico à questionada ação tributante do Estado, na medida em que, além de identificar, de modo adequado, a base de cálculo do imposto ("o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço" - art. 4º, IV), define a hipótese de incidência do ICMS nas operações de "fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados" (art. 2º, VII).

Revela-se destituída de qualquer fundamento, por sua vez, a objeção daqueles que sustentam a **imprescindibilidade** de lei complementar local para efeito de válida instituição, pelo Estado-membro, do ICMS. Trata-se de tese que, **ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas no próprio texto da Lei Fundamental da República**, não encontra qualquer apoio em nosso sistema de direito constitucional positivo, em que o processo de criação dos impostos exterioriza-se, **instrumentalmente**, em leis meramente ordinárias. Por isso mesmo - registra PAULO DE BARROS CARVALHO (**Curso de Direito Tributário**, p. 48, 4ª ed., 1991, Saraiva) -, **é a lei ordinária** "o instrumento por excelência da imposição tributária".

O irrepreensível magistério de HUGO DE BRITO MACHADO, ilustre Magistrado e Professor eminente, bem realça a inconsistência jurídica dessa tese, **verbis**:

"Segundo a vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos tributos (art. 146, item III, alínea a). **A lei complementar, todavia, não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar, como acontece, por exemplo, com o art. 154, Item I.** Assim, temos de entender que a lei complementar a que se refere o art. 146, item III, da vigente Constituição, não institui imposto. Não descreve o seu fato gerador. Não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. Tem a finalidade de promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o âmbito do tributo, estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo.

É indubitável, portanto, que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal, e na lei complementar a que se

reporta seu art. 146, item III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo." (**op. loc. cit.**, grifei)

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 nº 6.374/89 e o Convênio ICM nº 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 pela doutrina** (RUY 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 Decreto-lei nº 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**, nº 2, Ano 1, p. 103, item nº 24, 1993, RT; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, p. 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.

Daí, a conclusão a que chegou esta Suprema Corte no precedente referido, **verbis**:

"O fornecimento de alimentação e bebidas, para consumo no próprio estabelecimento, caso 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 (art. 156, IV), os serviços envolvidos na operação, prestados por cozinheiros, maîtres e garçons (...) **estão sujeitos ao ICMS**".

(RE 144.795-SP, trecho do voto do rel. Min. ILMAR GALVÃO - grifei)

Tendo o Supremo Tribunal Federal, desse modo, reconhecido como perfeitamente legítima a tributabilidade dessas operações, **na forma como Instituída pela Lei paulista nº 6.374/89**, não há como a empresa contribuinte pretender subtrair-se à incidência do imposto. Nesse sentido, cf., ainda, pronunciamentos mais recentes da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria objetivada na presente sede recursal (RE 163.599-SP-AgRg, Rel. Min. CELSO DE MELLO; RE 160.595-SP-AgRg, Rel. Min. CELSO DE MELLO; RE 163.422-SP-AgRg, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g., todos julgados em 03.12.93).

Assim sendo, e considerando que o entendimento consubstanciado no acórdão recorrido não se encontra em sintonia com a jurisprudência que se firmou no Supremo Tribunal Federal nesse tema, **conheço e dou provimento** ao presente recurso extraordinário para, restabelecendo o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, **julgar improcedentes** os embargos opostos pela empresa contribuinte contra a execução fiscal movida pela Fazenda Pública estadual.

É o meu voto.

EXTRATO DE ATA

Recurso Extraordinário Nº 176.890-8

Origem: São Paulo
Relator: Min. Celso de Mello
Recte.: Estado de São Paulo
Adv.: Eduardo Cardoso Penteado
Recda.: Churrascaria Tabajara Ltda.
Advs.: Normando Fonseca e outro

Decisão: A Turma conheceu do recurso e lhe deu provimento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, ocasionalmente, os Srs.

Ministros Moreira Alves, Presidente, e Sepúlveda Pertence. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sydney Sanches. 1ª Turma, 09.08.94.

Presidência do Senhor Ministro Moreira Alves. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello e Ilmar Galvão.

Subprocurador-Geral da República o Dr. Arthur de Castilho Neto.

Ricardo Dias Duarte

Secretário