



**Governo do Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

Processo n.º 58867689

EXMO. SR. PROCURADOR CHEFE DA SPT,

1. Relatório

Trata-se de processo relativo à contratação de empresas para a gestão da alimentação escolar, visando ao preparo e fornecimento de refeições aos alunos da rede estadual de ensino.

As questões tributárias relativas ao objeto da contratação já foram objeto de três pareceres por essa PT- Procuradoria Tributária, que se encontram no processo 57917345 (fls. 51-60 e 108-119) e neste caderno processual (fl. 1147-1154).

Em suma, naquelas oportunidades foram discutidas a obrigatoriedade ou não de o Estado reter o montante de 11% a título de contribuição previdenciária nos pagamentos realizados às empresas contratadas e outras questões correlatas.

Em despacho de fl. 4812, a SEDU informa que, em razão do Parecer de fls. 4785-4789, exarado pela SECONT, faz-se necessária nova oitiva da PGE "*quanto à incidência das alíquotas ICMS e ISSQN no objeto a ser contratado*". A fim de instruir a análise, junta aos autos (fls. 4798-4892) parecer da PGE que trata da classificação orçamentária das despesas dos contratos de gestão da alimentação escolar.

É o relatório, no que basta.

2. Análise

Considerando a urgência solicitada pela consulente, responderei à consulta de forma objetiva, mesmo porque o questionamento formulado nesta sede já foi abordado nos pareceres anteriores sobre a matéria.

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, n.º 1.590, 8º ao 13º andar, Barro Vermelho, Vitória/ES, CEP 29057-550
Tel: (27)3636-5050 – Fax: (27)3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br – Website: <http://www.pge.es.gov.br>



PGE/ES
SP1 4817
Fls. Nº: _____
Nº Processo: _____
R.: _____

Governo do Estado do Espírito Santo Procuradoria Geral do Estado

A dúvida suscitada pela consulente diz respeito (i) à incidência de ISSQN ou de ICMS à hipótese dos autos e (ii) à alíquota aplicável.

Segundo entendo, na hipótese dos autos há incidência de ICMS e não de ISSQN, **conforme asseverado pelo Parecer Normativo SEFAZ nº 01/2006**. Transcrevo, nesse pormenor, a manifestação por mim exarada nas fls. 51-60 do PA nº 57917345:

"O fornecimento de merenda escolar, como de resto de qualquer gênero alimentício, está realmente sujeito ao ICMS, conforme asseverado no Parecer Normativo SEFAZ 01/2006. Isso não significa, entretanto, que o fornecimento não configure um serviço apto a atrair a incidência do dever de retenção das contribuições previdenciárias.

Isso porque o fornecimento de alimentação é considerado uma **operação mista ou complexa**, que envolve **prestação de serviços com** fornecimento de mercadorias. Em se tratando de operações mistas, os conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios, isto é, a incidência do ICMS ou do ISS, são resolvidos pela Lei Complementar, conforme se observa dos arts. 155, inciso II, § 2º, IX, alínea "b", e 156, inciso III, da CF, e dos arts. 2º, inciso IV, da LC 87/96 e 1º, § 2º, da LC 116/03. **A resolução no sentido da incidência do ICMS, contudo, não afasta a existência da prestação do serviço.**

(...)

Sobre o tema, elucida José Eduardo Soares de Mello, ao tratar de dispositivos da legislação anterior (LCs nºs 56/87 e 100/99) que foram mantidos na LC nº 116/2003¹:

"O fornecimento de refeições possui natureza complexa pois compreende negócio de natureza mista (fornecimento de mercadorias com prestação de serviços), o que, conceitualmente, poderia caracterizar materialidades tributáveis distintas, de competências dos Estados e Distrito Federal (ICMS) e dos Municípios (ISS).

A Constituição estabelece que o ICMS também incidirá sobre o total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (artigo 155, § 2º, IX, b). **Entretanto, os Municípios não são competentes para instituir o ISS sobre os referidos serviços pela circunstância de que as Leis Complementares nºs 56/87 e 100/99 – definidoras dos serviços sujeitos ao tributo municipal – não listaram a atividade pertinente a serviços de refeição.**

Aliás, o próprio item 42 da lista anexa à LC 56/87 menciona os serviços de organização de festas e recepções: Buffet (exceto o fornecimento de alimentação e bebida, que fica sujeito ao ICM)", numa demonstração inequívoca de que os Municípios não pretenderam tributar as operações relativas à alimentação."

¹ MELLO, José Eduardo Soares de. Parecer: *Administração de restaurantes. Mandato e gestão. Fornecimento de refeições. Ação fiscal desmotivada. Ofensa à coisa julgada. ISS-ICMS*, p. 28. In: *Direito Tributário Empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 25-43.



| |
|---------------|
| PGE/ES SPT |
| Fis. Nº: 4818 |
| Nº Processo: |
| R.: |

Governo do Estado do Espírito Santo Procuradoria Geral do Estado

Na mesma linha, ensina Daniela Dornel Rovaris²:

"O fornecimento de alimentação se submete ao ICMS mesmo sendo uma operação mista, que envolve também uma prestação de serviços. Conforme veremos nos comentários ao art. 13, II, esse tipo de prestação de serviços, por ser uma atividade-meio, é um custo do fornecimento de alimentação, sobre qual também incide o ICMS (este é o entendimento sumulado do STJ, manifestado na súmula 163, transcrita no item de jurisprudência judicial). O imposto também incidirá sobre o fornecimento de alimentos nos serviços prestados por bufê porque, embora o serviço seja tributável pelo ISS, o item 17.11 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 contém ressalva sobre a incidência do ICMS sobre tal fornecimento, nos termos permitidos pelo art. 1º, § 2º, da citada Lei Complementar nº 116/2003."

É certo que o parecer PGE/PCA de fls. 4798-4892 caracterizou o contrato de gestão da merenda escolar como contrato de prestação de serviços para deixar claro que o objeto contratado fins de classificação orçamentária. Parece-me, contudo, que tal circunstância não tem o condão de atrair a incidência e cobrança do ISSQN.

S.m.j, parece-me que a preocupação da PCA ao adotar tal classificação foi apenas deixar claro que a gestão da merenda escolar, por envolver um complexo de obrigações que não apenas aquela relativa à disponibilização de mão de obra, não pode ser considerada um contrato de terceirização de mão de obra. Exatamente por isso, afastou-se a incidência do art. 18, § 1º, da LRF. Não se pretendeu, portanto, afirmar a incidência do ISSQN, mesmo porque, reconhecendo a natureza mista ou complexa do objeto contratual, adotou-se o entendimento de que a classificação orçamentária poderia ser a relativa ao **fornecimento de alimentação**.

O fato de o contrato celebrado ser visto como de "serviço de gestão de alimentação" não implica a incidência do ISSQN. A gestão da alimentação envolve inúmeras prestações (como obrigação de aquisição dos alimentos e manutenção da qualidade das refeições fornecidas), mas, ao fim e ao cabo, tais obrigações são apenas

² In. BERGAMINI; Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coord.) Comentários à Lei Complementar n. 87/96. De advogados para advogados. São Paulo: MP editora, 2008, p. 22.



Governo do Estado do Espírito Santo Procuradoria Geral do Estado

atividades-meio para o desempenho de uma atividade-fim, o fornecimento de alimentação, que está sujeita ao ICMS.

É preciso não esquecer que o serviço tributável por ISSQN é aquele que se encontra como **atividade-fim** do objeto contratado, sendo irrelevantes as chamadas **atividades-meio**. Estas são partes indissociáveis daquela, não podendo ser tributadas individualmente, mormente para evitar que uma atividade-fim sobre a qual não haja incidência tributária venha a ser tributada por vias transversas.

A doutrina de Geraldo Ataliba a Aires F. Barreto é digna de nota:

'Os leigos tendem a confundir o exercício de 'atividades-meio' com prestação de serviços. Calcados na nomenclatura dos serviços (...) misturam, embaralham, confundem, equiparam 'tarefas-meio' com prestação de serviços. Na sua simplicidade ingênua, não distinguem a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com o conteúdo econômico, das ações intermediárias que tornam possível o fazer para terceiros. Reúnem o que não se amalgama. Tratam como iguais fatos absolutamente díspares. A designação de uma ação humana pode representar: a) um ato, feito ou obra constitutiva de passo ou etapa para consecução de um fim; b) o próprio fim ou objeto.'

E prosseguem, asseverando que a concreta indicação de uma ação (datilografia, gravação, distribuição, revenda, programação, manutenção, operação, administração etc.) é, muitas vezes, configuradora de atos, fatos ou obras meramente constitutivos de etapas necessárias para alcançar um fim. É inafastável – ainda que disso muitos não se dêem conta – que, o atingir um fim qualquer, exige, empírica ou cientificamente, atividades intermediárias desvinculadas, só na aparência, do fim perseguido. Outras vezes, essas mesmas ações humanas não mais se caracterizam como atividades condicionantes da concretização de um fim, mas demarcam, ao revés, o próprio objeto colimado. Nesses casos, a razão última dessas ações é a sua própria produção como utilidade, para terceiros.

A diferença entre uma e outra alternativa põe-se, de modo nítido, a partir da seguinte reflexão: as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade para terceiros são sempre ações-meio, indissociáveis da atividade-fim a que servem; além desse marco, situam-se essas mesmas ações ou atividades como fim ou objeto, quando elas, em si mesmas consideradas, refletem a utilidade posta à disposição de outrem'.³

Nesse mesmo sentido tem se manifestado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

³ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ICMS e serviços de comunicação internacional, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 61, out. 2000, p. 19-25.



PGE/ES
STF 4820
Fls. Nº: _____
Nº Processo: _____
R.: _____

**Governo do Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. **Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim**, no caso a exploração de telecomunicações.

2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS - Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que **o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual**, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS".

3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS.

4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para a edição e publicidade das listas telefônicas.

5. Seguimento da orientação do Supremo Tribunal Federal.

Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior.

6. Recurso especial provido.

(REsp 883254/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJ 28/02/2008, p. 74)

Aliás, analisando contrato de gestão de alimentação com obrigações bem semelhantes àquelas previstas no presente instrumento contratual, José Eduardo Soares de Mello⁴ chegou à mesma conclusão aqui defendida: há incidência somente do ICMS porque o fornecimento de alimentos é a atividade-fim do contrato.

Por fim, resta a questão da alíquota a ser aplicável.

Algumas das empresas contratadas apresentaram planilhas de custos em que indicaram a alíquota de 3,2%, **o que foi considerado correto pela SEDU**, com base no art. 530-L-R-F, do RICMS.

Parece-me que essa premissa está equivocada.

⁴ MELLO, José Eduardo Soares de. Parecer: *Administração de restaurantes. Mandato e gestão. Fornecimento de refeições. Ação fiscal desmotivada. Ofensa à coisa julgada. ISS-ICMS*, p. 28. In: *Direito Tributário Empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 25-43.



Governo do Estado do Espírito Santo Procuradoria Geral do Estado

Muito provavelmente, ao contrário do que supôs a consulente, a indicação das contratadas pela alíquota de 3,2% não se deu pela aplicação do art. 530-L-R-F, do RICMS, mas sim pela força do hábito. Trata-se, com efeito, de empresas com atuação em São Paulo, Estado onde a alíquota é de 3,2%, nos termos do Decreto paulista nº 51597/2007.

De qualquer sorte, a carga efetiva (não exatamente alíquota) de 3,2%, prevista no art. 530-L-R-F, do RICMS, não se aplica no particular. O principal e decisivo motivo⁵ é a vedação prevista no § 1º desse mesmo dispositivo, uma vez que as operações das contratadas estão isentas do ICMS, nos termos do art. 5º, inciso CIII, do RICMS⁶:

Seção XI-F Das Operações Realizadas por Bares, Restaurantes, Empresas Preparadoras de Refeições Coletivas e Similares

"Art. 530-L-R-F. Os estabelecimentos de bares, restaurantes, empresas preparadoras de refeições coletivas e similares, não optantes pelo Simples Nacional, em substituição ao regime ordinário de apuração e recolhimento do imposto, poderão optar pela redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva resulte no percentual de três inteiros e dois décimos por cento sobre a receita tributável, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos e observado o seguinte:

I - considera-se receita tributável, para os fins de que trata o caput, o produto da venda de mercadorias tributadas pelo imposto, **não incluídas**:

- a) as vendas canceladas;
- b) as prestações de serviços compreendidos na competência tributária municipal;
- c) os descontos incondicionais concedidos;

⁵ Diz-se principal e decisivo porque a aplicação do art. 530-L-R-F pressupõe também o cumprimento dos requisitos necessários para o gozo do "COMPET-ES" (arts. 530-L-S e seguintes do RICMS), o que, ao que parece, também não foi comprovado nos autos.

⁶ "Art. 5.º Ficam isentas do imposto as operações e as prestações a seguir indicadas:
(...)

CIII - operação interna de fornecimento de alimentação, destinada a consumo por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, observado o seguinte (Convênio 131/03):

- a) o valor correspondente ao benefício deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras dos processos licitatórios, inclusive as decorrentes dos contratos em curso; e
- b) o contribuinte beneficiado deverá demonstrar e abater, do preço da mercadoria, o valor do benefício, indicando-o expressamente no documento fiscal;"

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo



PGEES
S.T. 4822
Fls. Nº: _____
Nº Processo: _____
R.: _____

**Governo do Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

- d) as vendas de bebidas alcoólicas;
- e) as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- f) as transferências em operações internas;
- g) as devoluções de mercadorias adquiridas; e
- h) as saídas de mercadorias amparadas com isenção** ou imunidade;

§ 1.º O contribuinte efetuará a apuração e o recolhimento do imposto incidente sobre as operações de que trata o inciso I, d a h, em separado, **sujeitando-as ao regime ordinário de apuração e recolhimento previsto na legislação de regência do imposto.**

Tendo isso em vista, a alíquota a ser aplicada nas operações das contratas é a alíquota geral de saídas internas, isto é, 17% (dezesete por cento), nos termos dos arts. 20, inciso I, "a", da Lei 7000/2001, e 71, inciso I, "a", do RICMS, haja vista a inexistência de outra alíquota específica na legislação.

3. Conclusões

Por todo o exposto, respondo a consulta formulada afirmando a incidência do ICMS no particular e a aplicação da alíquota de 17% nas operações das contratadas.

É o entendimento, salvo melhor juízo.

À apreciação superior.

Vitória/ES, 13 de maio de 2013.

**RAFAEL INDUZZI DREWS
PROCURADOR DO ESTADO
OAB/ES 10.579**