

PROCESSO - A.I. Nº 233099.0020/02-0
RECORRENTE - POJUCA S/A (PRAIA DO FORTE ECORESORT)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0249-02/02
ORIGEM - INFAZ CAMAÇARI
INTERNET - 07.10.03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0494-11/03

EMENTA: ICMS. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. RESTAURANTE. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração comprovada em parte. Corrigido os cálculos do imposto no mês de maio/99 na Decisão de 1ª Instância. Na fase recursal foi reduzido o valor exigido, em face da diligência realizada ter constatado a inclusão de parcelas relativas à prestação de serviço, não sujeitas à incidência do ICMS. Reforma da Decisão Recorrida. Preliminar de nulidade rejeitada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, “b” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo através de advogado regularmente constituído como seu representante legal, onde inconformada com a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que considerou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 233.099.0020/02-0, através do Acórdão nº 0249-02/02.

A acusação fiscal se refere à exigência de imposto no valor de R\$276.383,40, acrescido de multa, referente aos exercícios de 1998 e 1999, em decorrência da falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar referente à comercialização de mercadorias, apurado com base no Regime de Apuração em Função da Receita Bruta.

Na Decisão recorrida o relator da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, negou o pedido de diligência fiscal por considerar que os elementos acostados aos autos, eram suficientes para emitir o seu voto, e quanto ao mérito, alegou que o regime de apuração em função da receita bruta, substituiu o regime normal de apuração com o cálculo do imposto devido, aplicando o percentual de 5% sobre o valor da receita bruta mensal, referente a saídas de mercadorias a consumidor final concernente ao fornecimento de refeições e serviços de alimentação incluindo os restaurantes, hotéis, motéis e pousadas consoante o art. 118, combinando com o art. 504 do RICMS/97.

Fundamentou seu entendimento, asseverando que não obstante o autuado tenha argüido que os valores contabilizados e consignados no Diário e Razão, são receitas registradas no Relatório Diário de Operações (RDO) pelos seus totais acumulados, que não foram juntados aos autos elementos hábeis inclusive, quanto à receita de alimentação, e que a autuação baseia-se na escrituração contábil que é de responsabilidade do sujeito passivo. Observou que houve equívoco no cálculo referente ao mês de maio de 1997, tendo elaborado o cálculo e julgou ao final, pela Procedência Parcial da lide.

Nas razões apresentadas no Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo suscitou em preliminar, a nulidade da infração, arguindo cerceamento de defesa, pelo fato de ter requerido revisão por fiscal estranho ao feito, respaldado no princípio constitucional da ampla defesa, e entendeu que a negativa do seu pleito feriu o referido princípio constitucional. Disse ainda que

considerou imotivado o indeferimento, e cita decisões jurisprudenciais proferidas em Tribunais de outros Estados e no Superior Tribunal de Justiça (STJ). Requer a nulidade da Decisão para que o processo retorne à condição anterior.

No mérito, argüi a Improcedência do Auto de Infração, alegando que a sua fundamentação contém vícios, por que teria o autuante considerado os valores registrados no livro Razão e desprezado os constantes dos livros fiscais para apurar a receita de alimentos.

Assevera que os valores incluídos nas diárias, se configuram base de cálculo para o imposto municipal (ISS). Citou Doutrina acerca do conceito de contrato de hospedagem, e o art. 99 do Decreto nº 406/68, e pede a Improcedência do Auto de Infração em lide.

A PGE/PROFIS, instada a emitir opinativo acerca das razões recursais, requereu diligência, que em síntese, considera que na defesa o contribuinte apresenta documentos que se deve verificar, uma vez que o autuado alegou que o método de apuração aplicado pelo auditor autuante não se presta para apurar o ICMS devido, e que o mesmo citou o inciso IX, “g” do art. 2º do RICMS/97.

E considerou que o fato de o autuado adotar diversos regimes e realizar operações em que os serviços estejam inclusos na diária, onde não incide o ICMS, entendia necessária a revisão fiscal para verificar a correção do levantamento fiscal, aferindo se somente as operações que incidem ICMS foram incluídos no mesmo.

A sugestão de diligência pela representante da PGE/PROFIS foi reiterada pela relatora do Processo, que converteu o processo em diligência à ASTEC, conforme fl. 105 dos autos, para verificar se foram incluídas as parcelas relativas à prestação de serviço na base de cálculo, e que se elaborasse novo demonstrativo de débito se necessário.

O diligente fiscal da ASTEC procedendo à verificação dos documentos em atendimento à diligência, elaborou o Parecer nº 0012/02, conforme fls. 106 a 116, esclarecendo que o contribuinte autuado recolhe ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta, o que, *in casu*, implica no cálculo do imposto por meio da aplicação do percentual de 5% sobre de cálculo tributável. E que é o valor desta, que ora é objeto da lide.

Diz que a matéria ora sob foco é regulada pelo art. 2º, IX, “g”, c/c art. 504, IV e V, ambos do RICMS/97, bem como pelo art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pela LC nº 56/87 (Lista de Serviços; item “99”).

Argumenta que se analisando o art. 504, IV e V, do RICMS/97, de forma isolada, pode-se, a princípio, entender que a base de cálculo tributável se constituiria no total da receita bruta mensal, aí incluídas tanto os valores referentes às alimentações, como aqueles vinculados às bebidas.

Aduz que se fazendo uma análise conjunta destes dois incisos com o art. 2º, IX, “g” do RICMS/97, que trata de ocorrência do fato gerador do imposto, aí a conclusão vai no sentido de que somente as alimentações constituem a base de cálculo tributável (e no caso de as mesmas não estarem incluídas nos preços das diárias cobradas dos hóspedes).

Concluiu que estava claro que somente os valores das alimentações, quando não incluídos nas diárias cobradas dos hóspedes, integram a base de cálculo do ICMS.

E asseverou que chegou às seguintes conclusões:

“1) Os valores referentes às rubricas “Café da Manhã” e “Meia Pensão Vent”. de fato, estão embutidos nos preços das diárias cobradas dos hóspedes do hotel, motivo pelo qual não são tributáveis pelo ICMS;

2) Os valores relacionados à rubrica “Map / Alimentos”, conforme explicações dadas pelos responsáveis pela escrita da empresa (Vide documento juntado ao anexo 02-E deste Parecer), serviriam para registrar os sucos servidos no café da manhã e no jantar, refeições estas, incluídas no preço da diária;

3) A rubrica “Extras” não tem qualquer relevância para o objeto de investigação da presente diligência, visto que não indica a existência de qualquer valor no exercícios de 1998 e 1999, período da autuação;

4) Os valores contidos na rubrica “Reveillon”, de acordo com explicações dadas pelos responsáveis pela contabilidade da empresa, representam as alimentações consumidas pelos hóspedes no período do reveillon, cujos pagamentos estariam embutidos no preço das diárias cobradas (no período do reveillon, o hotel faz um “pacote de hospedagem”, cujo valor engloba as alimentações fornecidas no período).”

Finalizou concluindo que:

“a) Os valores relacionados às rubricas: “Café da Manhã”, “Meia Pensão Vent”, “Extras” e “Reveillon” **NÃO** integram a base de cálculo tributável do ICMS;

b) Quanto aos valores relacionados à rubrica “Map/Alimentos”, devem eles integrar a base de cálculo tributável do ICMS.”

De acordo com o que foi solicitado na diligência, foi elaborado um demonstrativo do débito onde o diligente inclui a rubrica “MAP/ALIMENTOS” na base de cálculo tributável, à fl. 185 dos autos, totalizando R\$82.037,81, referente aos exercícios de 1998 (R\$33.865,03) e 1999 (R\$48.172,78), e outro demonstrativo de débito não incluindo a referida rubrica na base de cálculo totalizando R\$72.634,35 sendo R\$29.859,38, relativos ao exercício de 1998 e R\$42.774,97 do exercício de 1999.

O autuado e autuante foram intimados a tomarem ciência da revisão fiscal às fls. 190 e 191 dos autos, tendo o recorrente apresentado novas manifestações em razão do Parecer da ASTEC, onde alega que o diligente fiscal concluiu que os valores das rubricas “Café da manhã”, “Meia Pensão Vent”, “Extras” e “Reveillon” não integravam a base de cálculo tributada pelo ICMS, mas não justificou por que deixava de acatar também a rubrica “Map/Alimentos”, e opinou que esta rubrica deviam compor a base de cálculo e sobre a mesma incidir o aludido imposto.

Assevera que a referida rubrica se refere aos sucos servidos no café da manhã e no jantar, refeições que estão incluídas no preço da diária, e por isso seria serviço descrito no item 99 do Decreto-Lei nº 406/68, sujeito à incidência do ISS. Acrescenta que o auditor ao alegar que a documentação apresentada não foi tecnicamente suficiente para comprovar as alegações do autuado/recorrente, não podia manter a autuação quanto esta rubrica, pois estando na dúvida, não poderia opinar que a rubrica “Map/alimentos” devia integrar a base de cálculo tributável pelo imposto estadual, por que estaria diante de um fato incerto. Argúi a regra do “*in dubio contra fiscum*” (sic), e transcreve jurisprudência onde em caso de dúvida aplicou-se o art. 112 do CTN.

Ao final, alegando que sendo o Parecer da ASTEC, inconclusivo, que seja aplicado o referido artigo quanto aos valores da citada rubrica para que sobre a mesma não incida ICMS.

A PGE/PROFIS exarou Parecer às fls. 194 e 195, onde considera que nas razões expendidas no Recurso Voluntário estão presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão parcial no acórdão. Conclui que de acordo com o Parecer da ASTEC, houve equívoco na apuração da base de cálculo do tributo e que o diligente demonstrou o valor do débito, excluindo os valores não tributáveis pelo ICMS, e assevera que de fato os valores das refeições no regime de pensão

completa e meia pensão não são fatos geradores do ICMS, e consequentemente não integram a base de cálculo do imposto estadual, e opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente cumpre a apreciação da arguição de nulidade por cerceamento de defesa suscitada pelo recorrente diante do pedido de revisão formulada na peça de impugnação ter sido indeferido pelos julgadores de 1ª Instância.

O recorrente alega que o indeferimento imotivado violou os princípios e contrariou jurisprudências.

Verifico, que o relator justificou no seu voto que deixava de atender ao pedido de diligência, porque entendia que os elementos anexados ao processo eram suficientes para formar o seu convencimento.

De fato, a diligência se fazia necessária para escoimar os equívocos incorridos no procedimento fiscal, contudo, não se trata de decretar a nulidade da Decisão porque não obstante, o julgador da Primeira Instância tenha deixado de adotar o que dispõe o § 1º, art. 18 do RPAF/99, determinando que as eventuais incorreções ou omissões sejam corrigidas e suprimidas, e, o sujeito passivo seja comunicado do fato para, querendo, se manifestar, e este ao apresentar suas razões de Recurso Voluntário, a diligência foi deferida e, assim, não há o que se falar em prejuízo para o recorrente uma vez que no Recurso Voluntário devolve-se toda a matéria para o juízo “*ad quem*”.

Ademais, a Decisão recorrida apreciou o mérito, embora decidindo equivocadamente, uma vez que a ação fiscal incorreu em erros que clamavam correção.

Por todo exposto, afasto a nulidade argüida, e passo a decidir quanto ao mérito.

Analisando as peças processuais constantes dos autos, verifico que os Demonstrativos do Débito constantes das fls. 5 e 6 dos autos que ensejaram a autuação, referente aos exercícios de 1998 e 1999, tomaram por base o valor do faturamento mensal, sem excluir o valor da prestação dos serviços. Neste sentido, a PGE/PROFIS requereu Diligência e a então relatora, submetendo o pedido de diligência à apreciação da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, foi a referida diligência deferida, e levada a efeito pela ASTEC.

O diligente fiscal no Parecer nº 0012/02, concluiu que nos valores relacionados no Relatório Diário de Operações (RDO), o autuante englobou como base de cálculo o somatório de todas as rubricas pertencentes à conta “Alimentos”.

Ocorre que não são todas as parcelas constantes no aludido relatório, tributáveis pelo ICMS, e de forma criteriosa a diligência foi levada a efeito, onde foram enumeradas pelo diligente as seguintes considerações:

- 1) Os valores referentes às rubricas “Café da Manhã” e “Meia Pensão Vent”. de fato, estão embutidos nos preços das diárias cobradas dos hóspedes do hotel, motivo pelo qual não são tributáveis pelo ICMS;
- 2) Os valores relacionados à rubrica “Map / Alimentos”, conforme explicações dadas pelos responsáveis pela escrita da empresa (Vide documento juntado ao anexo 2-E deste Parecer), serviriam para registrar os sucos servidos no café da manhã e no jantar, refeições estas, incluídas no preço da diária;

- 3) A rubrica “Extras” não tem qualquer relevância para o objeto de investigação da presente diligência, visto que não indica a existência de qualquer valor no exercícios de 1998 e 1999, período da autuação;
- 4) Os valores contidos na rubrica “Reveillon”, de acordo com explicações dadas pelos responsáveis pela contabilidade da empresa, representam as alimentações consumidas pelos hóspedes no período do reveillon, cujos pagamentos estariam embutidos no preço das diárias cobradas (no período do reveillon, o hotel faz um “pacote de hospedagem”, cujo valor engloba as alimentações fornecidas no período).

Cotejando a legislação vigente, verifica-se que o art. 504, inciso V, dispõe na alínea “c” do RICMS/97, que no cálculo da receita bruta mensal não serão incluídos os valores das operações não sujeitas ao imposto por isenção ou não incidência, bem como das operações tributadas pelo regime de substituição tributária, e ao recorrente, assiste razão quando alega que as parcelas não sujeitas à incidência do ICMS, foram consideradas no Auto de Infração em lide.

No caso em tela, restou cabalmente demonstrado pela diligência que no procedimento fiscal o autuante incluiu parcelas referentes às operações que não são alcançadas pela tributação do ICMS, porque em se tratando de um hotel as parcelas relativas ao café da manhã e outras são incluídas no preço das diárias, e neste caso, fica sujeito ao pagamento do imposto municipal, uma vez que relativamente ao serviço de hospedagem está previsto na Lista de Serviços item 99, conforme prevê o art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87.

Deste modo, diante dos esclarecimentos do recorrente à fl. 183 dos autos, no contexto das operações que realiza, e ainda, tendo em vista a atividade desenvolvida pela empresa, e corroborada pelo diligente ao concluir que respaldado nos esclarecimentos do contador da empresa a rubrica “Map/Alimentos” registrava os sucos servidos no café da manhã e no jantar, estando estas refeições inclusas no preço da diária, tomo por base o demonstrativo de fl. 186 não computando a citada rubrica “Map/Alimentos”, para manter parcialmente procedente a acusação fiscal, sendo o imposto a recolher referente ao exercício de 1998 no valor de R\$29.859,38, e o valor referente ao exercício de 1999 de R\$42.774,96, totalizando R\$72.634,34.

Justifico por que não acato os valores apurados pelo diligente, incluindo a referida rubrica na base de cálculo tributável pelo imposto estadual, uma vez que, o diligente considerou que as demais siglas integravam as diárias, tomando por base as explicações dadas pelos responsáveis pela escrita fiscal da empresa, e injustificadamente, não aceitou os esclarecimentos do recorrente, inclusive elaborando dois demonstrativos, sendo o de fl. 185, incluindo a sigla “Map/alimentos”, e outro de fl. 186, não computando a referida sigla. Assim, entendo que o diligente não foi conclusivo, restando uma imprecisão quanto à exigência do ICMS sobre os valores da citada rubrica, o que me leva diante da dúvida a aplicar o disposto no art. 112 inciso II do CTN (Lei nº 5172/66), que determina que a interpretação da lei que define infrações, ou comina penalidade seja feita de maneira mais favorável ao acusado, quando houver dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Assim, restou comprovado que as razões do recorrente procedem em parte, e são capazes de promover reforma na Decisão de 1ª Instância, uma vez que a diligência espancou a dúvida existente, e esclareceu em parte, que incorreu em equívoco o autuante ao incluir as parcelas na acusação fiscal não alcançadas pelo imposto estadual.

Por todo o exposto, e acolhendo a manifestação da PGE/PROFIS no Parecer exarado às fls. 194 e 195 dos autos, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL deste Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233099.0020/02-0, lavrado contra **POJUCA S/A (PRAIA DO FORTE ECORESORT)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.634,34**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2003.

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS