

**A. I. N°** - 019290.0002/05-9  
**AUTUADO** - PSH – PRODUTOS E SERVIÇOS HOSPITALARES LTDA.  
**AUTUANTE** - PAULO CÉSAR DE CARVALHO GOMES  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 03.08.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0247-02/05

**EMENTA:** ICMS. REGIME DE APURAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. NUTRIÇÃO ENTERAL E PARENTERAL. Consta nos autos que a empresa autuada tem por objetivo a confecção e fornecimento de produtos na área de nutrição clínica. No período objeto do lançamento em discussão, o estabelecimento estava enquadrado no cadastro de contribuintes no código 5229-9/99 da Classificação Nacional de Atividades Econômico-Fiscais (CNAE-Fiscal, Anexo 3 do RICMS/97), que diz respeito ao comércio varejista de outros produtos alimentícios, o que atende, literalmente, ao previsto no inciso II do art. 118 e em seu § 1º, na cabeça do art. 504 e no Anexo 96 do RICMS/97. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/3/05, acusa o recolhimento a menos de ICMS no exercício de 2003, em decorrência de erro na apuração dos valores devidos, porque o contribuinte calculou indevidamente o imposto à alíquota [*sic*] de 5% sobre a receita bruta mensal, contrariando o disposto no art. 118, § 1º, do RICMS, por não preencher os requisitos legais previstos para usufruir o benefício ali previsto. Imposto lançado: R\$ 625.724,42. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa explicando que explora o ramo de comercialização e industrialização de produtos alimentícios destinados a pacientes em hospitais ou em domicílios, atividade definida na cláusula sétima [segunda] do contrato social anexo. Diz que a fiscalização estadual, reconhecendo que a atividade da empresa é de comércio varejista de produtos alimentícios, fez o seu enquadramento na posição 5229-9/99 do Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que corresponde à atividade indicada, ou seja, comércio varejista de produtos alimentícios, com respaldo no Anexo 96 do RICMS.

A defesa transcreve o inciso II do art. 118 do RICMS, na redação dada pelo Decreto nº 8.080/01, chamando a atenção para o fato de que o dispositivo apontado especifica as operações de venda de alimentos e, na parte final, acrescenta que o tratamento fiscal abrange outros serviços de alimentação. Considera claro o dispositivo, no sentido de que os fornecimentos e serviços de alimentação estão sujeitos ao regime de apuração em função da receita bruta, de modo que o imposto seja recolhido com base em percentuais a serem aplicados sobre o valor das vendas mensais relativas a saída de mercadorias, condição que a seu ver foi reconhecida pelo próprio fisco, que, em 9/9/02, deferiu o enquadramento da empresa na atividade econômica de comércio varejista de produtos alimentícios, como consta no Documento de Informação Cadastral (DIC), cópia anexa. Reclama que a autuação contraria o enquadramento deferido pela própria Secretaria da Fazenda, que reconheceu de modo expresso que a atividade da empresa corresponde a comércio varejista de produtos alimentícios.

Prossegue argumentando que, independentemente do enquadramento atribuído pelo fisco estadual, está sendo apresentado um Parecer Técnico, subscrito por conceituada nutricionista, que esclarece a condição da nutrição enteral e parenteral como correspondendo a alimentos para fins especiais, com ingestão controlada de nutrientes, especialmente formulada e elaborada para uso por sondas ou por via oral, utilizada exclusiva ou parcialmente para completar a alimentação oral em pacientes desnutridos. Aduz que o preparo da alimentação é feito segundo critérios médicos, mas não é por isso que deixa de ser alimento, pois o consumo é feito por seres humanos e não por máquinas, haja vista que os seres humanos necessitam de alimentos para recuperação e recomposição da saúde e do quadro clínico.

A defesa reporta-se a parecer subscrito pela auditora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, da Assessoria Técnica do CONSEF, no qual é reconhecido que a atividade da empresa consiste no fornecimento de alimentação indicado no DIC. Transcreve trecho do aludido parecer.

