

PROCESSO - A.I. N° 272041.0028/03-7  
RECORRENTE - COROA VERMELHA HOTEL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0061-04/04  
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS  
INTERNET - 13.07.04

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0156-12/04

**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. Infração elidida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente em Parte o Auto de Infração referenciado, exigindo pagamento de ICMS no valor de R\$11.982,50, restrito ao item 1, que aponta falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O julgamento foi precedido de diligência à ASTEC, que assim se manifestou:

*“Infração 1 – Que após analisar as notas fiscais emitidas pelo autuado e os livros fiscais constatou:*

- a) *Que as mercadorias adquiridas para comercialização na loja de conveniência foram discriminadas à fl. 363, conforme fotocópias das notas fiscais de saídas no período fiscalizado extraídas por amostragem;*
- b) *Que o valor da diferença de alíquota relativo às notas fiscais de aquisições de material de uso e consumo e immobilizado relacionadas às fls. 354 e 356, foi lançado no livro RAICMS no campo “Outros débitos” para apuração do imposto devido no mês;*
- c) *Que após as exclusões das mercadorias constantes das notas fiscais comercializadas na loja de conveniência, remanesceram as constantes no demonstrativo de fls. 357 a 359;*
- d) *Que se considerar o valor lançado no livro RAICMS no campo “Outros débitos”, o imposto devido passa a ser de R\$4.249,38, conforme demonstrativo que fez à fl. 352.”*

O ilustre relator da Decisão recorrida, em seu voto, analisou e acatou o resultado da diligência, mantendo, assim, parcialmente a exigência fiscal, com respaldo legal no art. 2º, IV, da Lei n° 7014/96.

O recorrente interpôs Recurso Voluntário dizendo que na sua peça defensiva já se pronunciava sobre a não incidência do ICMS na aquisição de materiais de uso e consumo, bem como mercadorias adquiridas por prestador de serviços, para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza e, no entanto, o Acórdão recorrido não tece nenhum comentário substancial sobre o assunto.

Afirma que sobre o diferencial de alíquota nas atividades de prestação de serviços, na qual a atividade hoteleira que exerce, o RICMS/BA, no inciso I, do artigo 7º, consolida o entendimento definitivo pela não incidência de ICMS, sujeitando-as exclusivamente à incidência do ISS, quando se tratar de quaisquer bens necessários à prestação de serviços, mesmo quando desenvolva atividade mista.

Aduz que esse procedimento também ocorre com a atividade de construção civil, em que as aquisições de materiais de consumo e para o ativo fixo não incide ICMS sobre diferença de alíquota e cita Decisão do STJ.

Transcreve consulta externada na Revista IOB em apoio a essa tese.

Ao final, solicita a apreciação do presente Recurso Voluntário para julgar Improcedente a cobrança do diferencial de alíquota reclamado.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, aponta que em síntese, o recorrente alega que a sua atividade preponderante é a de prestador de serviço, sujeito ao ISS, que as aquisições se destinavam à sua atividade hoteleira e junta Boletim IOB sobre o tema.

Disse que o posicionamento externado pelo Boletim IOB é correto e tem sido adotado pelo Estado da Bahia, mas a premissa na qual se baseia o recorrente é equivocada, porque o autuado é também contribuinte do ICMS quando da comercialização de mercadorias, especialmente alimentos e bebidas.

Conclui que, nessa condição de contribuinte do ICMS, quando a empresa adquire material de uso e consumo é devedora do diferencial de alíquota, observando, ainda, constar nas notas fiscais de aquisição a Inscrição Estadual do autuado, que certamente se declarou às empresas remetentes, contribuintes do Estado.

Com isso, opina que o Recurso Voluntário Não deve ser Provido.

## VOTO

Constato nos autos que o Ilustre relator da Decisão de Primeira Instância apontou que a infração 1, objeto do presente Recurso Voluntário, diz respeito à falta de recolhimento do imposto, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, e considerou a exigência parcialmente procedente, com base em revisão efetuada pela ASTEC que opinou pela exclusão no levantamento das mercadorias comercializadas na loja de conveniência do autuado, com respaldo legal no art. 2º, IV, da Lei nº 7014/96.

Verifico 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.

Ora, o artigo 7º complementado com o inciso I, do RICMS/BA estabelece que: “*não é devido o pagamento de diferenças 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*”.

Daí, entendo que razão assiste ao recorrente uma vez que as mercadorias adquiridas para comercialização foram escrituradas corretamente, restando no levantamento aquelas destinadas ou utilizadas à sua atividade de hotelaria, cabendo aplicar-se o que estabelece o dispositivo retrocitado.

Assim voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para declarar IMPROCEDENTE o item 1 do Auto de Infração em lide.

