



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DIREITO

DEPARTAMENTO DE DIREITO PRIVADO

CURSO DE DIREITO

PEDRO LUIZ DE OLIVEIRA MORAES

ANÁLISE CRÍTICA DA CUMULATIVIDADE DO ICMS SOBRE AS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZADAS COMO INSUMO POR BARES E RESTAURANTES INSERIDOS NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO DO CEARÁ

Fortaleza – CE

Junho

2018

PEDRO LUIZ DE OLIVEIRA MORAES

ANÁLISE CRÍTICA DA CUMULATIVIDADE DO ICMS SOBRE AS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZADAS COMO INSUMO POR BARES E RESTAURANTES INSERIDOS NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO DO CEARÁ

Trabalho de graduação apresentado na Faculdade de Direito da UFC como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Carlos César Sousa Cintra.

Fortaleza – CE

Junho

2018

M823a Moraes, Pedro Luiz de Oliveira.  
ANÁLISE CRÍTICA DA CUMULATIVIDADE DO ICMS SOBRE AS MERCADORIAS SUJEITAS  
AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZADAS COMO INSUMO POR BARES E  
RESTAURANTES INSERIDOS NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO  
DO CEARÁ / Pedro Luiz de Oliveira Moraes. – 2018.  
53 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,  
Curso de Direito, Fortaleza, 2018.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. ICMS. 2. Substituição Tributária. 3. não-cumulatividade. 4. bares e restaurantes. I. Título.

CDD 340

---

PEDRO LUIZ DE OLIVEIRA MORAES

ANÁLISE CRÍTICA DA CUMULATIVIDADE DO ICMS SOBRE AS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZADAS COMO INSUMO POR BARES E RESTAURANTES INSERIDOS NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO DO CEARÁ

Trabalho de graduação submetido à aprovação da Coordenação da Faculdade de Direito da UFC como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientador: Prof. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovado em 18/06/2018, às 16h00min, Sala do Núcleo de Prática Jurídica.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra. (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof<sup>a</sup>. Ms. Fernanda Cláudia Araújo da Silva  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof. Ms. André Viana Garrido  
Universidade Federal do Ceará-UFC

A Deus, por sua infinita bondade e amor por todos nós.

A meus pais, por todo esforço e dedicação à felicidade da nossa família, mesmo antes de ela sequer existir.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família, principalmente pai, mãe e irmãos, por sempre estarem ao meu lado, sendo uma verdadeira fonte inesgotável de amor e de felicidade para mim.

À minha esposa, pelo amor, apoio e carinho ao longo de toda essa extensa jornada, pois, com certeza, sem ela não conseguiria chegar até aqui.

Aos pequenos e amados sobrinhos Melissa, Celina, Isabella, Raphael e Samuel, por espalharem felicidade pela casa, mesmo nos momentos mais difíceis.

Aos colegas de turma (2013.1), pela amizade e companheirismo antes, durante e depois das salas de aula, em especial aos amigos Joel, Bruno, Sara e Ferreira; e aos amigos de Anônimos FC, Vicente, Thiago, Rafael, Victor, Jacks, Sávio, João e Pedro.

Aos sócios, amigos e colaboradores que fazem parte do Coco Bambu, em especial ao meu ex-sócio e eterno amigo Álvaro Meireles, por entenderem a ausência em certos momentos e me darem o suporte necessário para conciliar a rotina profissional e acadêmica.

Ao meu orientador, Carlos César Sousa Cintra, pela paciência e orientação, que, ao longo de todo o trabalho, tornou-se um grande amigo e não mediu esforços para o sucesso deste.

“Não existe um caminho para a felicidade. A felicidade é o caminho”. (Mahatma Gandhi)

## RESUMO

Relata a importância de um estudo mais aprofundado da forma como incide ICMS sobre a atividade de bares e restaurantes cearenses optantes do regime de tributação especial, no que diz respeito à dupla tributação de insumos que são adquiridos sob o regime de substituição tributária progressiva e que possuem como finalidade sua utilização no preparo de novos produtos que serão fornecidos por esses estabelecimentos. Nesse aspecto, entende-se que ocorre tributação antecipada de ICMS e, posteriormente, nova tributação sobre o faturamento de produtos de bares e restaurantes (regime especial). Descreve aspectos históricos, teóricos e práticos do sistema jurídico-tributário brasileiro, principalmente quanto a impostos sobre serviços e como o ordenamento jurídico busca delimitar o âmbito de incidência do ICMS e do ISS. Destaca a relevância das atividades realizadas por bares e restaurantes, demonstrando a preponderância dos serviços e facilidades oferecidos como principal fator de precificação dos alimentos vendidos nesses estabelecimentos. Apresenta os aspectos legais, doutrinários, jurisprudenciais e o entendimento dos órgãos administrativos tributários a respeito do tema e propõe soluções que podem ser aplicadas para facilitar o procedimento de arrecadação tributária, dirimindo possíveis contradições e o índice de evasão fiscal nessas operações.

**Palavras-chave:** ICMS. Operações em Bares e Restaurantes. Substituição Tributária na Aquisição de Insumos. Inconstitucionalidade do Artigo 763 do Decreto Estadual-CE nº 24.569/1997.

## **ABSTRACT**

It reports on the importance of a more in-depth study of the ICMS tax on the activity of Ceará's bars and restaurants opting for the special tax regime, with respect to the double taxation of inputs that are acquired under the regime of progressive tax substitution and which purpose in the preparation of new products to be supplied by these establishments. In this respect, it is understood that there is early taxation of ICMS and, subsequently, new taxation on the billing of bar and restaurant products (special regime). It describes historical, theoretical and practical aspects of the Brazilian legal-tax system, mainly regarding taxes on services and how the legal system seeks to delimit the scope of incidence of ICMS and ISS. It highlights the relevance of the activities carried out by bars and restaurants, demonstrating the preponderance of the services and facilities offered as the main factor for pricing the foods sold in these establishments. It presents the legal, doctrinal and jurisprudential aspects and the understanding of the administrative tax authorities regarding the subject and proposes solutions that can be applied to facilitate the procedure of tax collection, denning possible contradictions and the tax evasion index in these operations.

**Keywords:** ICMS. Operations in Bars and Restaurants. Tax Replacement in the Acquisition of Inputs. Unconstitutionality of Article 763 of State Decree-CE nº 24.569 / 1997.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2 O SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO NACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS.....</b>	<b>13</b>
2.1 Introdução ao Regime Jurídico-Tributário Brasileiro.....	13
2.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	19
2.3 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.....	20
<b>3 AS OPERAÇÕES REALIZADAS POR BARES E RESTAURANTES COMO FATO GERADOR DE IMPOSTO: APARENTE CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS.....</b>	<b>26</b>
3.1 Natureza Jurídica dos Serviços Prestados por Bares e Restaurantes.....	26
3.2 Regra-Matriz de Incidência e Competência Tributária do ICMS e do ISS.....	30
3.3 Entendimento Legal e Jurisprudencial e a Crítica Doutrinária.....	32
<b>4 O PRINCÍPIO DO “NON BIS IN IDEM” E A DUPLA INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE INSUMOS UTILIZADOS POR BARES E RESTAURANTES SUJEITOS AO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO DO CEARÁ.....</b>	<b>36</b>
4.1 não-cumulatividade e Substituição Tributária na Aquisição de Insumos Utilizados por Bares e Restaurantes.....	36
4.2 Regime Especial de Tributação de ICMS, no Estado do Ceará.....	40
4.3 Inconstitucionalidade do Art. 763, §3º, do Decreto nº 24.569, 31 de julho de 1997, do Governo do Estado do Ceará.....	43
4.4 Alternativas para Evitar Superposição de Incidência do ICMS.....	48
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>6 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
RE	Recurso Extraordinário
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRA	<i>Texas Restaurant Association</i>

## 1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública tem como função primordial proporcionar o bem-estar dos indivíduos que estão sob sua tutela. Para isso, necessita de muitos recursos e busca arrecadar esses valores através, principalmente, da cobrança de tributos.

Entre os tributos de maior arrecadação, destacam-se os impostos, principalmente aqueles incidentes sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços. O ISS e o ICMS são impostos cuja regulamentação é fundamental, tendo em vista que incidem sobre operações que ultrapassam fronteiras territoriais, seja intermunicipais, interestaduais ou, até mesmo, internacionais.

O ISS é imposto de competência municipal e o ICMS de competência estadual. Todavia, para evitar a chamada “guerra fiscal”, quando algum ente renuncia desarrazoadamente a arrecadação de tributos para atrair operações para o seu território, a União e o Senado Federal são entes participantes da regulamentação geral desses impostos, cabendo aos Estados e Municípios tratar dos assuntos específicos de sua realidade econômica e cultural, sempre em obediência à Constituição Federal de 1988.

No caso do Estado do Ceará, a normatização pormenorizada do ICMS é feita pelo Decreto nº 24.569, 31 de julho de 1997, regulamentador da Lei Estadual n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do ICMS e dá outras providências. Nesse Decreto, é possível identificar a forma como o ICMS será arrecadado sobre as operações relacionadas com as atividades exercidas por bares, restaurante e similares. Também consta, na mesma normatização, as regras estabelecidas para optantes do regime especial de tributação de ICMS.

O presente estudo busca uma melhor compreensão da incidência de ICMS nas operações de compra de insumos que serão utilizados no preparo de refeições em bares e restaurantes e, posteriormente, sob o regime especial de tributação, que incide sobre o faturamento bruto desses estabelecimentos.

A metodologia aplicada parte de uma abordagem indutiva, através de pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais e, ainda, da observação desses fenômenos a fim de obter uma

conclusão solucionadora.

A necessidade de uma análise mais detalhada advém de uma situação de possível inconstitucionalidade de alguns dispositivos legais relacionados com essas operações, pois existem casos em que um insumo é adquirido com antecipação de ICMS para o fornecedor/ produtor/ intermediário, considerando operação presumida de revenda (substituição tributária progressiva) e, após, há o dever de novo recolhimento de ICMS sobre o mesmo insumo, que foi incorporado a novo produto posto à venda. Dessa forma, há ocorrência de “bis in idem” tributário, situação em que o mesmo imposto incide duas vezes sobre o mesmo fato gerador, vedada pela Constituição Federal e que é incompatível com a não-cumulatividade do ICMS, atributo essencial desse imposto estadual.

São delineadas, no primeiro Capítulo, breves explicações sobre o regime tributário brasileiro, com maior foco sobre os impostos sobre serviço. Analisa-se mais detidamente, no Capítulo seguinte, a atividade exercida no interior de bares e restaurantes no Estado do Ceará e como essa atividade caracteriza fato gerador de incidência do ICMS.

Por fim, no derradeiro Capítulo, aponta-se os problemas que podem ocasionar a dupla incidência do ICMS sobre os insumos adquiridos por bares e restaurantes e as alternativas que o Fisco pode aplicar para que esses problemas possam ser solucionados, mantendo-se o respeito aos princípios constitucionais tributários.

Uma vez abordada essa situação-problema, são propostas soluções, baseadas no entendimento legal e jurisprudencial sobre o tema, além de trazer regulamentações de outros Estados sobre o ICMS e como os órgãos administrativos desses entes têm buscado solucionar casos de possível dupla incidência tributária, facilitando a arrecadação por parte do Fisco e o adimplemento por parte dos contribuintes.

## **2. O SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO NACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS**

O estudo do regime jurídico-tributário nacional à luz dos princípios constitucionais é essencial para o entendimento das limitações a que o ente tributante está submetido.

### **2.1 Introdução ao Regime Jurídico-Tributário Brasileiro**

O regime jurídico-tributário brasileiro atual é primordialmente previsto na Constituição Federal de 1988 como um sistema de princípios e normas rígidas, definindo a competência para criação, arrecadação e repartição de tributos e, principalmente, limitando a atuação estatal no exercício de sua capacidade tributária ativa, respeitados os direitos subjetivos dos contribuintes.

A importância da regulamentação do Direito Tributário decorre da atividade financeira do Estado, pois, para a concretização do bem comum, este precisa de recursos financeiros. Sobre essa atividade, já em 1960, Aliomar Baleeiro exemplifica:

[...] para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: (a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; (b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; (c) exigem coativamente tributos ou penalidades; (d) tomam ou forçam empréstimos; (e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.<sup>1</sup>

Esses recursos advêm de atividades que geram receitas originárias e derivadas.

Nas atividades que fornecem receitas originárias, o Estado atua como particular, estabelecendo relações jurídicas de Direito Privado, em que há a exploração do próprio patrimônio estatal para a aferição de recursos. O principal vetor de diferenciação com as

<sup>1</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 9.

receitas derivadas pode ser definido pela voluntariedade a que as pessoas físicas e jurídicas estão submetidas, isto é, a participação do administrado é facultativa.

Pode-se exemplificar como fonte de receita originária aluguéis de imóveis públicos (receitas patrimoniais) e a arrecadação advinda da atividade de empresas públicas e sociedades de economia mista (receitas industriais, comerciais e de serviços).

Já nas atividades das quais decorrem receitas derivadas, o Estado explora não o seu patrimônio, mas o patrimônio dos administrados, em regime de Direito Público, através do seu Poder de Império, em consonância com o supraprincípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Particular.

Diferentemente da atividade de captação de receitas originárias, os administrados estão obrigados a manter a relação jurídica com o Estado, de caráter compulsório. As principais receitas derivadas advêm dos tributos e multas que alcançam o contribuinte.

Sobre a participação dos tributos na arrecadação realizada pela Fazenda Pública, Kiyoshi Harada assevera:

[...] O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública.<sup>2</sup>

Considerando, então, que o tributo é o principal mecanismo de intervenção do Estado na sociedade para a captação de recursos financeiros, passa-se a uma breve, mas fundamental análise do presente instituto.

Inicialmente, convém destacar o conceito de tributo. O Código Tributário Nacional vigente estabelece:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Do conceito legal de tributo pode-se concluir que, por ser prestação pecuniária, não é possível, em regra, o pagamento *in natura* de tributos. Também é possível afirmar que,

<sup>2</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 59.

como fonte de receita derivada, é prestação compulsória, não havendo liberalidade para o seu pagamento. Além disso, tributo difere de multa, pois esta é sanção por ato ilícito, sendo vedado que o tributo seja instituído com essa finalidade.

Enquanto o tributo tem por objetivo a arrecadação, a multa tem por objetivo coibir que atos ilícitos sejam praticados, sem finalidade arrecadatória. Do conceito legal ainda é pertinente a previsão de sua necessária instituição por lei, tendo em vista que é atividade de limitação de direitos dos administrados, cuja liberdade é excepcionada pela lei.

Por fim, quanto ao conceito de tributo, sua cobrança será realizada por atividade administrativa plenamente vinculada, sendo essa característica direcionada à autoridade tributária, que não poderá analisar a conveniência e oportunidade na arrecadação de tributos cujo fato gerador tributável ocorreu e sua cobrança não foi excepcionada por lei.

Uma vez estabelecido o conceito de tributo, importante destacar as espécies existentes no Sistema Tributário Nacional. As espécies de tributo podem ser definidas a partir de duas teorias: da Tripartição ou da Pentapartição.

A Teoria da Tripartição tem origem no Código Tributário Nacional, que, em seu art. 5º, classifica os tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por sua vez, a Teoria da Pentapartição é de construção jurisprudencial, pois é a teoria adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que considera tributos, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Esse foi o entendimento demonstrado pelo STF, em 1992, através da relatoria do Ministro Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 138.284/CE.

Mas, independentemente da classificação acadêmica dos tributos, é salutar a citação da principal contribuição da CF/88 para o Sistema Tributário Nacional, representada pela previsão das limitações constitucionais ao poder de tributar. Essas limitações são apresentadas através de princípios-regras dispostos no art. 150, CF/88 e seguintes, os quais se torna conveniente apontar.

O princípio da legalidade ratifica o conceito de tributo como prestação pecuniária instituída por lei, em respeito à liberdade dos cidadãos, que só devem sofrer limitações de direitos através de expressa previsão legal.

Quanto ao princípio da isonomia, não há melhor explicação que a de Rui Barbosa, presente na Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.<sup>3</sup>

O presente princípio veda que o Estado trate contribuintes de forma diferente, quando se encontrem na mesma situação, impedindo discriminações, favorecimentos e privilégios desproporcionais.

O princípio da não surpresa consagra a necessidade de segurança jurídica, elemento fundamental do ordenamento jurídico de qualquer civilização. A segurança jurídica tributária garante estabilidade quanto ao que já ocorreu e, também, quanto ao que está para ocorrer, garantindo um mínimo de previsibilidade para o contribuinte, evitando a surpresa, isto é, a cobrança de tributos sem que haja uma prévia preparação para o seu pagamento.

No objetivo de evitar a surpresa, tem-se os princípios derivados, quais sejam, princípio da anterioridade (anterioridade do exercício), previsto expressamente no art. 150, III, b, CF/88; e da noventena (anterioridade nonagesimal), conforme o comando do art. 150, III, c, CF/88. No entanto, tais preceitos comportam exceções em razão da dinâmica do mercado e da finalidade de cada tributo, pois alguns impostos cuja função extrafiscal, de intervenção no domínio econômico, precisam ser instituídos ou majorados com a maior brevidade que se mostrar razoável.

O princípio da irretroatividade basicamente proíbe a cobrança de tributos por fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que instituiu a cobrança ou sua majoração. É que se pode extrair do art. 150, III, a, CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os

<sup>3</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos moços / Rui Barbosa; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. p.52.

houver instituído ou aumentado; [...].

O princípio da vedação ao efeito de confisco, previsto no art. 150, IV, CF/88, fundamenta-se na proibição de utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Tem por objetivo a utilização de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da carga tributária.

Por sua vez, o princípio da liberdade de tráfego, albergado pelo art. 150, V, CF/88, proíbe que o tráfego de pessoas e bens seja limitado por meio de tributos, sejam intermunicipais, sejam interestaduais.

O princípio da uniformidade geográfica da tributação, art. 150, I, CF/88, visa a manter a unidade do pacto federativo, evitando favorecimentos desproporcionais a determinadas regiões do País. Tem como exceção a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico nas diferentes regiões brasileiras como, por exemplo, a Zona Franca de Manaus.

O princípio da vedação às isenções heterônomas, art. 151, III, CF/88, busca impedir que ente que não possua competência para criação de determinado tributo dispense o seu pagamento, prejudicando os entes cuja receita é constituída pelo tributo atingido pela isenção. É outro princípio que visa a manter a unidade do pacto federativo, impedindo que entes interfiram na arrecadação de outros entes federativos. Tem como principal exceção a isenção advinda de pactos internacionais, tendo em vista que esses pactos seriam assinalados pelo Estado Brasileiro, e não pela União.

Por fim, o princípio da não discriminação em face de procedência ou destino de bens ou serviços de qualquer natureza, art. 152, CF/88, é regra de proteção do pacto federativo, vedando que os entes pratiquem protecionismo desproporcional, ferindo a isonomia.

Sem fugir do escopo do presente trabalho, após traçar breves conceitos fundamentais para a compreensão das ideias que se pretende construir e demonstrar, passa-se a estudar o tributo de maior impacto na atividade financeira do Estado: os impostos. Na lição de Eduardo Sabbag:

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade

ou a seu patrimônio.<sup>4</sup>

É tributo não vinculado, não havendo necessidade de atividade específica do Estado para legitimar sua cobrança. A manifestação de riqueza é, em regra, o fato gerador dos impostos. Por isso, possuem caráter contributivo, e não retributivo.

A atribuição de competência para a instituição dos impostos está contida na Constituição Federal. É de competência da União, em conformidade com o art. 153 da CF/88, a instituição dos seguintes impostos: sobre importação de produtos estrangeiros; sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; sobre propriedade territorial rural; e sobre grandes fortunas. Além de sua competência tributária residual.

Por sua vez, é de competência dos Estados, estabelecida pelo art. 155 da CF/88, a instituição de impostos: sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; sobre 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; e, por fim, sobre a propriedade de veículos automotores.

Com relação aos Municípios, consoante o art. 156 da CF/88, são competentes para a instituição dos impostos a seguir: sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e, ainda, sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os serviços relacionados ao ICMS.

Quanto ao Distrito Federal, este acumula as competências dos Estados e dos Municípios no que diz respeito à instituição dos seus impostos.

Apresentados, desta forma, conceitos básicos sobre impostos, passa-se, a seguir, à análise do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 547.

## 2.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O ISS é o imposto sobre serviços de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Para a distinção de incidência do fato gerador de ISS e de atividades relacionadas ao ICMS, a solução apresentada pelo legislador não é a de classificar serviços de âmbito municipal e serviços de âmbito estadual. Em verdade, para evitar conflitos e facilitar a arrecadação, optou-se por estabelecer listas anexas com o rol de serviços que serão tributados pelo citado imposto municipal.

Há estudos que localizam os primeiros pagamentos de impostos sobre serviços no Egito Antigo, onde tintureiros eram tributados pelos serviços prestados. Também no Império Romano foi possível essa identificação. Mas foi na França que o ISS ganhou contornos mais próximos dos atuais.

A tributação francesa sobre o valor acrescido (lucro) abrangia tanto a circulação econômica de mercadorias como de serviços e data do ano de 1954. Já em sua origem foi um imposto não cumulativo, isto é, havia a possibilidade do abatimento do imposto desde que já tivesse sido paga uma parcela nas operações anteriores.

No Brasil, a tributação sobre serviços teve seus primeiros traços estabelecidos com a tributação advinda da mudança da Família Real Portuguesa para o Brasil. A tributação de serviços propriamente dita teve origem na Constituição de 1934, pois começou-se a tributar diversões públicas, sob a responsabilidade dos Municípios. Em 1946 foram acrescidos à competência municipal as atividades industriais e de profissões.

Em 1965, com a Emenda Constitucional n. 18, é utilizada, pela primeira vez, a denominação utilizada pela Constituição Federal de 1988: imposto sobre serviços de qualquer natureza. Tal foi a previsão:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Já nesse ordenamento jurídico, a distinção entre o ISS (art. 15) e o ICM (art. 12) seria elencada por legislação complementar. Hodiernamente, o art. 156, III, da CF/88 assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No intuito de evitar guerras fiscais entre município, a CF/88 também estabeleceu mecanismos de controle através de Lei Complementar Nacional:

Art. 156. §3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar citada pelo mandamento constitucional que atualmente regulamenta alguns limites ao regime jurídico do ISS é a Lei Complementar n. 116/2003. Além disso, o fato gerador do ISS é definido como a prestação de serviços constantes na lista à Lei Complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. A base de cálculo é o preço do serviço e tem como contribuinte o prestador desse serviço. O lançamento, em regra, dá-se por homologação.

Com relação ao conceito de serviço, fundamental no campo de incidência desse imposto, o STF, no RE 651.703/PR, trouxe serviço como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”.

Por fim, destaca-se que, assim como o ICMS, o ISS tem função predominantemente fiscal.

### **2.3 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação**

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), como o próprio nome já antecipa, é um imposto, previsto no art. 155, I, da CF/88. Este imposto incide sobre operações que envolvam circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, incidindo até mesmo sobre operações envolvendo energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

Por ser grande fonte de arrecadação, esse imposto possui vasta complexidade e amplitude, conforme didáticas palavras de Leandro Paulsen:

ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microsistema.<sup>5</sup>

É de competência dos Estados e do Distrito Federal sua instituição e sua arrecadação, cabendo também a estes discipliná-lo, por meio de legislação própria.

Dada sua complexidade e amplitude, faz-se necessária, ainda que de forma breve, a análise de sua evolução histórica, para facilitar a compreensão do que será abordado ao longo deste trabalho, entendendo sua origem, seus princípios e sua finalidade. Diante disso, cumpre ainda destacar que o enfoque será dado à sua incidência sobre a circulação de mercadorias, embora a atividade de bares e restaurantes ocupe uma posição híbrida entre a prestação de serviços e comércio de mercadorias, tema controverso que será tratado com maior profundidade mais adiante.

A EC n. 18/1965, em pleno regime militar, trouxe uma significativa transformação na legislação tributária brasileira, estabelecendo o que fundamentaria a Lei n. 5.172/66, promulgada no ano seguinte e que sancionou o Sistema Tributário Nacional, hoje conhecido como CTN. Pode-se dizer que foi com a EC n. 18/1965 que o ICMS (na época ainda ICM - uma vez que a previsão para incidência sobre as prestações de serviços veio com

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 369.

a CF/88) surge com formatação semelhante a que se tem atualmente.

Importante destacar que tal mudança se fez a partir de uma evolução do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), que, embora com formatação diferenciada, também incidia sobre a circulação de mercadorias.

Esse viés tributário voltado para o consumo seguia uma tendência da legislação europeia, principalmente de países como França e Alemanha. Até então, as receitas tributárias voltavam-se mais para a tributação da renda da população. Entretanto, em uma realidade de países inseridos em um contexto de pós-guerra, fortaleceu-se a cultura de tributar operações de circulação de mercadorias, estratégia que o Brasil também seguiria anos depois.

Embora tivessem suas similaridades, o IVC tinha uma característica que o diferenciava em sua essência quanto ao ICMS: a cumulatividade.

Positivado na Constituição de 1934, o IVC tinha caráter cumulativo, incidindo sobre todas as operações da circulação da mercadoria, do produtor até o consumidor final, uma vez que entendia que cada operação ensejaria um fato gerador distinto. É o que doutrinariamente se chama de ser uma incidência “em cascata”, em virtude de os custos tributários das fases anteriores não serem encarados como créditos, recaindo e onerando as fases seguintes.

Sob essa perspectiva, as grandes empresas buscavam ao máximo a verticalização de todo o processo de produção, como forma de redução de custos através de menor incidência tributária. Por outro lado, as pequenas empresas, teoricamente, sofreriam com essa oneração, uma vez que não tinham condição financeira ou estrutural para abraçar as demais fases do processo de produção, fato que poderia servir de incentivo à sonegação fiscal.

Outra característica marcante do IVC era sua grande variação de alíquota entre os Estados, chegando, por exemplo, a coexistir em uma mesma época, alíquotas de 11% no Estado do Amazonas e 4% no Distrito Federal.

Nesse contexto, o caráter não cumulativo do ICM, previsto expressamente no art. 12, §2º da EC n. 18/1965 e recepcionado nas legislações posteriores, servia como base de justificativa para tal discrepância e surgia como uma boa novidade, sob uma pretensa ótica de desoneração. Entretanto, com a evolução da legislação tributária nacional e com as inovações

nos meios de arrecadação fiscal, surgiu, então, um cenário sem muita segurança jurídica, confrontando, por exemplo, o próprio princípio da não-cumulatividade com as diversas legislações infraconstitucionais, insistentes em, muitas vezes, desobedecê-lo, ancoradas a outros princípios, como o princípio da praticabilidade tributária.

O que se formou, a partir de então, foi uma interação complexa de situações, capazes de dificultar a percepção do contribuinte de uma carga tributária mais gravosa.

A complexidade de todo estudo que envolve o ICMS não é por acaso. Trata-se de um imposto de enorme abrangência e relevância na economia brasileira, sendo hoje principal fonte de arrecadação fiscal, em comparação a todos os tributos.

Essa realidade foi construída ao longo de anos e os artifícios encontrados pelo Fisco na arrecadação do ICMS trouxeram inovações, como o da substituição tributária, que proporcionaram verdadeiros duelos de normas, como o que estudamos no presente trabalho.

Apontadas notas gerais sobre a evolução história do ICMS e seus precedentes, passa-se ao estudo de suas principais características no ordenamento tributário atual, quais sejam, o sujeito passivo, o fato gerador, o lançamento, a base de cálculo e as alíquotas relacionadas a este imposto.

Quanto ao sujeito passivo do ICMS, a previsão legal está estampada no art. 4º da Lei Complementar n. 87/96:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

No entanto, há, ainda, a previsão de sujeição passiva ao ICMS do responsável

tributário, como nos casos de substituição tributária progressiva.

Quanto ao fato gerador, seu núcleo é a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior

Em regra, o ICM alcançava apenas a circulação de mercadorias, mas, com a promulgação da CF/88, dois serviços foram incluídos no rol de fatos geradores em que incidem o ICMS. Esses serviços são o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. O motivo para essa inclusão foi o de que esses serviços ultrapassam as fronteiras dos Municípios, entes instituidores do ISS, o que geraria insegurança jurídica diante das diversas legislações municipais que regulariam tais serviços dentro dos seus territórios.

No que diz respeito ao fato gerador de ICMS relacionado à circulação de mercadorias, é importante a ciência do conceito de circulação: alteração da titularidade jurídica de um bem, não sendo suficiente apenas a circulação física da mercadoria. É a orientação da Súmula n. 166, do Superior Tribunal de Justiça:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Outro conceito fundamental para o entendimento do fato gerador do ICMS é o de mercadoria: seria o bem que é objeto de venda. Mercadoria em sentido estrito é configurada como o produto apto a transferência de titularidade, com intuito mercantil, isto é, decorrente de habitualidade ou volume típico de comércio na aquisição de bem. Em resumo, é bem com aptidão ao comércio. No entanto, é oportuno observar que esse conceito é ampliado pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo considerada mercadoria, quando importada, qualquer produto, independentemente da finalidade, se comercial ou não.

Já o fato gerador de ICMS relacionado à prestação de serviços de transporte entre Municípios da mesma unidade federada (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (interestadual) é aquele em que esses serviços são onerosos, não podendo ser gratuitos. O local da prestação desses serviços é o lugar onde se iniciou o transporte.

A prestação de serviços de comunicação constitui o derradeiro fato gerador de ICMS. O art. 2º, III, da Lei Complementar n. 87/96 estabelece que são prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a

transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Outros atributos do ICMS, como a não-cumulatividade e a seletividade, serão abordados posteriormente, quando a situação-problema que motivou este estudo for analisada em seu cerne.

### **3. AS OPERAÇÕES REALIZADAS POR BARES E RESTAURANTES COMO FATO GERADOR DE IMPOSTO: APARENTE CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS.**

A análise detalhada das atividades realizadas em bares e restaurantes é necessária e demonstra que sua definição como fato gerador de tributo não pode ser realizada apenas no aspecto prático dessas atividades, mas também partindo de postulado legal preestabelecido.

#### **3.1 Natureza Jurídica dos Serviços Prestados por Bares e Restaurantes**

Ainda que seja esta uma discussão aparentemente antiga e superada, inclusive já disciplinada em legislações complementares e súmulas das cortes superiores, não se pode evitar iniciar este capítulo com uma indagação óbvia e difícil de ser respondida: por que estão os bares e restaurantes sujeitos à arrecadação de ICMS e não à de ISS?

Partindo-se de um ponto de vista estritamente legalista, a resposta parece simples. Pode-se acatar a interpretação fundamentada nos arts. 155, I, b, §2º, IX, b e 156, IV da CF/1988; no Decreto-Lei 406/1968, art. 1º, III e art. 8º, §§1º e 2º; assim como no Decreto-Lei 834/1969.

Não era outro o entendimento ainda no Decreto-Lei n. 406/98, que, no inciso III de seu art. 1º, elencava como fato gerador de ICM “o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafês e estabelecimentos similares”.

Frise-se, de toda forma, que, mesmo antes da Súmula n. 163, do STJ, que pacificou a incidência de ICMS sobre a atividade realizada em bares e restaurantes, e da Lei Complementar n. 87/96, os Estados já adotavam a prática de atrelar à arrecadação de ICMS as operações de fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, a exemplo do Ceará, através do Decreto-Lei n. 21.219/1991. Entretanto, há quem discorde de tal entendimento. O tema carece de melhor análise, uma vez que sofre de uma espécie de

ilogicidade crônica.

Inicialmente é imperioso que se elucide o seguinte questionamento: a atividade de bares e restaurantes é uma atividade de venda de mercadorias com uma prestação de serviço atrelada a esta ou, contrariamente, uma prestação de serviços com venda de mercadoria atrelada a essa prestação?

Para chegar a uma conclusão minimamente razoável, é prudente que se busque entender qual o cerne da operação de um restaurante e a que a atividade se propõe. Feito isso, faz-se necessário o confronto com as normas presentes em nosso ordenamento jurídico, primordialmente nossa Constituição Federal, a fim de entender, diante da ótica do legislador, qual imposto melhor se aplica a esta realidade.

Para uma melhor análise, expõe-se definição conceitual do que é um restaurante. De acordo com o Dicionário Aurélio (HOLANDA FERREIRA, 1993, p. 478), tem-se:

Restaurante sm. Estabelecimento onde se preparam e servem refeições.

A atividade realizada em restaurantes, com efeito, envolve o (serviço de) preparar e servir as refeições. Ainda que se agreguem diversas características ao local, desde preparo de bebidas a áreas de recreação infantil, é imperioso atentar que o coração da atividade está no preparar e servir refeições.

Não se pode, no entanto, assumir tais verbos em seus sentidos *stricto sensu*. O “preparar”, por exemplo, vai muito além da breve atuação do cozinheiro de juntar os insumos em uma panela, durante alguns minutos, e dispensá-los em um recipiente para servir ao cliente. Na verdade, essa é a parte final de uma cadeia de ações de pessoas e processos combinados que o antecedem: o serviço de procurar e conseguir o insumo na qualidade esperada pelos clientes; o de receber e armazenar tais insumos; o de higienizá-los adequadamente, assim como os utensílios e os ambientes que o produzirão; dentre outros.

Da mesma forma, o “servir” vai além do ato de colocar o alimento à mesa para seu consumo. Nesse processo, estão envolvidos, além dos garçons e auxiliares, que são protagonistas imediatos do “servir”, vários outros personagens que atuam tanto antes, como depois do “servir” propriamente dito. Neste rol, inclui-se desde recepcionistas, que atuam na

acomodação do cliente, aos responsáveis pela limpeza e conservação, seja das louças utilizadas pelo cliente, seja do ambiente em si.

Parece óbvio que aquele que se dirige a um restaurante para uma refeição, ainda que de forma inconsciente, não está indo meramente pelos insumos que serão servidos. Ele se dispõe a pagar o valor cobrado em razão de toda a gama de serviços que acompanham a experiência, seja pela qualidade – não só do produto final, como do atendimento, do ambiente, etc. - seja, pela comodidade de não ter que se preocupar com tudo o que envolve uma refeição, no antes, no durante e no depois desta.

Isso é refletido, de forma mais clara, na composição dos preços, o que evidencia, ainda mais, a relevância da prestação de serviço na atividade-fim dos restaurantes, conforme será apontado a seguir.

A formatação do preço de venda é ponto-chave na estratégia de qualquer empresa, seja indústria, comércio, prestadora de serviços, ou qualquer outro ramo de atividade. O preço do produto é determinante não só no resultado operacional, mas também no posicionamento de mercado, além de ser capaz de gerar, mesmo que empiricamente, uma expectativa ao consumidor do que está prestes a receber. É a partir dele que o consumidor, baseado em suas convicções pessoais, combinadas com sua percepção do valor de mercado deste produto, decide se está, ou não, disposto a pagar.

Dentre estes, destaca-se o consagrado método de indexação do TRA (*Texas Restaurant Association*). Conforme Jaqueline de Fátima:

[...] esse método parte de um modelo financeiro de custos do restaurante, é composto por CMV - custo das mercadorias vendidas -, folha de pagamento e gastos operacionais. O Quadro 1 ilustra esse método, sendo que os percentuais podem ser modificados de acordo com os objetivos do negócio. Nesse método há uma tabela indexadora que propõe percentuais a serem acrescidos ao custo da matéria prima, a fim de determinar o preço de venda com base no percentual médio de CMV do restaurante.<sup>6</sup>

<sup>6</sup>CARDOSO, Jaqueline de Fátima. Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte. Revista Hospitalidade. São Paulo, v. VIII, n. 2, p. 103-120, jul.-dez. 2011.

<b>GASTOS</b>	<b>PERCENTUAL DA RECEITA (%)</b>
Lucro	10
Folha de pagamento	30
Gastos operacionais	25
<b>TOTAL</b>	<b>65</b>
Receita	100
Total de gastos	65
<b>CMV</b>	<b>35</b>

Quadro 1 - Modelo financeiro de custos para restaurante – Método TRA  
Fonte: Fonseca (2009, p. 129)

Como é possível observar na tabela acima, o método TRA estabelece referenciais aos custos que compõem, direta e indiretamente, o preço final do produto. Na tabela modelo, traz os limites que esses custos devem representar frente ao faturamento do restaurante, atingindo, no exemplo, um lucro de 10% do que se faturar. A última linha representa o que deve repercutir o CMV (custo da mercadoria vendida), aferido através da soma de custo dos insumos que compõem o produto vendido, considerando as perdas no processo. Os demais índices que constam na tabela são, justamente, gastos operacionais (de um modo geral) e folha de pagamento.

No grande universo de restaurantes que existem por todo o Mundo, é de se esperar que haja os mais diversos métodos de formatação de preços, tanto empíricos como científicos (técnicos). Para o presente estudo, acolhe-se a realidade dos métodos técnicos, uma vez que os empíricos, por definição, não estabelecem entre si qualquer relação lógica.

O próprio mercado de restaurantes consolidou uma faixa média de CMV variando entre 30% a 35%. Acima disso, há um provável desequilíbrio que pode ser perigoso para a saúde financeira da empresa.

Ora, o CMV sintetiza justamente a parte da operação que diz respeito à “circulação de mercadoria”. Os demais custos que se agregam ao preço do produto nada mais são que os custos do serviço que envolvem o produto final.

Podem-se, por fim, inferir que, em média, proporcionalmente, apenas 33% do que o consumidor paga é devido à mercadoria. Os outros 67%, que incluem nessa parte o lucro operacional, fazem jus ao custeio de mão de obra, limpeza, conservação, manutenção, etc. Não se pode, diante disso, desprezar o fato de que o faturamento de um restaurante é

composto, em sua maioria (aproximadamente dois terços), pelo serviço que presta. Técnica e praticamente, é isso que se cobra do consumidor e é isso que este se dispõe a pagar.

### **3.2 A Regra-Matriz de Incidência e Competência Tributária do ICMS e do ISS**

Compreendidos os aspectos mais relevantes da atividade exercida por bares e restaurantes, resta coadunar a natureza dessa atividade com a competente regra-matriz de incidência tributária, que, legalmente, é a do ICMS, mas há relevantes divergências a respeito desse enquadramento.

A regra-matriz de incidência tributária é o arcabouço jurídico que define a norma de conduta jurídico-tributária de determinado tributo, sendo norma tributária em sentido estrito. Não estariam enquadradas na regra-matriz as normas regulamentadoras de obrigações acessórias, que não tratam diretamente da incidência tributária.

A regra-matriz é formada pela hipótese e pela consequência. Quanto à hipótese, pode-se determinar os critérios material, espacial e temporal da incidência de um tributo. Já quanto à consequência, tem-se a análise dos critérios pessoal (sujeição passiva e ativa) e quantitativo (alíquota e base de cálculo). Paulo de Barros Carvalho ensina sobre a regra-matriz de incidência tributária:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência. e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.<sup>7</sup>

Dessa forma, quanto à regra-matriz de incidência tributária do ICMS, é possível estabelecer a normativa jurídica desse imposto, qual seja: a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, parágrafos 2º e 3º; o Decreto-Lei nº 406/68; e a Lei Complementar nº 87/96, além dos convênios realizados entre os Estados e o Distrito Federal.

No que diz respeito à hipótese de incidência do ICMS, esse imposto abrange: (i)

<sup>7</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 357.

operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de comunicação; (iii) prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; (iv) operação de importação de mercadoria do exterior; (v) serviços de transporte e comunicação cuja prestação se iniciou no exterior.

O critério espacial é todo o território nacional, respeitadas as regras de competência territorial de cada ente tributante. O critério temporal do ICMS é o momento em que ocorreu efetivamente a circulação jurídica da mercadoria ou a prestação dos serviços elencados a esse imposto.

Por fim, a consequência da regra-matriz de incidência do ICMS, em seu critério pessoal, tem por sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal, tem por sujeito passivo pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem os atos de circulação das mercadorias ou prestação dos serviços. Em seu critério quantitativo, o ICMS tem por base de cálculo o valor da operação que resultou a circulação da mercadoria, o valor da prestação dos serviços ou, ainda, dos bens e serviços importados. O estabelecimento das alíquotas do ICMS terá participação direta do Senado Federal, no intuito de evitar guerras fiscais.

Por sua vez, o ISS possui normatização através do art. 156, III, e §3º da CF/88; da Lei Complementar n. 116/2003 e pelas respectivas legislações municipais e do Distrito Federal. Seu critério material compreende a prestação ou circulação de serviços expressos na Lista de Serviço anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Já o critério espacial perfaz o território em que se situar o estabelecimento do prestador do serviço, ou, não havendo estabelecimento, o domicílio de quem o prestou. Apenas no que diz respeito à construção civil é que o local da prestação define o município competente para a tributação do ISS.

Assim como o ICMS, o critério temporal do ISS é o momento da efetiva prestação do serviço, pouco importando os aspectos contratuais ou documentais que estejam relacionados com o negócio jurídico gerador da prestação.

A consequência da regra-matriz de incidência do ISS, em seu critério pessoal, caracteriza como sujeito ativo o Município em que, em regra, está situado o estabelecimento do prestador do serviço; e como sujeito passivo o próprio prestador dos serviços.

Quanto à base de cálculo, o preço da prestação do serviço e a alíquota aplicada é definida pelo ente tributante, respeitadas os valores fixados em Lei Complementar.

Como foi possível observar no primeiro item deste capítulo, há relativa incoerência em tributar a atividade de bares e restaurante através do ICMS. A incoerência surge a partir da interpretação do termo “serviço”, pois, para configurar a atividade dos bares e restaurantes como de incidência do ICMS, o legislador considerou que no âmbito desses estabelecimentos não ocorreria serviço, mas apenas circulação de mercadorias com serviço agregado. Isto é, havia obrigações de dar, e não obrigações de fazer.

Se houvesse a caracterização de obrigações de fazer, mais fácil a compatibilização da atividade de bares e restaurantes no âmbito de tributação do ISS. Sendo obrigações de dar, maior a aceitação em tributar como circulação de mercadorias como a essência da atividade dessas empresas.

No entanto, há bastante celeuma em relação ao conflito de competência tributária sobre os serviços oferecidos em bares e restaurantes, se incide o ISS ou o ICMS. Ainda que haja previsão legal enquadrando essas atividades sob o manto do ICMS, tal fato não pacificou o tema e é alvo de questionamentos.

### **3.3 Entendimento Legal e Jurisprudencial**

Nos serviços oferecidos em bares e restaurantes há, atualmente, como já dito anteriormente, incidência do ICMS, por expressa previsão na Lei Complementar n. 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; [...].

A Lei Complementar n. 87/96 tem fundamento de validade em expressa previsão constitucional, no art. 155, a saber:

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 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; [...].

Desta feita, a definição de que os serviços prestados por bares e restaurante são tributados pelo ICMS é puramente positiva, pois tanto a legislação do ICMS como a do ISS possuem listas anexas que disciplinam rol taxativo dos serviços que serão tributados com o respectivo imposto.

Houve a necessidade dessa inclusão em razão do fato gerador ocorrido no interior dos bares e restaurantes estar muito próximo dos fatos geradores sobre os quais incide o ISS. Em verdade, o contrato dos serviços ofertados em bares e restaurante é um contrato misto. Há prestação de serviço e há fornecimento de alimentos e bebidas. Diante disso, poderia a lei ter estabelecido a tributação do ICMS apenas sobre o valor dos alimentos e bebidas e a tributação do ISS sobre os serviços e prestados pelos bares e restaurantes, inclusive sobre o preço desses serviços agregados sobre o valor dos alimentos vendidos no cardápio.

Há lógica nesse raciocínio, pois, conforme já explanado, quando uma pizza é servida em um restaurante, o preço que será cobrado do consumidor por esta pizza não leva em consideração apenas a somatória do valor de cada ingrediente presente no produto, mas todo um complexo de bens e serviços que completam a experiência de poder comer uma pizza em um ambiente seguro e agradável, com diversas facilidades.

Quando a Lei Complementar n. 87/96 estabelece que o ICMS incida sobre o fornecimento de comidas e bebidas, poderia ter estabelecido como base de cálculo apenas o valor dos insumos utilizados para a produção dos pratos e bebidas. O restante, conhecido como valor agregado, está relacionado ao serviço que os bares e restaurantes prestam aos consumidores finais. Esse valor agregado, em teoria, poderia ser objeto de tributação pelo ISS.

Há uma tendência de entender-se que legislador optou por simplificar a tributação, tendo em vista que aparentemente é mais fácil cobrar imposto sobre o faturamento do estabelecimento do que separar insumos e valor agregado e tributar cada parcela individualmente. Todavia, essa solução, em um primeiro momento, beneficia os Estados em detrimento dos Municípios, que seriam titulares e responsáveis pela maioria da arrecadação proveniente dos bares e restaurantes situados em seus territórios.

A jurisprudência pátria enfrentou, no passado, esse aparente conflito de competência entre o ISS e o ICMS (ICM) sobre a atividade híbrida exercida em restaurantes. Foi na década de 90 que o STJ pacificou a celeuma. É o que se extrai dos seguintes julgados:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM RESTAURANTES E SIMILARES. LEI PAULISTA N.6.374/89. LEGITIMIDADE. I - PREVENDO A LEI, DE FORMA ESPECIFICA, FATO GERADOR E BASE DE CALCULO, NÃO SE PODE TER COMO ILEGITIMA A COBRANÇA DE TRIBUTOS POR AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. II - A INCLUSÃO DO VALOR DOS SERVIÇOS NA BASE DE CALCULO DO ICMS ENCONTRA RESPALDO NO ARTIGO 8., PAR.2., DO DECRETO-LEI N. 406/68, COM REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI N. 834/69, CONSTITUCIONALIZADO NO ARTIGO 155, PAR.2., IX, B, E NO PRÓPRIO NOME DO IMPOSTO QUE ALBERGA EM SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO SO 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. (STJ - EREsp: 24193 SP 1994/0034557-7, Relator: Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 13/12/1994, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 20/02/1995 p. 3098).

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. (STJ - EREsp: 38315 RS 1994/0012388-4, Relator: Ministro AMÉRICO LUZ, Data de Julgamento: 13/12/1994, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 13/02/1995 p. 2194)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E SIMILARES. BASE DE CÁLCULO NOS PRECISOS TERMOS DE PARÁGRAFO 2., DO ART. 8. DO D.L. 408/68 O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, AGREGADO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADA DA LISTA, SUJEITA-SE UNICAMENTE A 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 TRIBUTOS DEVIDO, NO CASO, E 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. (STJ - EREsp: 45407 SP 1994/0020927-4, Relator: Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Data de Julgamento: 27/09/1994, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 17/10/1994 p. 27853).

A pacificação do entendimento jurisprudencial foi concretizada com a aprovação de súmulas pelos Tribunais. É o teor da Súmula n. 163, do STJ:

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.

O Supremo Tribunal Federal coaduna com o entendimento, mas afirma que deve haver previsão legal:

Súmula n. 574. Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar.

A unificação do entendimento, portanto, sacramentou as dúvidas a respeito da incidência de ICMS sobre as atividades realizadas no âmbito de bares, restaurantes e similares, não eximindo de outras discussões, inerentes à arrecadação do ICMS, conforme serão apontadas a seguir.

#### **4. O PRINCÍPIO DO “NON BIS IN IDEM” E A DUPLA INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE INSUMOS UTILIZADOS POR BARES E RESTAURANTES SUJEITOS AO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE ICMS, NO ESTADO DO CEARÁ**

O regime especial de tributação de ICMS, no Estado do Ceará representa importante avanço na gestão arrecadatória desse imposto. No entanto, ainda existem desafios a serem superados para que sejam obedecidas todas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

##### **4.1 Não-cumulatividade e Substituição Tributária na Aquisição de Insumos Utilizados por Bares e Restaurantes**

Passa-se à análise dos principais atributos desse importante imposto. O ICMS é seletivo. Quando um tributo é seletivo, há variação de alíquotas incidentes sobre a sua base de cálculo. Essa variação ocorrerá de acordo com a essencialidade do produto ou serviço. O art. 155, §2º, III, CF/88 aduz, no caso do ICMS:

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

[...] II - 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 II atenderá ao seguinte:

[...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...].

Denota-se da previsão constitucional que a seletividade do ICMS é optativa, não sendo obrigatória caso assim seja conveniente aos entes tributantes. Essa seletividade tem caráter social, ao buscar tributar de forma majorada bens e serviços que as pessoas com maior poder aquisitivo consomem, permitindo que os bens e serviços essenciais às classes menos favorecidas sejam tributados com alíquotas inferiores, diminuindo o preço ao consumidor final.

Além da seletividade facultativa, o ICMS possui como atributo a não-

cumulatividade. Basicamente, a não-cumulatividade funciona permitindo a compensação do valor já pago anteriormente a título de ICMS sobre cada operação relativa à circulação de mercadorias e prestações de serviços.

A não-cumulatividade do ICMS, assim como do IPI, é aspecto fundamental e de grande repercussão na regra-matriz de incidência desse imposto. Seu fundamento normativo está no art. 155, §2º, I, da CF/88, conforme a seguir:

Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...].

A Lei Complementar n. 87/96 traz a regulamentação geral desse atributo do ICMS, no *caput* do art. 20:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Essa não-cumulatividade se caracteriza por uma compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço sobre o montante do ICMS tributado nas operações ou prestações anteriores. Sob o ponto de vista de não-cumulatividade como técnica de tributação, Leandro Paulsen esclarece:

A não-cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não-cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. Isso ocorreria, por exemplo, se nas incidências sucessivas de IPI numa mesma cadeia de produção não houvesse nenhum mecanismo de compensação, e.g., na saída do insumo de uma indústria para outra com vista ao fabrico de produto intermediário, na posterior saída do produto intermediário desta última indústria para outra com vista ao fabrico do produto final e na saída do produto final para estabelecimento comercial que o oferecerá aos consumidores.<sup>8</sup>

Percebe-se, então, que o principal objetivo da não-cumulatividade é impedir a tributação em cascata, pois configuraria enriquecimento ilícito do ente tributante e lesão com efeito de confisco em relação ao contribuinte, onerando toda a cadeia até alcançar o

<sup>8</sup>PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 162.

consumidor final.

É pressuposto da incidência da técnica da não-cumulatividade a existência de tributação plurifásica, não sendo cabível no regime monofásico de tributação. Tributação plurifásica é aquela que incide sobre várias etapas de um processo que objetiva a circulação econômica de mercadorias ou prestação de serviços.

No Brasil, a não-cumulatividade é efetivada através da apropriação e utilização de créditos, comparando-se os valores de ICMS a recuperar com os valores de ICMS a recolher, resultando no valor que poderá ser compensado posteriormente ou, ainda, em alguns casos, ser razão de ressarcimento do ente tributante para o contribuinte.

Por fim, é importante salientar que, quanto à não-cumulatividade em caso de isenções ou não incidência, salvo disposição legal em contrário, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme o art. 155, §2º, II, CF/88.

Outro atributo relevante do ICMS é a possibilidade de aplicação da técnica da substituição tributária. A substituição tributária, no âmbito do ICMS, visa uma maior praticidade na arrecadação do imposto. Tem previsão nos arts. 8º e 9º da Lei Complementar n. 87/96.

É um regime específico de tributação em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída para terceiro, substituto tributário, que não é o contribuinte direto da relação jurídico-tributária. No caso do ICMS, o responsável normalmente é um dos contribuintes da cadeia de produção, que repassará o valor total do tributo para o Fisco, facilitando seu recolhimento.

A substituição tributária pode ser regressiva ou progressiva. Na substituição regressiva, ou para trás (diferimento), o valor do ICMS é recolhido posteriormente, utilizando-se como base de cálculo o valor da mercadoria adquirida pelo contribuinte que concentra a produção. Já a substituição progressiva, ou com retenção antecipada, ocorre quando um dos contribuintes já possui a concentração da produção e irá repassar para vários compradores, mas já recolhe o tributo dos compradores considerando como base de cálculo o valor presumido da operação subsequente.

Por exemplo, em uma produção de álcool combustível, podem ocorrer as seguintes operações: vários produtores de cana-de-açúcar vendem a matéria-prima para uma usina, que venderá o combustível para vários postos de combustível. Considerando que a usina concentrará a produção, é mais eficiente para o Fisco que, com relação aos produtores de cana-de-açúcar, a usina recolha o ICMS que seria devido pelos produtores, em substituição regressiva, ocorrendo diferimento do pagamento do imposto pelos agentes primários.

Por sua vez, com relação aos postos de combustível, é também mais eficiente ao Fisco presumir o valor que o combustível será vendido nos postos e cobrar antecipadamente esse valor da usina, em verdadeira substituição progressiva. Observe-se que o fato gerador ainda não ocorreu, diferentemente da substituição regressiva.

As atividades realizadas em bares e restaurantes também estão incluídas naquelas em que é possível haver substituição tributária, pois é atividade com a participação de diversos produtores e fornecedores de produtos e insumos que serão utilizados pelo estabelecimento. Normalmente ocorre a substituição progressiva, onde há antecipação do pagamento do ICMS pelos proprietários de bares e restaurantes, sendo os fornecedores os responsáveis pelo recolhimento total do tributo.

Pode-se citar como exemplo a compra através de fornecedor de um picolé, que será revendido no estabelecimento. Neste caso, ao comprar o produto, o restaurante, considerando como base de cálculo do ICMS que irá pagar sobre a futura venda do picolé um valor presumido, adianta ao fornecedor, através de substituição progressiva, o montante do ICMS que será devido no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, a venda do picolé ao consumidor do estabelecimento.

Esse é um exemplo bastante elucidativo, pois há a revenda do produto da mesma forma que foi adquirido. Além disso, a forma de cálculo do montante do ICMS devido será obtido através da diferença entre valores recolhidos e valores a recolher. No entanto, a situação começa a ficar mais delicada quando são acrescentados às operações novos fatores que influenciam na determinação da incidência do ICMS: quando o restaurante está sujeito ao regime especial simplificado de tributação do ICMS e quando o restaurante não revende a mercadoria adquirida, mas um produto resultante da transformação de diversas mercadorias (insumos ou ingredientes).

Alguns Estados do Brasil, como São Paulo, Minas Gerais e Paraná, já conseguiram se adaptar a esses novos fatores, com a atualização normativa e de entendimento dos seus órgãos fiscais, ou estão em fase de adaptação. Todavia, no Estado do Ceará, ainda não foi possível detectar soluções claras para as situações-problema envolvendo essas questões e que serão analisadas a seguir.

#### **4.2 Regime Especial de Tributação de ICMS, no Estado do Ceará**

O Regime Especial de Tributação de ICMS sobre as atividades de restaurantes, bares e lanchonetes, no Estado do Ceará, representou importante evolução no sentido da simplificação e desburocratização no recolhimento desse imposto, favorecendo o adimplemento por parte dos bares, restaurantes e estabelecimentos similares que se submeteram ao respectivo regime.

Tal regime está atualmente previsto no Decreto Estadual n. 24.569/1997 (RICMS), que regulamenta o ICMS no Estado do Ceará, no Título II – Dos Regimes Especiais de Tributação, art. 567 e seguintes. Com relação às operações realizadas por restaurante, bar, lanchonete, hotel e assemelhados, o regime especial está regulamentado na Seção XXXIII do Capítulo II do presente Título, art. 763 e seguintes. O caput do art. 763, alterado pelo Decreto Estadual n. 32.231/2017, com vigência a partir de 1º/04/2017, assim disciplina:

Art. 763. Em substituição à sistemática normal de tributação, fica facultado aos estabelecimentos que exerçam atividade de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em sistema coletivo ou em restaurante, churrascaria, pizzaria, lanchonete, bar, pastelaria, confeitaria, doçaria, bombonerie, sorveteria, casa de chá, loja de delicatessen, serviço de buffet, hotel, motel, pousada e assemelhados, a opção por regime de tributação simplificado, que consistirá no cálculo do imposto devido mediante a aplicação do percentual de 3,7% (três vírgula sete por cento) incidente sobre o total do faturamento bruto relativo à saída de alimentação e outras mercadorias fornecidas individualmente ou em pacote contratado pelo adquirente.

Importante observar, inicialmente, que o regime é facultativo e, principalmente, veio em substituição à sistemática normal de tributação, de forma que possui uma sistemática própria, que é diferente da sistemática normal. Ademais, estabelece que o imposto será obtido a partir da incidência de uma alíquota de 3,7% sobre o total do faturamento bruto na saída de

alimentação e outras mercadorias, incluídos os valores dos serviços prestados no estabelecimento.

O parágrafo 3º do mesmo artigo traz casos de exclusão no faturamento bruto para fins de cálculo do ICMS:

Art. 763. (...) § 3º Para o cálculo do valor do ICMS a recolher, nos termos do caput, serão excluídos do faturamento bruto os valores decorrentes das:

I – saídas por devoluções;

II – saídas em operações por transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular, quando o remetente e o destinatário estiverem subordinados ao regime de que trata esta Seção;

III – saídas em operações não sujeitas ao imposto, por isenção ou não incidência;

IV – saídas de mercadorias em operações tributadas pelo regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido retido na origem;

V – saídas de mercadorias sujeitas à alíquota de 28% (vinte e oito por cento);

VI – gorjetas pelos serviços prestados, desde que limitadas a 10% (dez por cento) do valor da conta.

Por fim, os demais parágrafos do artigo 763 disciplinam as outras situações que serão analisadas:

§4º Na hipótese de mercadorias cujo imposto tenha sido objeto de substituição tributária, não serão excluídos os valores daquelas que tenham sido utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos.

§ 5º O regime de que trata esta seção não dispensa o pagamento do imposto devido:

I - sobre as operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação e substituição tributárias;

II - a que esteja obrigado por força da legislação vigente, na qualidade de contribuinte substituto;

III - pela entrada no estabelecimento de mercadorias ou bens e serviços, destinados ao ativo imobilizado ou consumo;

IV - pela entrada de mercadorias ou bens e serviços importados do exterior.

§6º A opção por este regime de tributação ensejará vedação de qualquer crédito fiscal, devendo ser estornado qualquer outro escriturado na conta gráfica do estabelecimento, exceto o presumido decorrente da aquisição de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Solução de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF), cujo valor poderá ser abatido do valor do imposto devido de que trata o caput deste artigo.

Passa-se a uma observação mais minuciosa de cada previsão normativa. O inciso IV, §3º, art. 763, possibilita a exclusão das saídas de mercadorias em operações tributadas

pelo regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido retido na origem, do montante em que incidirá a alíquota de 3,7%. Acredita-se que esta previsão tem relação com o seguinte exemplo: uma lata de refrigerante é adquirida pelo restaurante junto ao fornecedor. Como haverá a revenda da mercadoria sem qualquer alteração de sua natureza, compatível o regime da substituição tributária progressiva, pois o fornecedor concentrará a operação econômica. Uma vez que já houve antecipação do ICMS da lata de refrigerante, considerando fato gerador presumido e possível preço de revenda, não será o valor do refrigerante acrescido ao faturamento bruto do restaurante, não incidindo novamente o ICMS, evitando o “bis in idem” tributário.

Por sua vez, o parágrafo 4º, buscar excepcionar o parágrafo 3º do mesmo artigo, dispondo sobre mercadorias utilizadas como insumos ou ingredientes na preparação dos produtos fornecidos pelos estabelecimentos. Pela leitura do texto da norma é possível tentar extrair o seu significado. Trata de valores que não serão excluídos do montante em que será aplicada a alíquota de 3,7%, ou seja, serão tributados pelo ICMS através do regime especial. Quais são esses valores que não serão excluídos do supracitado montante? Pela regra em análise, resumidamente, entende-se que são os valores de insumos adquiridos em operação envolvendo substituição tributária.

No entanto, surgem dessa análise novas indagações: e se os insumos não forem adquiridos em operações envolvendo substituição tributária? É obrigatória a utilização da técnica de substituição tributária com relação à compra de qualquer insumo? É compatível com a técnica da substituição tributária progressiva a operação de compra de insumos que não serão revendidos no estado em que se encontram, mas serão transformados em novos produtos, que serão fornecidos em bares e restaurantes?

O presente estudo busca demonstrar que a aquisição de insumos para a realização do procedimento de industrialização, na modalidade transformação, no interior de bares e restaurantes é incompatível com o regime da substituição tributária progressiva. Considerando isso, quando o parágrafo 4º em análise relaciona aquisição de insumos e substituição tributária, defende-se que ocorreu previsão inconstitucional, tendo em vista essa incompatibilidade teleológica, conforme será apontada.

### **4.3 Inconstitucionalidade do Art. 763, 4º, do Decreto nº 24.569, 31 de julho de 1997, do Governo do Estado do Ceará**

Conforme tratado anteriormente, o parágrafo 4º do artigo 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997 padece de incongruências que põem em cheque a constitucionalidade do dispositivo. A análise dessas incongruências e a propositura de soluções é o cerne do presente trabalho de conclusão de curso, tendo em vista a importância de uma melhor sistemática tributária para esses casos, que envolvem vultuosas operações monetárias.

Sobre a incompatibilidade do regime de substituição tributária progressiva com a aquisição de insumos a serem transformados em bares e restaurantes, a Secretaria da Fazenda Estadual de São Paulo foi alvo da Consulta Tributária n. 16.920/2017, cuja resposta foi disponibilizada em fevereiro de 2018.

A consulta foi realizada por restaurante optante de regime especial cujo ICMS é apurado com aplicação do percentual de 3,2% sobre a receita bruta do período, em substituição ao regime periódico de apuração do ICMS. Na consulta, o consultante afirma que não revende os insumos da forma como foram adquiridos, mas que os transforma, configurando atividade de industrialização, na modalidade transformação. Conclui, então, que há incompatibilidade do regime de substituição tributária com relação a esses insumos. Esse é o teor da primeira pergunta objeto da consulta e a resposta do órgão fazendário:

(...) 8.1. É aplicável o regime da substituição tributária nas operações com produtos alimentícios, arrolados no §1º do artigo 313-W do RICMS/2000, destinados a restaurantes e similares, e que não serão objeto de nova comercialização, mas utilizados como insumos no preparo de refeições?

Resposta:

(...) 11. Com relação ao questionamento do subitem 8.1, esclarecemos que na aquisição por restaurantes de produtos alimentícios diretamente de contribuinte substituto tributário, para a elaboração e preparação de refeições, não é aplicável a substituição tributária do artigo 313-W do RICMS/2000, tendo em vista que haverá integração ou consumo no preparo de refeições em processo análogo ao de industrialização (exceção prevista no inciso I do artigo 264 do RICMS/2000).

O artigo 313-W do RICMS/2000 trata exatamente de fixar diversas mercadorias que deverão ser submetidas ao regime de substituição tributária progressiva, ficando o fabricante e similares responsáveis pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas

saídas subsequentes. Veja-se que, partindo de uma análise superficial, poderia o restaurante que usa chocolate (item 1 do artigo 313-W do RICMS/2000) para fabricar sobremesas ser compelido a pagar antecipadamente o ICMS sobre alguma operação futura presumida e, posteriormente, pagar o ICMS do regime especial sobre o faturamento da venda das sobremesas fabricadas, havendo “bis in idem” de ICMS sobre o insumo.

Acertada a resposta do órgão fiscal ao considerar o preparo de refeições processo análogo ao de industrialização e ao confirmar que insumos adquiridos de fornecedor que concentra a produção (potencial contribuinte substituto tributário) e que serão utilizados no preparo de outros produtos não serão tributados com antecipação, mas apenas após a sua incorporação ao novo produto, considerando o preço do produto final.

É coerente o entendimento do órgão tributário paulista, pois, ao comprar chocolate de um fornecedor de chocolate, tem-se duas possíveis situações: ou o chocolate será revendido na forma que foi adquirido, sem alteração de sua substância, forma ou embalagem; ou o chocolate será utilizado como insumo para a criação de sobremesas, por exemplo.

Na primeira situação, acredita-se que há a aplicação do inciso IV, §3º, art. 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997, tendo em vista existir fato gerador presumido, que é a revenda do chocolate, podendo ser calculado possível valor de revenda, que será a base de cálculo para a retenção do ICMS sob o regime de substituição tributária progressiva. Tal situação é compatível com esse regime de substituição.

Por sua vez, na segunda situação, é inviável a substituição tributária, principalmente quando o restaurante é optante de regime especial de tributação. Essa inviabilidade decorre do fato de que, se o restaurante adquire chocolate no intuito de produzir sobremesas diversas, qual o fato gerador presumido da venda desse chocolate? Qual o possível preço dessa revenda? É possível observar que há, aqui, ausência desses elementos essenciais para a tributação por substituição, quais sejam, fato gerador e preço da operação presumidos.

Nesse caso, se houvesse a substituição tributária sobre a compra do chocolate como insumo, utilizando-se fato gerador presumido a revenda do chocolate e seu possível valor, seria caso de ressarcimento do imposto retido, por não concretização do fato gerador presumido. Essa previsão encontra-se na própria Constituição Federal:

Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em síntese, a substituição tributária na compra de chocolate somente é possível através da presunção de fato gerador de sua revenda, sobre o possível preço da operação. Não ocorrendo o fato gerador, inviável até mesmo a determinação do possível preço de uma revenda que jamais ocorrerá. Entende-se, pois, que, apesar da incompatibilidade, ocorrendo a compra de chocolate ou outros insumos para o preparo de outros produtos, em estabelecimentos submetidos a regime especial de tributação, será cabível a imediata e preferencial restituição da quantia de ICMS antecipada, com o posterior pagamento do ICMS sobre o faturamento bruto, incluso o valor da venda dos produtos produzidos com o chocolate ou outros insumos.

Retornando-se à Consulta Tributária n. 16.920/2017, em razão da segurança jurídica que deve permear a não retenção do ICMS sobre a compra de insumos que serão transformados, o consulente realiza outro questionamento:

8.2. Em sendo afirmada a inaplicabilidade do regime de substituição tributária nas condições descritas no subitem anterior, quais procedimentos devem ser adotados pela Consulente para transmitir segurança e tranquilidade aos seus fornecedores, de modo a convencê-los a deixar de reter antecipadamente o imposto em razão do referido regime?

Resposta:

12. Para que os fornecedores dos produtos não efetuem a retenção do ICMS-ST (subitem 8.2), a Consulente deverá apresentar-lhes declaração afirmando que os produtos adquiridos serão empregados integralmente em processo análogo ao de industrialização, podendo fazer referência a esta resposta a Consulta.

Razoável a solução apresentada pelo órgão fiscal, considerando que a ocorrência da substituição tributária progressiva dependerá da destinação que será dada às mercadorias adquiridas. Não é razoável que o Fisco queira tributar igualmente contribuintes em situações bastante desiguais. Há desigualdade entre um supermercado que revende majoritariamente produtos adquiridos com fornecedores no estado em que se encontram e um restaurante que vende novos produtos originados da transformação de insumos adquiridos junto a fornecedores/produtores.

A inconstitucionalidade do parágrafo 4º em análise tem origem pelo desrespeito às

normas tributárias constitucionais. Ao vedar a exclusão do valor dos insumos do montante do faturamento para cálculo do ICMS devido no regime especial de tributação, quando tiver ocorrido a substituição tributária, o legislador desrespeita os seguintes mandamentos: a) vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), pois favorece a dupla tributação de ICMS (princípio do “non bis in idem”), já que os insumos serão tributados antecipadamente e novamente após serem incorporados a novos produtos; b) a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em razão de antecipação do ICMS, caso não se realize o fato gerador presumido (art. 150, §7º), tendo em vista que um insumo adquirido para a produção de novos produtos não será revendido, não sendo possível a determinação de possível valor da operação; e c) a não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I), ao permitir a cobrança cumulativa de ICMS na antecipação e mais uma vez após a venda de novo produto em que o insumo foi ingrediente, sem possibilidade de compensação de créditos de ICMS.

Observa-se, ainda, que o parágrafo 6º do art. 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997 veda a utilização de crédito fiscal por todos os estabelecimentos que optarem por aderir ao regime especial de tributação, exceto o presumido decorrente da aquisição de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Solução de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF).

Diante disso e considerando que a substituição tributária gera créditos ao contribuinte que antecipa o recolhimento do ICMS, há nova inconstitucionalidade ao induzir o Fisco a tributar duplamente o ICMS sobre insumos que serão utilizados em novos produtos. Isso se dá pelo motivo de que, em consonância com o inciso IV, do parágrafo 3º do mesmo artigo, não serão consideradas para a tributação posterior do ICMS as saídas de mercadorias em operações tributadas pelo regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido retido na origem, que é o caso de revenda de produtos sem mudança de estado.

No entanto, caso fosse aceito o entendimento de que mesmo os insumos sendo adquiridos para a fabricação de novos produtos deverão obedecer ao regime de substituição tributária, é elemento essencial de constitucionalidade desse entendimento a possibilidade de utilização dos créditos do ICMS recolhido antecipadamente, pois a esses insumos não será aplicado o inciso IV, do parágrafo 3º, ocorrendo “bis in idem” tributário.

Por isso ratifica-se a defesa da incompatibilidade do regime de substituição tributária do ICMS sobre insumos cuja destinação é o preparo de novos produtos.

Reconhecida em dissonância, não haveria inconstitucionalidade do parágrafo 6º, pois os créditos fiscais não estariam presentes nas operações realizadas por restaurantes optantes do regime especial de tributação.

Outros Estados brasileiros reconhecem a incompatibilidade apresentada nesse estudo, como o Estado de São Paulo, cuja consulta respondida no ano corrente demonstra claramente o entendimento do ente. No Estado do Paraná, o ICMS é regulamentado pelo Decreto Estadual n. 7.871/2017 e prevê, em seu art. 37, a opção a regime especial de tributação para contribuintes do ramo de fornecimento de alimentação. No cálculo do ICMS, o imposto será devido mensalmente mediante aplicação do percentual de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta auferida, isto é, de forma análoga ao regime especial cearense.

Ocorre que, no parágrafo 2º do artigo 37, o legislador elenca situações em que alguns valores serão excluídos da receita bruta auferida, da mesma forma que a regulamentação cearense, mas há uma relevante diferença, pois a legislação paranaense, no inciso V do supracitado parágrafo exclui da receita a saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Além disso, reconhecendo que a substituição tributária é incompatível com operações de compra de diversos insumos, elenca, no art. 119, exceções ao art. 118, que determina a substituição tributária de inúmeras mercadorias do ramo de alimentação.

Esse é o entendimento esposado na Consulta SEFAZ/PR n. 87/2017, que foi questionada se é possível o afastamento do regime de substituição tributária em relação às aquisições efetuadas de estabelecimento industrial, quando os produtos são adquiridos para uso na preparação de lanches e refeições, independentemente de estarem relacionados no inciso III do art. 118 do Anexo X do Regulamento do ICMS. Diante do questionamento, o órgão fiscal respondeu que, nas saídas destinadas a restaurantes e lanchonetes, não se submetem à substituição tributária aquelas realizadas com os produtos alimentícios relacionados no inciso III do art. 119 do Anexo IX do RICMS/2017.

No caso do Estado de Minas Gerais, em relação à substituição tributária referente às operações de produtos alimentícios para utilização no preparo de refeição das microempresas e empresas de pequeno porte do setor de alimentação fora do lar, houve o reconhecimento de sua incompatibilidade do regime de substituição tributária com o de regime especial de tributação.

Foi acrescentado o parágrafo único ao art. 111 do RICMS-MG/2002. O art. 111 disciplina o regime de substituição tributária nas operações em que as mercadorias sejam destinadas a restaurantes e similares, para utilização no preparo das refeições.

Desta feita, entendeu o ente tributante mineiro que, por haver tributação simplificada de ICMS em cima do faturamento dessas empresas, sem a possibilidade de compensação de créditos fiscais, razoável e constitucional que os produtos adquiridos como insumos não sejam tributados antecipadamente, evitando o “bis in idem” de ICMS.

#### **4.4 Alternativas para Evitar a Superposição de Incidência Tributária do ICMS**

Conforme tratado anteriormente, o parágrafo 4º do artigo 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997 padece de incongruências que põem em cheque a constitucionalidade do dispositivo. A análise dessas incongruências e a propositura de soluções é o cerne do presente trabalho de conclusão de curso, tendo em vista a importância de uma melhor sistemática tributária para esses casos, que envolvem vultuosas operações monetárias.

A partir de tudo que foi exposto, imperioso destacar os possíveis vícios que emanam da norma cearense, principalmente o parágrafo 4º do artigo 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Também é importante ressaltar as alternativas apresentadas por outros Estados e pela melhor interpretação desses institutos tributários:

a) O reconhecimento da incompatibilidade do regime da substituição tributária progressiva com a operação de compra de insumos para o preparo de refeições, no âmbito de bares e restaurante sujeitos ao regime especial de tributação, que é auferido sobre o faturamento bruto do estabelecimento, com a revogação do supracitado dispositivo legal;

b) A possibilidade de ressarcimento do ICMS antecipado em relação a operação de compra de insumos para o preparo de refeições, no âmbito de bares e restaurante sujeitos ao regime especial de tributação, tendo em vista a não concretização do fato gerador presumido; e/ou

c) Assim como outros Estados brasileiros, trazer expressa listagem de insumos

que, adquiridos com a finalidade de preparo de refeições, sem sua revenda direta, não serão submetidos a regime de substituição tributária progressiva, principalmente no âmbito de bares e restaurante sujeitos ao regime especial de tributação.

As alternativas resumem-se, portanto, a permitir que o ICMS seja recolhido antecipadamente para posterior ressarcimento ou a permitir que não seja recolhido o ICMS antecipadamente, já que o ICMS relacionado ao insumo será recolhido sobre o valor do produto a que os insumos se agregaram.

Para que ocorra o devido ressarcimento do ICMS recolhido na compra de insumos, a legislação cearense teria que revogar o dispositivo que veda a criação de crédito fiscal no âmbito do regime especial de tributação, qual seja, o parágrafo 6º do artigo 763 do Decreto Estadual nº 24.569/1997:

Art. 763. [...] §6º A opção por este regime de tributação ensejará vedação de qualquer crédito fiscal, devendo ser estornado qualquer outro escriturado na conta gráfica do estabelecimento, exceto o presumido decorrente da aquisição de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Solução de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF), cujo valor poderá ser abatido do valor do imposto devido de que trata o *caput* deste artigo.

Quanto à dispensa do recolhimento do ICMS antecipado na aquisição dos insumos, o Fisco poderá estabelecer uma lista de mercadorias que serão consideradas insumo e sua compra será dispensada da antecipação do imposto. Além disso, poderá o Fisco, ainda, estabelecer situação fática que será aplicada a todas as mercadorias caracterizadas como insumo. No segundo caso, a utilização da mercadoria para a fabricação de outros produtos deverá ser indicada para que haja a dispensa suprarreferida.

Percebe-se, então, que as alternativas propostas não requerem grande engenharia técnico-jurídica por parte dos órgãos tributários estaduais, mas apenas a modificação normativa e o implemento do novo mecanismo de arrecadação, que não traria qualquer complexidade ao procedimento que já é executado atualmente.

Apesar de fácil solução, a resolução do equívoco traria diversos benefícios, principalmente o da equidade, que fomentaria um maior sentimento de justiça e, conseqüentemente, aumento da arrecadação e diminuição da inadimplência e da evasão fiscal.

As soluções apresentadas visam uma reflexão sobre a forma com o ICMS é

cobrado dos estabelecimentos citados no presente estudo, tendo como finalidade facilitar a cobrança do fisco e evitar interpretações conflituosas a respeito do regime especial de tributação do ICMS, que representa importante avanço na simplificação da arrecadação desse relevante imposto, incidente sobre atividade que faz parte da vida de todo brasileiro, que busca, nas experiências oferecidas por bares, restaurantes e similares, muito mais do que alimentar-se, mas vivenciar bons momentos na companhia de sua família e de seus amigos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

À luz do proposto e exposto, conclui-se o seguinte:

(1) As atividades exercidas no âmbito de bares, restaurantes e similares são compostas de caráter híbrido, ou seja, há clara prestação de serviços cumulada com fornecimento de mercadoria, sendo preponderante, para a precificação e faturamento, a qualidade dos serviços oferecidos aos clientes desses estabelecimentos.

(2) Hoje já pacificado, em razão desse caráter híbrido (prestação de serviço/circulação de mercadoria), há entendimento doutrinário de que as atividades realizadas em bares e restaurantes estariam mais vinculados aos impostos sobre serviços. No entanto, o legislador optou por tornar essas operações fato gerador de incidência do imposto estadual.

(3) O regime especial de tributação de bares e restaurantes é importante evolução na forma como o ICMS é recolhido no Ceará, facilitando sua arrecadação e adimplemento. Da mesma forma, o mecanismo da substituição tributária, quando aplicável, é apto a gerar a simplificação do recolhimento, da definição da incidência e da quantificação desse imposto.

(4) Ainda que sejam regimes de simplificação de retenção do ICMS, tem-se que ter cuidado com os casos em que os dois regimes tornam-se incompatíveis, como a operação de compra de insumos para a preparação de refeições por bares e restaurantes. Nessas situações, há dupla tributação desses insumos: com a retenção antecipada junto ao fornecedor e, posteriormente, com o pagamento do ICMS sobre o faturamento bruto, sem possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal.

(5) Por fim, concluiu-se pela necessidade de maior coerência na cobrança do ICMS nessas operações, utilizando-se, inclusive, de exemplos fornecidos por outros Estados brasileiro, como o reconhecimento da incompatibilidade do regime de substituição tributária progressiva em relação a compra de insumos que serão utilizados no preparo de refeições em estabelecimentos optantes de regime especial de tributação ou, alternativamente, fixação de rol de insumos que, quando adquiridos com finalidade de preparo de refeições, sejam dispensados de recolhimento antecipado no regime de substituição tributária.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços** / Rui Barbosa; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2018.

BRASIL, **Lei Kandir**. Lei Complementar n. 87, 13 set 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recursos Especial nº 24193 SP 1994/0034557-7. Relator: Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 13/12/1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recursos Especial nº 38315 RS 1994/0012388-4, Relator: Ministro AMÉRICO LUZ, Data de Julgamento: 13/12/1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recursos Especial nº 45407 SP 1994/0020927-4, Relator: Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Data de Julgamento: 27/09/1994.

CARDOSO, Jaqueline de Fátima. **Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte.** *Revista Hospitalidade*. São Paulo, v. VIII, n. 2, p. 103-120, jul.-dez. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 9<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2017.