

PROCESSO - A. I. Nº 272041.0028/03-7  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - COROA VERMELHA HOTEL LTDA  
RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2ª CJF nº 0156-12/04  
ORIGEM - INFAC EUNÁPOLIS  
INTERNET - 14/12/2004

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0012-21/04

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. De acordo com a legislação não é devido o pagamento do imposto nas aquisições em outros Estados de mercadorias por prestador de serviços para emprego ou utilização, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza. Diligência da ASTEC/CONSEF evidencia que os bens adquiridos pelo autuado, em razão da sua natureza e finalidade, se destinavam à atividade hoteleira. Infração elidida. Mantida a Decisão da 2ª Instância. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário tempestivamente apresentado pela PGE/PROFIS, previsto no art. 169, II, “c” do RPAF, no qual pretende a modificação do Acórdão 0156-12/04, prolatado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que deu provimento ao Recurso Voluntário, por Decisão não unânime, relativa ao primeiro item do Auto de Infração, tornando improcedente a exigência do ICMS, no valor de R\$ 8.338,03, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O referido Acórdão reformou a Decisão da 1ª Instância que considerou a exigência parcialmente procedente, sob o entendimento de que o recorrente exerce atividade preponderantemente de prestação de serviços, embora contribuinte também do ICMS quando comercializa mercadorias, sendo, portanto, estabelecimento que exerce atividades mistas, concluindo que razão assiste ao recorrente uma vez que no levantamento restaram as aquisições utilizadas à atividade de hotelaria, cabendo aplicar-se o que estabelece o artigo 7º, inciso I, do RICMS/BA.

Em voto vencido, os Conselheiros César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira, são pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, após extensa apreciação da legislação, no sentido de diferenciar a existência de *“dupla incidência quando as atividades de prestação e de fornecimento de mercadorias fossem paralelas ou complementares e não componentes de uma única atividade ou atividade mista”*.

Defendem que a atividade mista é aquela que mistura várias atividades em uma só. Exemplificam a creche que prover a merenda incluída no preço da prestação, como também o conserto de máquinas com aplicação de peças de reposição, cujas peças novas entram como insumos da prestação de serviço, a qual somente se perfaz com o fornecimento da mercadoria.

Em seguida, aduzem que não se confunde o conceito de atividade mista com o conceito de estabelecimento misto, cabendo à empresa demonstrar inequivocamente a destinação dada às mercadorias que adquire, se à prestação de serviços ou à atividade comercial, no momento da sua aquisição, de forma a orientar o fornecedor para que emita corretamente as notas fiscais, sob

pena de autorizar a presunção de que ao adquirir as mercadorias com a alíquota interestadual o fez com o fito de comercializá-las.

Por fim, concluem que no caso em exame, sendo a empresa ao mesmo tempo prestadora de serviços de hotelaria e comerciante de mercadorias para terceiros, caber-lhe-ia exigir dos seus fornecedores a emissão correta das notas fiscais e, no mínimo, registrar em sua escrita fiscal separadamente as mercadorias em função de sua destinação, conforme estabelecido nos §§ 11 e 12 do art. 93 c/c o art. 339 §§ 1º e 2º do RICMS/BA.

A PGE/PROFIS, apresenta Recurso Extraordinário, no prazo regulamentar, fundamentada na contrariedade da Decisão em relação:

- a) às decisões proferidas no CONSEF;
- b) à legislação vigente e;
- c) às provas dos autos.

Quanto à primeira fundamentação, cita Acórdão CS nº 0008-21/03, o qual reformou a Decisão da segunda instância que concluiu pela nulidade do procedimento em virtude de vícios da autuação, por definir que sendo o vício sanável, cabe ao órgão julgador determinar as providências saneadoras. Assim, foram devolvidos os autos ao órgão prolator da Decisão reformada, para apreciação das razões de mérito do lançamento, o qual, através do Acórdão CJF nº 0005-12/04, comprovou se tratar de contribuinte que exerce atividade mista de hotelaria e fornecimento de refeições em restaurante e que, através de revisão fiscal, se constatou a aquisição de bens destinados a segunda atividade, apurando-se a liquidez do ICMS devido por complementação de alíquota. Assim, entende que a Decisão recorrida contraria a jurisprudência do CONSEF.

A respeito da legislação vigente, ressalta que o art. 7º, I, do RICMS, no qual se fundou o voto da Decisão recorrida, o contraria pois, a legislação exclui do pagamento do diferencial de alíquota, tão-somente, aquele contribuinte tanto de ISS, quanto do ICMS, quando as aquisições se destinarem à prestação de serviços ensejadores do ISS. Portanto, o citado dispositivo legal não autoriza, indiscriminadamente, a exclusão do contribuinte comum do ICMS e ISS da exigência. Assim, entende que a Decisão recorrida contraria a legislação estadual vigente.

Acerca da contrariedade das provas dos autos, aduz que as notas fiscais de aquisições não revelam a destinação das mercadorias e bens como sendo para a atividade de prestação de serviços hoteleiros. Ressalta que a diligência realizada pela ASTEC exclui as mercadorias destinadas à comercialização na loja de conveniência, não tendo trazido qualquer esclarecimento quanto à destinação das demais. Aduz que com base no citado Parecer, a JJF entendeu que os bens e mercadorias se destinavam a atividade ensejadora da cobrança do ICMS e manteve a autuação. Assim, indaga como pôde a Decisão recorrida afirmar que tais produtos se destinavam à prestação de serviços hoteleiros e não à atividade de comercialização de mercadorias, principalmente alimentos e bebidas?

Defende que se pretendia fazer essa distinção de destinação, deveria a 2ª CJF ter requerido diligência saneadora, pois não há elementos para afirmar, com certeza, que tais produtos se destinavam à atividade de prestação de serviços hoteleiros, ao contrário, as provas nos autos (notas fiscais) revelam que o adquirente informa aos fornecedores o seu número de inscrição estadual, declarando-se como contribuinte de ICMS. Se assim não o for, cabe ao autuado trazer elementos que afastem a presunção, comprovando tratar-se de aquisições de materiais utilizados na prestação de serviços hoteleiros.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de um Recurso Extraordinário interposto pela Sra. Representante da Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal, em que solicita a reforma da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda para restaurar-se o item 1 da autuação ou, se entender insuficiente a instrução probatória, que se determine a Nulidade da Decisão recorrida

por falta de sustentação fática, determinando-se a reabertura da produção de provas, com diligências saneadoras.

Preliminarmente, observo presentes as condições legais para interposição do Recurso Extraordinário, previsto no art. 169, II, “c” do RPAF/BA, no qual estabelece que caberá “Recurso Extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a Decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF”.

Já o art. 172 do mesmo RPAF estabelece que o prazo para que o representante da PGE/PROFIS apresente Recurso Extraordinário é de 10 (dez) dias, contado da data da publicação da Decisão.

Assim, analisando os dispositivos legais acima indicados, entendo que o Recurso Extraordinário, além de tempestivo, atende, a contento, às normas regulamentares mencionadas, uma vez que foram plenamente preenchidos os requisitos legais para a admissibilidade do Recurso Extraordinário.

Portanto, superada tal fase, devo ressaltar que comungo com a linha de pensamento consignado no voto proferido pelos Conselheiros César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira, no sentido de que o contribuinte no ramo de hotelaria exerce atividades paralelas ou complementares e não componentes de uma única atividade mista.

No caso concreto, constata-se que o contribuinte além de exercer a atividade de prestação de serviços hoteleiros, também exerce as atividades de comércio tanto de fornecimento de refeições como de loja de conveniência, ambas no próprio estabelecimento, o que o caracteriza como “estabelecimento misto”, o que difere de “atividade mista”, por se tratar de atividades paralelas ou complementares.

Nesta situação, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos a prova da destinação dos produtos, objeto da exigência do diferencial de alíquotas, os quais foram adquiridos em operações interestaduais, junto aos seus fornecedores, sob a égide de sua condição de contribuinte do ICMS, uma vez que nas notas fiscais estão consignadas sua inscrição estadual e, consequentemente, a aplicação da alíquota interestadual do imposto.

Deve-se ressaltar que na diligência procedida pela ASTEC, Parecer n.º 0266/03, às fls. 351 a 359 do PAF, apenas foram excluídas as mercadorias comprovadamente comercializadas na loja de conveniência. Porém, não foi apurada a destinação dos produtos adquiridos para uso e consumo ou imobilizados, de forma a se definir o quanto foi aplicado na atividade hoteleira e na comercial.

Como se trata, na sua maioria, de produtos fungíveis, os quais se consomem com o seu uso, fica impossibilitada a diligência no sentido da referida apuração, por se tratar de fatos pretéritos relativos aos exercícios de 1998 e 1999.

Ademais, deve-se destacar que o sujeito passivo em suas intervenções processuais, às fls. 294 e 344 do PAF, não contesta a sua condição de contribuinte desta exigência fiscal, inclusive afirma que “...sempre ofereceu tributação da diferença de alíquota no item, outros débitos...”, impugnando apenas a existência de equívocos relativo a mercadorias comercializadas ou com imposto pago por antecipação tributária, assim como a duplicidade da cobrança relativa ao lançamento em “outros débitos” no RAICMS, cujas razões foram objeto de avaliação quando da diligência procedida pela ASTEC, a qual após as devidas considerações concluiu que o valor do imposto devido na infração 01 passa de R\$ 8.338,03 para R\$ 4.249,38 (fl. 353).

Assim, concordo com o Relator do voto vencido no sentido de que no caso em exame, sendo a empresa ao mesmo tempo prestadora de serviços de hotelaria e comerciante de mercadorias para terceiros, caber-lhe-ia exigir dos seus fornecedores a emissão correta das notas fiscais e, no mínimo, registrar em sua escrita fiscal separadamente as mercadorias em função de sua destinação, conforme estabelecido nos §§ 11 e 12 do art. 93 c/c o art. 339 §§ 1º e 2º do RICMS/BA.

Por fim, entendo que as razões apresentadas pela Câmara para considerar o referido lançamento Improcedente não são suficientes, visto que o dispositivo legal que fundamentou o voto, determina o emprego dos produtos adquiridos como insumos na prestação de serviços, o que não ficou comprovado pelo contribuinte. Neste sentido, concordo com a Sra. procuradora de que as provas nos autos (notas fiscais) revelam que o adquirente declara-se como contribuinte de ICMS, cabendo ao autuado trazer elementos que afastem a presunção, comprovando tratar-se de aquisições de materiais utilizados na prestação de serviços hoteleiros.

Diante do exposto, e considerando reiteradas Decisões deste Colegiado, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário para modificar a Decisão recorrida, e restabelecer a exigência no valor de R\$ 4.249,38 (inerente à infração 1).

### VOTO VENCEDOR

Quanto à questão do conhecimento do Recurso Extraordinário acompanho o voto do Sr. relator. Divirjo, no entanto, em relação ao mérito pelas razões a seguir expostas.

A diligência efetuada pela ASTEC, Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda Estadual, constatou que foram inclusas no levantamento fiscal mercadorias destinadas à revenda na loja de conveniência do hotel, portanto tributadas normalmente pelo ICMS, devendo-se adotar em relação às mesmas o sistema de apuração normal do imposto, ou seja, crédito nas entradas e débito nas operações de saídas. A loja de conveniência e restaurante explorados pelo Hotel englobam atividades em torno da exploração principal do autuado que é serviço de hospedagem de seus clientes, que é tributada pelo ISS municipal. Desenvolvendo paralelamente atividades de hotelaria e complementares, envolvendo fornecimento de refeições e vendas de mercadorias a seus hóspedes e a terceiros, o autuado, em verdade, desenvolve atividades mistas, ou seja, hospedagem e comércio de refeições e mercadorias, todas elas gravitando em torno da principal atividade: a prestação de serviços de hotelaria..

Observo que remanesceram no levantamento fiscal, após revisão da ASTEC, bens do ativo fixo e de uso e consumo, conforme se pode verificar da leitura demonstrativo acostado às fls. 357 a 359 dos autos. Em relação aos bens de uso e consumo há flagrante predominância de material de limpeza, papelaria, utensílios, toalhas e bens destinados pequenos reparos, circunstância que evidencia se destinam, pela própria natureza e finalidade dos mesmos, à aplicação na atividade hoteleira.

Aplica-se dessa forma, ao este caso “*sub judice*”, a norma do artigo 7º complementado com o inciso I, do RICMS/BA, com a seguinte redação: “*não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviços para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas*”.

O autuado exerce, preponderantemente atividade de prestação de serviço de hotelaria, embora seja também contribuinte do ICMS quando comercializa mercadorias, razão pela qual não há como se afastar a sua inserção na categoria dos contribuintes que exercem atividades mistas, aplicando-se ao mesmo a norma regulamentar acima mencionada.

Cabe ainda observar que a circunstância do contribuinte ter adquirido grande parte das mercadorias em outras unidades da Federação à alíquota interestadual, não concede ao Estado da Bahia a titularidade do imposto não debitado na origem, pois isso implicaria em violar norma de competência tributária definida na Constituição da República e na Lei Complementar do ICMS. Há, todavia, nos autos, notas fiscais de aquisição do autuado, debitadas à alíquota interna, mesmo sendo produtos originários de outros Estados. Não se pode cogitar aqui a conduta do contribuinte – se boa-fé ou de má-fé - ao utilizar a sua inscrição estadual para adquirir mercadorias para aplicação nas atividades de prestação de serviços, pois essa circunstância não retira a titularidade do imposto da unidade federativa de origem das mercadorias.

Por cautela poderia o Estado conceder inscrições no Cadastro do ICMS separadas, em relação ao Hotel, ao restaurante aberto ao público e à loja de conveniência, de forma a que o sujeito passivo ao adquirir as mercadorias e bens já estabeleceria a vinculação das mesmas às respectivas atividades.

A diligência da ASTEC nos parece ser o elemento de prova decisivo deste processo, pois evidencia de que os materiais objeto de autuação relacionados ao diferencial de alíquota estão vinculados à atividade hoteleira, em razão da natureza e destinação dos produtos listados no parecer técnico. Logo, não se aplica neste caso específico a regra do ônus probatório a cargo do sujeito passivo em relação à destinação das mercadorias, pois esta prova já se encontra nos autos.

Assim, em conclusão, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Extraordinário, pois a Decisão guerreada não contraria a prova dos autos, não afronta a legislação posta e não se choca com decisões reiteradas do CONSEF, havendo neste específico caso prova pericial que evidencia a improcedência da autuação, conforme fundamentos acima externados. Mantendo, portanto, o mesmo entendimento manifestado por ocasião do julgamento desta lide fiscal na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, cujo relator do processo, naquela oportunidade, foi o Consº José Carlos Barros Rodeiro.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Extraordinário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 272041.0028/03-7, lavrado contra COROA VERMELHA HOTEL LTDA., devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$6.522,83, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.802,32 e 70% sobre R\$ 1.720,51, previstas, no art. 42, II, “d” e “f”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Fernando Antonio Brito Araújo, Álvaro Barreto Vieira, César Augusto da Silva Fonseca, Ciro Roberto Seifert e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as) Tolstoi Seara Nolasco, Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes, Eduardo Nelson Almeida Santos, Fauze Midlej, José Carlos Barros Rodeiro e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGF/PROFIS