## VOTO DIVERGENTE

Em seu Recurso Voluntário, a empresa somente se reporta às infrações 1 e 4, a primeira relativa à diferença entre alíquotas incidentes nas aquisições de bens de uso e consumo e a segunda relativa à omissão de saídas apurada através de notas fiscais não registradas. Em relação a esta a empresa, alegando que foi detectada a falta de registro de algumas notas fiscais, efetua o pagamento da parte reconhecida juntamente com o débito integral relativo à infração 3.

Não posso acolher o reconhecimento apenas parcial, posto que o que se caracterizou na autuação foi à omissão de saídas anteriores às aquisições não registradas, sob a presunção legal de que estas tiveram como fonte de receita aquelas.

Divergindo do voto, pelo Provimento do Recurso Voluntário, manifestado pelo digno Conselheiro relator, para declarar Improcedente o item 1 do Auto de Infração em lide, registro meu voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com os seguintes fundamentos:

O ICMS é um imposto com sede constitucional e que se rege por normas gerais estabelecidas em leis complementares infraconstitucionais. As leis complementares específicas aplicáveis à matéria à época dos fatos geradores eram o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A primeira dessas leis complementares estabeleceu em seus artigos 1º e 8º:

*Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:*

.....

*§ 3º O imposto não incide:*

.....

*III - Sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços;*

.....

*Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.*

*§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.*

*§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.*

Assim se depreende que a regra geral desde a instituição dos dois impostos era a inclusão, na tributação das atividades de prestação de serviços, do fornecimento de mercadorias de modo que as mercadorias fornecidas conjuntamente com os serviços ficavam sujeitas exclusivamente ao ISSQN. Pelo disposto no § 2º, regra *despicienda* ou topograficamente mal localizada, se os serviços não estivessem listados na lei complementar, as mercadorias fornecidas ficavam sujeitas exclusivamente ao imposto estadual sobre circulação de mercadorias.

Apesar disso, a lista de serviços referenciada no art. 8º no seu item XXI, que se referia a hospedagem em hotéis, pensões e congêneres, excetuava da incidência do ISSQN o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, *quando não incluídas no preço do serviço* – diária ou mensalidade. Vale dizer, o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, quando não incluído na diária ou na mensalidade do hóspede, é fato gerador diverso da prestação dos serviços e se sujeita exclusivamente ao ICMS. A *contrario sensu*, se incluídas na diária, a alimentação, as bebidas e outras mercadorias ficariam sujeitas exclusivamente ao ICM/S.

É interessante observar que, na prática, o legislador complementar de 1968, tratou diferentemente as atividades mistas das atividades paralelas, ainda que complementares. Se o serviço contratado é de hospedagem “com alimentação”, incide o ISSQN. Se o serviço é contratado isoladamente, a alimentação eventualmente fornecida, em atividade paralela ou complementar, se sujeitas apenas ao ICM/S.

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, que dispõe, em nível geral, sobre o ICMS deu regramento diverso, estabelecendo em seu artigo 2º, incisos V e VI, que incide o imposto estadual sobre:

*IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.*

Assim, analisando o inciso IV acima transcrito, vê-se que se o serviço não está sujeito ao imposto municipal, havendo fornecimento conjunto de serviços e mercadorias, incidirá o ICMS. A Lei Complementar nº 87/96, no entanto, trouxe exceção à regra do inciso IV, analisada no parágrafo anterior. Esta exceção está refletida na disposição expressa pelo conteúdo do inciso V: sempre que lei complementar específica expressamente sujeitar ao ICMS as mercadorias fornecidas em conjunção com prestação de serviços, os impostos incidirão separadamente sobre as respectivas bases de cálculo. Assim, pois, em sentido contrário, em regra, se o serviço estiver sujeito ao imposto municipal, este incidirá sobre o total da prestação, incluídas as mercadorias conjuntamente fornecidas. Esta regra está em consonância com o inciso IV do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

Em reforço, o artigo 3º da mesma lei complementar do ICMS dispõe:

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;*

Também o artigo 12 do mesmo diploma legal infraconstitucional, mantém esta dupla incidência ao definir o momento da ocorrência do fato gerador do imposto estadual:

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:*

*a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

Esta previsão de imposição tributária por dois entes tributantes diversos traduz a mesma regra expressa no item XXI da lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, que já previa esta 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*.

Do Dicionário Aurélio extrai-se as seguintes acepções para o adjetivo *misto*:

1. Originado da mistura de elementos de natureza diversa; mesclado, misturado
2. Que participa de diferentes coisas
3. Confuso, misturado, baralhado

Observa-se, pois, que o legislador infraconstitucional não confunde *atividade mista* é com *estabelecimento misto*. O estabelecimento pode ter várias atividades isoladas, paralelas, complementares. Por exemplo, o posto de combustíveis que, além de carregar carga própria, presta serviço de transporte para postos de combustíveis de terceiros. O colégio que explora cantina no mesmo local da prestação.

Fica evidenciado pelas regras referenciadas acima que *atividade mista* aquela que mistura várias atividades *em uma só*. Por exemplo, a creche que prover a merenda incluída no preço da prestação. Conserto de máquinas com aplicação de peças de reposição. É impossível consertar adequadamente um máquina, cuja peças estejam quebradas não forem substituídas por peças novas. Ou seja, as peças novas entram como insumos da prestação de serviços. Assim, também, a alimentação *como parte da prestação de serviço* de acolhimento do viajante. Se o cuidado do hospedeiro com o viajante envolver prover sua alimentação, a atividade será *mista* e o preço contratado deverá refletir esta pactuação. Se, no entanto, o hóspede apenas contrata seu acolhimento e proteção, sem o fornecimento de alimentação, ainda que, em separado, resolva adquirir alimentos do hospedeiro, esta outra atividade será paralela ou complementar, *nunca* atividade mista.

Por outra vertente de análise, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, inciso IV, ao definir a base de cálculo do imposto no caso de atividade mista se refere ao *preço corrente da mercadoria* fornecida ou empregada, quando este fornecimento ou emprego se der com a prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável. Isto se explica porque não se conhece o *valor da operação*, dado que o *valor da venda é misto*, envolvendo tanto o fornecimento da mercadoria quanto à prestação do serviço.

Ante o exposto, fica evidenciado que a lei não se preocupa com a quantidade e o tipo de atividades diferentes de um estabelecimento e sim com a forma de prestação do serviço, se com fornecimento de mercadorias ou não. Em outras palavras, se a prestação somente se perfaz com o fornecimento de mercadorias. Ou seja, se estas são insumo daquela.

Verificando-se assim que não se confunde o conceito de *atividade mista* com o conceito de *estabelecimento misto*, cabe à empresa demonstrar inequivocamente a destinação dada às mercadorias que adquire. Se para comercialização ou se para uso ou consumo do estabelecimento. Além disso, deve demonstrar em sua escrita fiscal se as mercadorias ou bens adquiridos foram ou não destinados à prestação de serviços ou à atividade de comercialização de mercadorias. Isto se faz já no momento da aquisição, cabendo ao adquirente orientar o fornecedor para que emita corretamente as notas fiscais, sob pena de autorizar a presunção de que ao adquirir mercadorias com a alíquota interestadual entre comerciantes o fez com o fito de

comercializá-las. Se houve erro na emissão dos documentos fiscais cabe à empresa apressar-se em corrigir o erro, exigindo a emissão de nota fiscal complementar, caso tenha adquirido as mercadorias ou bens para uso ou consumo na prestação de serviços, de modo a descharacterizar a ocorrência de fato gerador do ICMS, seja pela comercialização, seja pela obrigação de recolher o imposto correspondente entre a alíquota interna e a interestadual aplicáveis.

No caso em exame, sendo a empresa ao mesmo tempo prestadora de serviços de hotelaria e comerciante de mercadorias para terceiros, hóspedes ou não, caber-lhe-ia exigir dos seus fornecedores a emissão correta das notas fiscais ou promover a correção das notas fiscais supostamente emitidas com erro. No mínimo deveria registrar em sua escrita fiscal separadamente as mercadorias em função de sua destinação, para caracterizar sua destinação, conforme estabelecido nos §§ 11 e 12 do art. 93 c/c o art. 339 §§ 1º e 2º.

Vemos, pois, que as leis complementares não definem atividade mista, considerando que o recorrente, bem como o digno relator se louvaram no disposto no art. 7º, inciso I do Regulamento do ICMS, observo que a referida disposição está em perfeita conformidade com o regramento geral das leis complementares referenciadas, posto que somente admite que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço *para emprego ou aplicação, como insumos*, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas, pouco importando que o recorrente exerce a atividade *preponderantemente* de prestação de serviços, porque a lei não faz essa distinção.

Voto pois pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 272041.0028/03-7, lavrado contra **COROA VERMELHA HOTEL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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 de 70% sobre R\$1.720,51, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se os valores efetivamente pagos.

**VOTO VENCEDOR:** Conselheiros Tolstoi Seara Nolasco, Fauze Midlej, José Carlos Barros Rodeiro e José Raimundo Ferreira dos Santos.

**VOTO VENCIDO:** Conselheiros César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

CÉSAR AUGUSTO DA SILVA FONSECA – VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS