

**Da Remissão e Anistia da Lei nº 8.198/92 - Redução da Alíquota de ICMS sobre o Fornecimento de Alimentação e Bebidas em Bares, Restaurantes e Estabelecimentos Similares.**

**Celso Alves Feitosa**

Interessante tese, que vem sensibilizando, *alguns* juízes de direito das varas das execuções fiscais, foi adotada pela 2ª Turma do Eg. Superior Tribunal de Justiça, no REsp. 53.477-1 - SP, no sentido de ser *inconstitucional o dispositivo da Lei estadual paulista nº 8.198. F. 92*, que cancelou os débitos de *restaurantes e similares*, anterior a 15/12/92.

A Lei nº 8.198/92, como se sabe, entre outras disposições, reduziu a alíquota do ICMS nas operações de fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, passando-a de 18% para 12% (art. 2º, ao acrescentar um § 1º ao art. 34 da Lei nº 6.374/89). Além disso (art. 3º, I), concedeu remissão do ICMS, até a data de sua publicação, para as mesmas operações.

Decorreu ela como uma última alternativa reservada ao Estado frente a jurisprudência, àquela altura pacífica, no sentido de que os restaurantes não se submetiam ao ICMS por suposta inexistência de base de cálculo expressamente prevista em lei.

A remissão buscava pôr fim às disputas judiciais, nas quais o Estado era francamente vencido.

Neste sentir basta, para comprovar a afirmação, o fixado no REsp nº 15.451/SP, DJU de 9/3/92, p. 2,554, onde ficou consignado: "*ICMS - Fornecimento de Alimentos e Bebidas em Bares e Restaurantes. A Egrégia 1ª Seção, nos Embargos de Divergência (REsp 4,506/ SP, DJU de 28/10/91) firmou entendimento da não previsão da base de cálculo do ICM, quer no Dec. lei 406/68, quer nas Leis 440/74, 5.886/87 e 6.374/89 do Estado de São Paulo (...)*"

Foi com o julgamento do RE 160.007, STF, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, de 20/10/94 que se inverteu a posição nos Tribunais Superiores. A partir deste momento surge o entendimento da legitimidade da cobrança do ICMS nos estabelecimentos citados, como se pode constatar registrado nos *RE 184.252- 1/SP* (DJU de 1/9/95, p. 27.458) e *RE 168.608-1/SP* (DJU de 29/09/95, p. 31.913), etc.

Neste tempo, quando ainda não pacificada a posição do Poder Judiciário, foi editada a Lei nº 8.198/92 com o propósito acima mencionado. Inúmeros foram os restaurantes, bares e estabelecimentos afins que se beneficiaram das suas disposições, tendo os seus débitos tributários cancelados.

Contudo, eis que, em recente V. Acórdão, proferido no *REsp 53.477-1*, DJU de 17/4/95, p. 9.576, o Eg. Superior Tribunal de Justiça, por sua 2ª Turma, concluiu que a Lei nº 8.198/92 *seria inconstitucional*, recusando a remissão nela contemplada para, com isso, julgar válida a pretensão deduzida na execução movida contra determinado restaurante que a invocara para obstar a pretensão fiscal, o que vem repercutindo na Justiça Paulista, com inúmeras decisões no mesmo sentido

Os fundamentos do julgado do Eg. STJ, assim podem ser determinados:

a) Lei nº 8.198/92 seria inconstitucional porque não precedida de convênio que tivesse contado com o concurso dos Municípios, por isso que a remissão, influndo na sua receita, dada pela participação em 25% da arrecadação do ICMS só poderia ser efetivada através de ajuste previsto em Lei Complementar, em cuja elaboração os Municípios também concorressem e,

b) a remissão não poderia alcançar imposto declarado em GIA porque já cobrado do consumidor da alimentação e, de qualquer forma, a Lei nº 8.198/92 não seria de se aplicar nesse caso porque implicaria em restituição de imposto, ao arripio da norma

constante do art. 166 do CTN.

Com a devida vênia, esses argumentos não podem subsistir, se considerada a ordem jurídica vigente no país, especialmente a constitucional.

## 1. Da Competência Tributária

Não há, doutrinariamente, discrepância sobre o fato de a Constituição Federal estabelecer, em seu controle rígido de competências tributárias, os campos específicos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Dispensável a indicação dos artigos da lei maior que tratam da matéria, todos encontráveis dentro do Sistema Tributário, com marco inicial no artigo 145 da mesma.

Por isso estabelecem os doutrinadores, como Celso Ribeiro Bastos, que: “A Constituição dá a titularidade à União, aos Estados e aos Municípios, Ao assim fazê-la a Constituição Federal toma cada um desses tributos privativos da pessoa beneficiada, o que significa dizer que o tributo lhe pertence de forma exclusiva” (“Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário”, Saraiva, SP, 1991, p. 124).

Da mesma maneira deixou registrado o saudoso Prof. Geraldo Ataliba: “Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas, A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para a exploração desse campo” (“Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, Ed. RT, SP, Ped. p. 106).

É certo que, conforme registra o CTN, em seu art. 6º, a competência legislativa há de ser sempre plena.

Sobre “competência legislativa plena”, em matéria tributária, adverte ainda Baleeiro (“Direito Tributário Brasileiro”, Forense, RJ, 9ª ed., p. 72), se há de entender aquela que confere à entidade tributante outorgada todos os poderes para “regular o ‘quantum’ do tributo, a época e forma do pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar etc.”.

Por óbvio, nesse espectro de potestades, encartam-se também os poderes para *isentar, conceder anistias, remissões* e até mesmo não *instituir o imposto*.

Diante deste quadro, como se justifica a pretensão de se atribuir aos Municípios, o direito de participar em convênios, onde decidida a outorga ou não, por exemplo, de isenções?

Se assim pudesse ser, estariam os Municípios participando da competência tributária dos Estados, o que não pode ser admitido em termos constitucionais, porque tais competências são privativas.

Pudesse prevalecer a argumentação desenvolvida pelo V, Acórdão, teria que se reconhecer que a competência tributária dos Estados seria relativa, pois sujeitas a consultas aos Municípios, quanto às matérias tratadas.

A participação que os Municípios têm no produto da arrecadação do ICMS, é questão de ordem financeira, não tributária, assim entendido quando tratada a competência legislativa dos Estados. Jamais poderão aqueles, enquanto vigente o atual sistema constitucional tributário, se sub-rogarem no direito de interferência ou criação da legislação de tal imposto.

O Código Tributário Nacional não deixa dúvida sobre o entendimento esposado, quando fixa em seu art. 6º, parágrafo único: “*Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídas*”.

Por outro lado, consagra o afirmado a melhor doutrina, como fixado em lição de Aliomar Baleeiro: “No sistema Tributário brasileiro, introduziu-se a participação de uma Pessoa jurídica de Direito Público interno no produto da arrecadação de imposto de outra. (...) A

partição ou distribuição não influi na competência da Pessoa de Direito Público Interno, à qual é atribuído o imposto. Ela é livre na fixação de alíquotas, assim como em isentar ou não tributar. Se isenta ou não tributa, essa atitude política não gera qualquer direito para as outras Pessoas de Direito Público, que se beneficiariam pela participação ou distribuição. Elas não se podem substituir ao Governo competente para a decretação " (*"Direito Tributário Brasileiro"* cit., p.73).

No que diz respeito ao ICMS, portanto, a participação dos Municípios está relacionada tão só com o resultado da arrecadação, jamais podendo intervir na elaboração legislativa. Assim não fosse, os Estados e também os Municípios, que participam de parcela da arrecadação do IPI e do IR (CF/88, art. 159,1 e II), estariam também autorizados a concorrer no processo legislativo federal, o que equivaleria a estabelecer o caos.

Não fosse a impossibilidade jurídica, na prática, porque o Brasil tem mais de 5.000 Municípios, eventual convênio do ICMS que reclamasse a presença de todos eles e mais a dos Estados, certamente não poderia ser celebrado nas modestas dependências do Confaz, em Brasília.

Se não bastasse tudo o que foi dito, ainda seria inviável a tese de que a Lei 11° 8.198/92 reclamaria convênio do qual participassem também os Municípios, em razão da nova ordem constitucional que os colocou como entes federados (CF/ 88, art. 18); e isto porque o art. 155, § 2°, inciso XII, alínea "g", da Carta Magna, ao tratar dos ajustes para a concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, di-los concertados apenas *entre os Estados e o Distrito Federal*.

Confira-se a dicção constitucional ao mencionar os predicados da lei complementar destinada à disciplina do ICMS quando lhe atribui, "inter plures", "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados". Note-se bem: *Estados e Distrito Federal*, Não há qualquer referência aos Municípios que não foram nominados, E não o foram certamente porque os Constituintes, felizmente, não ignoravam que a simples participação de uma Pessoa Jurídica de Direito Público na arrecadação de imposto constitucionalmente atribuído a outra Pessoa não interfere com a competência legislativa. A menos que se diga que o dispositivo citado seja também ele inconstitucional, o que não faz sentido.

## **2. Do Tratamento Constitucional das Isenções e Remissões antes e depois da Emenda 3/93 e Subordinação à Lei Complementar**

Para liquidar qualquer dúvida, há que ser considerado que ao tempo em que foi editada a Lei nº 8.198/92, o § 6° do art. 150, da CF/88 *não fazia menção à necessidade de convenio para a outorga de remissão ou anistia, nem referência à Lei Complementar 24/75; e menos ainda se reportava ao seu art. 155, §2° XII, letra "g". Tal só surgiu com a Emenda Constitucional nº 3/93. Confira-se, a propósito, os dois textos:*

- a) a anterior: "Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal";
- b) a redação da EC 3/93: "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2°. XII, 'g'"

Tudo resulta na legitimidade da afirmação de que na sua redação original, os convênios eram reclamados apenas quando se tratasse de *isenções, incentivos e benefícios fiscais* em razão de expressa disposição constitucional (art. 155, §2°, XII, "g"). Mas a concessão de *remissão* ou *anistia* não exigia prévio ajuste entre os Estados, como faz certo o texto do § 6° do art. 150 da

CF na sua redação original, até porque ambas as figuras não se identificam com isenções, incentivos ou benefícios fiscais. Tanto isso é correto que foi necessária uma reforma constitucional para incluir uma e outra dentro da sistemática convencional.

Na ocasião em que a Lei nº 8.198/92 foi editada, portanto, estava em perfeita sintonia com o discurso constitucional e produziu seus efeitos, cancelando todos os débitos de ICMS porventura de responsabilidade de bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Surtindo consequência instantânea, de remissão das dívidas, eventual alteração constitucional pertinente à sistemática da lei de anistia não pode, à evidência, operar a retro, desconstituindo efeitos já concretizados ao tempo de sua edição de forma válida e constitucionalmente assegurada nesse mesmo tempo. A legislação pretérita, expedida de forma normal perante a Constituição vigente à sua época, para regular fatos já consumados, não pode ser atingida pela nova ordem. Nem a essa nova ordem é dado servir de parâmetro para se aquilatar a constitucionalidade ou não de diploma legal que se exauriu na sua aplicação.

Assim já se posicionou Jorge de Miranda: “A subsistência de quaisquer normas ordinárias anteriores à nova Constituição depende de um único requisito: que não sejam desconformes com ela. Por isso, o único juízo a se estabelecerá o juízo da conformidade (ou compatibilidade) material com a nova Constituição atual e não qualquer outro; nem qualquer juízo sobre a formação dessas normas de acordo com as novas normas de competência e de forma (as quais só valem para o futuro), nem, muito menos, qualquer juízo sobre o conteúdo ou sobre a sua formação de acordo com as antigas normas constitucionais” (“Manual de Direito Constitucional”, Coimbra Ed., 1983, tomo 11/244-45, item 62).

Considerando que à época em que a Lei nº 8.198/92 foi promulgada de acordo com ela com a Constituição Federal então vigente, não há como fazer redivivos os débitos por ela cancelados, sob pretexto de superveniente incompatibilidade com a nova redação dada à Carta Magna, como consequência da Emenda Constitucional nº 3/93,

### **3. Da Repetição de Indébito por Equiparação**

Melhor sorte não merece o segundo dos fundamentos, amparado na consideração de que a Lei nº 8.198/92 não poderia abranger débitos declarados em GIA, por força da vedação constante do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Depois, não cuidou a Lei nº 8.198/92 de débitos declarados ou não declarados em GIA. Menciona, para efeito de cancelamento, todos os débitos do ICMS existentes até a data de sua promulgação, não sendo lícito ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

Por fim, é inaplicável o art. 166 do Código Tributário Nacional que se reporta a situação completamente diferente. Esse dispositivo, como se sabe, veda a restituição de impostos que, pela sua natureza, comportem a transferência do respectivo ônus financeiro, salvo se o interessado provar que o assumiu, ou, tendo-o transferido a terceiro, estar por este legitimado à repetição.

O caso, contudo, não é de restituição de imposto, mas, ao contrário de sua cobrança que se cuida. Trata-se, pois, de situação antagônica àquela em que é possível a aplicação do mencionado art. 166 do Código Tributário Nacional. E, mais, só por analogia se haverá de encontrar algum ponto de contato entre imposto a ser restituído sem a prova de prejuízo e imposto não cobrá-vel por força de remissão.

Contudo, diz o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, § 1º, que do “emprego da analogia não poderá resultar imposto não previsto em lei”, certo que a exigência de imposto objeto de remissão, ou seja, cancelado, equivale, para todos os efeitos, a tributo não estabelecido legalmente.

### **4. Da Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário**

Embora nunca se tenha tido conhecimento antes da declaração pelo Poder Judiciário da ineficácia e/ou invalidade da Lei nº 8.198/92, restacertoque que emerge da maciça jurisprudência presente indica situação oposta.

Assim deixam comprovadas as recentes decisões do STJ, no sentido de que desprovidas de liquidez e certeza as certidões de dívidas, abrangendo período anterior a 15/12/92, pelo total das operações com fornecimento de alimentos e bebidas, não valendo o entendimento de que bastaria um simples cálculo aritmético para reduzir em 70% (setenta por cento) o inicialmente inscrito, subsistente o mais. Tais decisões demonstram o reconhecimento da validade da lei referida, já que o tema da incerteza e iliquidez é decorrente da consideração de sua legitimidade.

Se é certo que antes decisões aconteceram nos dois sentidos, uma pela possibilidade de dedução do valor de 70%, sem prejuízo da liquidez e certeza do crédito tributário, outra, entendendo a necessidade de nova inscrição da dívida ativa, conforme os seguintes julgados:

- a) pela continuidade da liquidez e certeza - *REsp 56.281-3/SP*, DJU de 12/12/94, pág. 34.333; *REsp 58.476-0/SP*, DJU de 27/03/95, pág. 7.143; *REsp 58.797-2/SP*, DJU de 24/04/95, pág. 10.395; *REsp 62.180- I*, DJU de 08/05/95, pág. 12.350; *REsp. 59.082-5/SP*, DJU de 22/05/95, pág. 14.370; *REsp 60.999-2/SP*, DJU de 29/05/95, pág. 15.484;
- b) pela nulidade da certidão de dívida ativa: *REsp*s ns. *65.234-0/SP* e *REsp. 65.238-3/SP*, ambos no DJU de 18/09/95, pág. 29.948; *REsp 66.075-0/SP*, DJU de 25/09/95, pág. 31.084; *REsp 69.257/SP* e *69.638/ SP*, ambos no DJU de 25/09/95, pág. 31.092; *REsp 66.941-3/SP*, DJU de 25/09/95, pág. 31.084; *Resp 69.257/SP* e *69.638/SP*, ambos no DJU de 25/09/95, pág. 31.092; *Resp 66.941-3/SP*, DJU de 25/09/95, pág.31.086 e, ainda, *Resp 69.511/SP*, DJU de 27/11/95, pág. 40.085, dentre outros, hoje não mais persiste a dívida.

É que finalmente se apresenta resolvida a questão, pelos inúmeros julgados do STJ, nos diversos Embargos de Divergência, da 1ª Seção, por suas 1ª e 2ª Turmas, dos quais se escolhe para citar um dos últimos, como segue:

*“Fornecimento de Bebidas e Alimentos em Bares, Restaurante e Similares - Firmado entendimento de que a dispensa através da Lei nº 8.198/92, de parte da dívida inscrita, torna ilíquido o crédito cobrado, em razão da inviabilidade da discriminação dos valores referentes ao fornecimento de bebidas e alimentos - Extinção da Execução Fiscal - Trata-se de embargos de divergência opostos em recurso especial interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo contra acórdão da 1ª Turma, cuja decisão prolatada extinguiu execução fiscal de ICMS referente ao fornecimento de bebidas e alimentos em bares, restaurantes e similares, por restar afastada a liquidez do débito remanescente, em razão da impossibilidade de identificar o montante quanto à venda de alimentos no conjunto da certidão de dívida ativa, por dispensa da Lei Estadual nº 8.198/92. A jurisprudência da 1ª Seção, por maioria, a princípio, contra o meu voto (Rec. Esp. nº 59.606-SP), ao qual aderi com ressalva, pacificou-se na proclamação da extinção da execução fiscal, firmando entendimento de que a dispensa através da Lei nº 8.198/92, de parte da dívida inscrita, torna ilíquido o crédito cobrado, em razão da inviabilidade da discriminação dos valores referentes ao fornecimento de bebidas e alimentos (EREsp. Nº 63.828, 69.525, 68.238, 67.582, 65.246, 65.016, todos publicados no DJ de 25.03.1996), todos da relatoria do Exmo. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Firmada a jurisprudência da Seção no mesmo rumo da decisão recorrida, incide a Súmula nº 286, do STF, de indiscutível aplicabilidade à espécie, pelo que indefiro o recurso ‘ex vi’ do disposto no artigo 266, § 3º, do RISTJ” (STJ - Emb. de Divergência em Rec. Esp. nº 77.279 - São Paulo - Rel. Min. Peçanha Martins - j. 10.5.1996 - v.u. - DJU, Seção I, 17/5/96 - Boletim AASP - nº 1960 - pp. 56/57)”*.

## 5. Em Conclusão

Assim, entendo que o V. Acórdão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no início deste trabalho apontado, deve ser tomado com cautela, por aqueles que a estão concluindo pela inconstitucionalidade da Lei nº 8. 198/92.

É como penso.