Assinala que a atividade da empresa, sendo reconhecida pelo próprio fisco como sendo de comércio varejista de produtos alimentícios, se enquadra no tratamento previsto no art. 504 do RICMS, que prevê a aplicação da “alíquota” de 5% sobre o valor da receita bruta do período para as empresas que desenvolvem e exploram o ramo de fornecimento de alimentação. Transcreve a cabeça do art. 504 do RICMS e os incisos I a IV. Assegura que a empresa, desde o seu registro até hoje, se dedicou exclusivamente à comercialização de alimentos para fins especiais, fornecendo alimentos consumidos em terapia nutricional, sob orientação médica e de acordo com as necessidades específicas dos pacientes.

A defesa frisa que, em cumprimento ao disposto no inciso II do art. 504 do RICMS, a empresa formalizou a opção pelo tratamento previsto nesse artigo mediante o preenchimento e entrega do Documento de Informação Cadastral (DIC), com assinalação da alteração do regime de apuração do imposto, tendo anexado, ainda, um demonstrativo da receita bruta do exercício anterior, conforme é provado com o documento anexo. Reclama que o fisco efetuou o lançamento com base no regime de apuração normal de débitos e créditos, deixando de considerar que nesse sistema não está previsto o recolhimento de ICMS sobre transferências para filiais.

Aduz que o zelo da empresa no sentido de cumprir rigorosamente suas obrigações ante a legislação fiscal levou-a inclusive a recolher imposto a mais no período analisado, na quantia de R\$ 113,39.

Pede que se decida pela improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a matéria tem pertinência reconhecida em vários julgados, a exemplo do que ocorreu com o Auto de Infração nº 140779.0004/03-6. A seu ver, da análise do devido processo, com base no art. 504, III, do RICMS, só pode ter o regime simplificado de pagamento ali previsto o estabelecimento que exercer, unicamente, atividade compreendida entre as especificadas no “caput” do artigo. Informa que a empresa presta serviço com todo aparato médico, nutricional e fisioterapêutico, isto é, com fins especiais de ingestão controlada de nutrientes, formulada e elaborada para uso através de sondas, com acompanhamento médico, nutricional e fisioterapêutico, não contemplado pelo dispositivo regulamentar em tela.

O fiscal considera que a defesa veicula imprecisões genéricas e articuladas, sem repercussão lógica, com o intuito de confundir. Sustenta que interpretar uma norma é compreender os seus fins, considerando-se, também o coeficiente axiológico e social que dela fazem parte.

Prossegue dizendo que, em face da inquestionável identidade da cobrança fiscal, toda motivação do ato é provida de certeza, segurança e exatidão, e, além disso, houve erro de soma na apuração das saídas de mercadorias, nos meses de fevereiro, março, junho, julho, setembro e outubro de

2003, sendo que os erros verificados não foram apontados no Auto de Infração porque, na apuração da conta corrente, foi tomada por base a soma das saídas encontradas no levantamento fiscal, de modo que as omissões de saída apuradas já faziam parte da relação de débito e crédito, e, por consequência, do saldo devedor, do qual foi deduzido o ICMS recolhido no mês. Destaca que os alimentos fornecidos pela empresa são formulados e manipulados em laboratório, e que sua relação jurídica, na espécie, e na maioria das vezes, é com hospitais, clínicas, etc., contrariando, assim, o “caput” do art. 504 e o § 1º do art. 118 do RICMS.

Conclui comentando que se há de entender como “outros serviços de alimentação” aqueles em que a alimentação é formulada ou manipulada em laboratório, com acompanhamento médico e nutricional, fornecida em hospitais, clínicas, etc., tendo a mesma conotação que outros serviços de alimentação, com a obrigação acessória de ser a alimentação servida em restaurantes, bares, cantinas, lanchonetes e similares, como dispõe o art. 504 em seu “caput” e no inciso III. Assinala que, além disso, o inciso XIII do citado artigo dispõe que deve ser desenhado do regime de apuração em função da receita bruta o contribuinte que prestar declarações inexatas, hipótese em que será exigido o imposto que houver deixado de recolher, em cotejo com os critérios de apuração do imposto pelo regime de apuração normal.

Exorta este Conselho a trilhar no caminho da justiça, empenhando-se na manutenção do múnus público.

O autuado ingressou com petição para que fosse anexada aos autos cópia do Acórdão JF 0179-04/05, da 4ª Junta, que cuida de imputação semelhante à presente envolvendo a sua empresa. Observa que a repartição fiscal deferiu o enquadramento da empresa na atividade econômica de comércio varejista de produtos alimentícios. Reitera o pedido de improcedência do lançamento.

## VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a recolhimento a menos de ICMS no exercício de 2003, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, porque o contribuinte calculou indevidamente o tributo no percentual de 5% sobre a receita bruta mensal, contrariando o disposto no art. 118, § 1º, do RICMS, porque, segundo o fisco, o estabelecimento não preencheria os requisitos legais previstos para usufruir o benefício ali previsto.

Não é dito, no Auto de Infração, quais seriam os “requisitos legais” que o contribuinte teria deixado de preencher. Desse modo, o fiscal autuante, na descrição do fato, não atentou para o mandamento do art. 39, III, do RPAF, segundo o qual o fiscal deve descrever os fatos de forma clara, precisa e sucinta. Não precisa falar muito. Precisa apenas ser claro e preciso. A descrição do fato deve ser feita de maneira completa, para que o contribuinte possa compreender plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender. É muito vago dizer simplesmente que o contribuinte está sendo autuado “por não preencher os requisitos legais previstos para usufruir de tal benefício fiscal”, haja vista que são muitos e diversificados os requisitos regulamentares atinentes ao enquadramento. Aliás, o fiscal deixou de apontar o dispositivo regulamentar específico, onde estão enunciados os requisitos em apreço – o art. 504 do RICMS/97.

O ideal é que a acusação seja feita de forma compreensível, não somente para a boa compreensão por parte do sujeito passivo, mas também por parte do próprio órgão julgador. Na situação em exame, somente depois que se lê a defesa é que se fica sabendo do que realmente se trata.

O deslinde da questão exige duas abordagens: determinar se a nutrição enteral e a nutrição parenteral constituem ou não alimento, e, sendo alimento, se a empresa que fornece esse alimento se enquadra no regime disciplinado no art. 504 do RICMS, que trata do regime de

apuração em função da receita bruta para restaurantes e similares, bares e similares, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de refeições e outros serviços de alimentação.

O primeiro aspecto é de fácil compreensão. Ninguém pode ter dúvida de que a alimentação enteral e parenteral é, essencialmente, alimentação. Tal afirmação implica até redundância. Alimento não é apenas aquele que é preparado na cozinha, no espeto, no forno, como também não é só aquilo que se põe na boca com um garfo, colher ou pauzinhos, como fazem os povos orientais. Quando um indivíduo se encontra em estado de extrema debilidade, a alimentação é levada aos intestinos através de tubos (sondas), e não é por isso que esse alimento deixa de ser alimento. Nas expressões nutrição enteral e nutrição parenteral, o termo “enter” empregado na composição dos vocábulos vem do grego “éteron” – interior, intestino –, donde vêm as palavras enteral (ou entérico), enteralgia, enterite, e por derivação disenteria, parenteral (ou parentérico). Note-se que o termo “parenteral” designa qualquer via que não o tubo digestivo, destinada à administração de substâncias a um paciente. Também não deixa de ser alimento aquele que se destina a administração intravenosa em pessoas desnutridas ou impedidas de ingerir os alimentos convencionais.

Sou leigo nessas questões, de modo que tenho de interpretar a norma pelos critérios comuns de hermenêutica. Por isso, considero que agiu bem a defesa ao juntar um parecer técnico assinado por uma nutricionista devidamente registrada no Conselho Regional de sua atividade. A parecerista declara que as definições enunciadas são as adotadas segundo a Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, fixadas nas Resoluções RDC nº 63/00 e 449/99 e na Portaria nº 272/98. Dentre os vários conceitos expendidos, destaco os dois que interessam neste caso:

- a) nutrição enteral é o alimento para fins especiais, com ingestão controlada de nutrientes, na forma isolada ou combinada, de composição definida ou estimada, especialmente formulada e elaborada para uso por sondas ou via oral, industrializado ou não, utilizada exclusiva ou parcialmente para substituir ou complementar a alimentação oral em pacientes desnutridos, visando a síntese ou manutenção dos tecidos, órgãos ou sistemas;
- b) nutrição parenteral é a solução ou emulsão, composta basicamente de carboidratos, aminoácidos, lipídios, vitaminas e minerais, estéril e apirogênica, acondicionada em recipiente de vidro ou plástico, destinada à administração intravenosa em pacientes desnutridos ou não, em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar, visando a síntese ou manutenção dos tecidos, órgãos ou sistemas.

Enfim, no que concerne ao primeiro aspecto assinalado, ou seja, quanto a saber se as mercadorias fornecidas pela empresa são ou não alimentos, considero tratar-se de ponto fora de dúvida.

Já quanto ao segundo aspecto, importa analisar se a empresa atua como prestadora de serviço de alimentação, ou se apenas fabrica ou vende os alimentos. Se ela apenas se limita a produzir, ou a vender ou fornecer os alimentos aos hospitais ou clínicas, não se pode dizer que seja prestadora de serviço de alimentação – trata-se de fabricante ou comerciante, figuras que integram outras categorias econômicas que não a dos prestadores de serviço em sentido estrito. Se, porém, a empresa realmente é quem ministra os alimentos, ou se participa de algum modo desse mister, ainda que indiretamente, ter-se-á então presente a sua condição de prestadora de serviço classificável no segmento de “outros serviços de alimentação”. Nesse sentido, note-se que o Regulamento do Imposto, depois de se referir, detalhadamente, aos vários tipos possíveis de fornecedores de alimentação, termina generalizando-os na expressão “e outros serviços de alimentação”.

A defesa reporta-se a parecer subscrito pela auditora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, da Assessoria Técnica do CONSEF, no qual é reconhecido que a atividade da empresa consiste no fornecimento de alimentação **indicando** no DIC. Transcreveu trecho do aludido parecer.

Consta nos autos que a empresa autuada tem por objetivo a confecção e fornecimento de produtos na área de nutrição clínica. O fiscal autuante disse, na informação prestada, que o serviço é feito “com fins especiais de ingestão controlada de nutrientes, formulada e elaborada para uso por sondas”, envolvendo “todo aparato médico, nutricional e fisioterapêutico”. Mais adiante, na conclusão de sua informação, o fiscal diz que os produtos fornecidos pela empresa são manipulados em laboratório, com acompanhamento médico, nutricional, e são fornecidos em hospitais, clínicas, etc.

O lançamento em discussão diz respeito ao exercício de 2003. No período compreendido entre setembro de 2002 e fevereiro de 2004, o estabelecimento esteve enquadrado no cadastro na condição de “comércio varejista de outros produtos alimentícios” (fl. 132). O enquadramento foi feito no código 5229-9/99 da Classificação Nacional de Atividades Econômico-Fiscais (CNAE-Fiscal, Anexo 3 do RICMS), o que atende, literalmente, ao previsto no inciso II do art. 118 e em seu § 1º, na cabeça do art. 504 e no Anexo 96 do RICMS.

Na fase final da instrução, o autuado ingressou com petição para que fosse anexada aos autos cópia do Acórdão JJF 0179-04/05, da 4ª Junta, que cuida de imputação semelhante à presente envolvendo a sua empresa, tendo a empresa logrado êxito, naquele julgado, quanto ao ponto em discussão.

Se, de fato, se trata de estabelecimento prestador de serviço de alimentação, como indicam os elementos dispostos nos autos, há que se reconhecer que a empresa faz jus ao tratamento disciplinado no art. 504 do RICMS. Seria um absurdo considerar-se que churrascarias, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, pousadas e motéis, estabelecimentos que se dedicam ao lazer e gozo de pessoas em pleno uso de sua saúde, fossem beneficiários desse regime, sem dúvida benéfico, porém uma empresa que presta serviços a pessoas debilitadas, acidentadas ou enfermas não pudessem ter o mesmo tratamento fiscal.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **019290.0002/05-9**, lavrado contra **PSH – PRODUTOS E SERVIÇOS HOSPITALARES LTDA**.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA