

A. I. Nº - 233099.0130/04-7
AUTUADO - RHI DO BRASIL HOTELARIA LTDA.
AUTUANTE - MARCOS VINICIUS BORGES DE BARROS
ORIGEM - INFAC CAMAÇARI
INTERNET - 15/07/05

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0225-03/05

EMENTA: ICMS. REGIME DE APURAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. (HOTEL COM RESTAURANTE). IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Após diligência foram excluídos os valores das refeições incluídas nas diárias, as quais estão sujeitas ao ISS de competência municipal. Infração parcialmente confirmada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 03/09/04, para exigir o ICMS no valor de R\$53.123,03, acrescido da multa de 60%, em decorrência do recolhimento a menos do imposto referente à comercialização de refeições, calculado de acordo com o Regime de Apuração em função da Receita Bruta.

O autuado apresentou defesa (fls. 261 a 272), inicialmente transcrevendo alguns dispositivos do RICMS/97 e alegando que a receita total do hotel contempla valores relativos a alimentos incluídos nas diárias, sendo tais receitas (denominadas de meia-pensão, pensão completa ou café da manhã) tributáveis pelo ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza, de competência municipal.

Acrescenta que outros produtos por ele comercializados no bar, restaurante e nos apartamentos são isentos do ICMS como, por exemplo, “cestas de frutas, cocos, saladas e porções”, dentre outros.

Argumenta que há diversas situações em que os alimentos comercializados podem ser enquadrados:

1. substituição tributária – tais como sorvetes, picolés, gomas de mascar, bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas, dropes, pirulitos, chocolates diversos, ovos de páscoa, pães, biscoitos, bolachas, waffles, wafers, torradas em fatias, salgados diversos etc, cuja receita está inserida na conta do livro Razão denominada “Venda Alimentos”;
2. isenção – tais como hortícolas em estado natural, frutas, leite pasteurizado e leite de cabra, farinha de mandioca, cuja receita está inserida na conta do livro Razão denominada “Venda Alimentos”;
3. não incidência – alimentos que estão incluídos na diária cobrada dos hóspedes, os quais não são tributáveis pelo imposto estadual, segundo o artigo 2º, do RICMS-BA, e cuja receita está inserida na conta do livro Razão denominada “Venda Alimentos”.

Observa que há diversos tipos de diárias de hotel, de acordo com os critérios adotados pela EMBRATUR:

1. simples – compreendeunicamente o uso da unidade de habitação;

2. com café da manhã - comprehende o uso da unidade de habitação, bem como o direito ao café da manhã (desjejum);
3. meia-pensão - comprehende o uso da unidade de habitação, bem como o direito ao café da manhã (desjejum), além de outra refeição, que pode ser o almoço ou o jantar;
4. pensão completa - comprehende o uso da unidade de habitação, bem como o direito às refeições diárias habituais, isto é, café da manhã (desjejum), almoço e jantar.

Assegura que oferece todos os tipos de diárias e conclui que todas as receitas decorrentes do fornecimento de alimentação, cujo valor esteja incluído na diária, devem ser tributadas pelo ISSQN e não pelo ICMS.

Aduz que o autuante utilizou o valor total contabilizado no Razão Analítico na conta “Venda Alimentos”, calculou o percentual de 5% e deduziu o valor recolhido de imposto estadual, mas argumenta que, da base de cálculo adotada pelo preposto fiscal, devem ser deduzidas as parcelas referentes às receitas provenientes de alimentos isentos, não tributados e sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme determina o inciso V do artigo 504 do RICMS/97, uma vez que, naquela conta contábil, foram registradas todas as espécies de alimentos.

Prosegue dizendo que, se o autuante tivesse aplicado o percentual de 5% apenas sobre os alimentos tributáveis, não haveria imposto remanescente a ser recolhido, pois agiu conforme a legislação em vigor.

Argumenta, ainda, que todas as saídas são efetuadas por meio do equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) e que disponibilizou todos os documentos solicitados pelo preposto fiscal, embora afirme que não entende porque o auditor fiscal não solicitou as fitas-detalhe, documentos que, a seu ver, demonstrariam se as mercadorias comercializadas por ele foram corretamente tributadas e o imposto foi devidamente pago.

Transcreve o artigo 504, do RICMS/97 e conclui que não pode recolher o ICMS sobre mercadorias isentas, não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária. Por fim, pede a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fl. 394), ratifica o lançamento e rebate as alegações defensivas, em relação à não exclusão de receitas de alimentos não tributáveis, isentos ou enquadrados na substituição tributária, aduzindo que:

1. quanto aos alimentos sujeitos à substituição tributária - conforme o inciso V do artigo 504 do RICMS/97, “no caso de mercadorias cujo imposto tenha sido objeto de antecipação ou substituição tributária, não serão excluídos os valores daqueles que tenham sido utilizados como insumos ou ingredientes no preparo dos alimentos fornecidos”;
2. relativamente aos alimentos isentos – o inciso I do artigo 14 do RICMS/97 estabelece que são isentos, nas saídas internas e interestaduais, efetuadas por quaisquer estabelecimentos, exceto se destinados a industrialização, alguns produtos hortícolas e frutícolas, em estado natural, o que não é o caso do autuado, que não comercializa com tais produtos, utilizando-os em seus restaurantes como insumo ou ingrediente no preparo das refeições;
3. em referência aos alimentos que, segundo o contribuinte, estariam inseridos no preço da diária – informa que as receitas de alimentos estão devidamente separadas das receitas de diárias no livro Razão analítico, conforme fotocópia em anexo, discriminando, inclusive em relação às diárias meia pensão.

Finalmente, diz que o artigo 320, do RICMS/BA determina que “constituem instrumentos auxiliares da escrita fiscal os livros da contabilidade geral (...) que se relacionarem com os lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte”.

O autuado foi intimado da informação fiscal, tendo em vista que o autuante acostou novos elementos ao PAF (fl. 398) e se manifestou (fls. 400 a 403) alegando que utiliza um sistema auxiliar chamado FIDELIO “que mantém todos os registros dos valores de diárias, alimentos e bebidas, e outros serviços (componentes do contexto do serviço de hospedagem), individualmente (por hóspede) e, globalmente, pela soma diária e mensal das vendas de determinado período”.

Acrescenta que, quando da realização diária do processo de auditoria noturna, a informação que foi configurada no sistema auxiliar é encaminhada para os códigos referentes a cada tipo de diária vendida e do quanto daquela diária será alocado a alimentos e bebidas e que, no momento em que o hóspede realiza suas refeições, o valor que havia sido configurado para as refeições é demonstrado nos códigos do relatório.

Diz que não há geração de receita tributável de café da manhã e jantar para os hóspedes que adquiriram pacotes de meia pensão ou pensão completa, pois tais valores já estão incluídos no preço da diária.

Explica como é feita a interface entre o sistema auxiliar (FIDELIO) e o sistema contábil (SUN SYSTEMS) e afirma que, no exercício de 2002, os valores relativos à meia pensão (MAP) ou à pensão completa (FAP) foram contabilizados diretamente nas contas de receita de alimentos, as quais foram também utilizadas para registrar a venda de alimentos (tributáveis) não inclusos nos pacotes de meia pensão ou pensão completa, o que pode ter levado o autuante “a interpretar que havia geração de receita tributável de alimentos e bebidas para o café da manhã e o jantar, quando no entanto, tais receitas compunham a receita de diárias/serviços (pacote adquirido pelo hóspede nas opções de MAP ou FAP)”.

Destaca que a matéria foi objeto de outro auto de infração, o qual foi julgado procedente em parte pela 1^a Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0462-01/03) e pede a realização de diligência para atestar a veracidade de suas afirmações. Por fim, reitera o pedido de improcedência do Auto de Infração.

O autuante foi cientificado do pronunciamento do contribuinte (fl. 877), porém não veio aos autos.

Esta 3^a JJF, em face da controvérsia e tendo em vista a volumosa quantidade de documentos fiscais apensados pelo autuado, deliberou converter o PAF em diligência a fiscal estranho ao feito para que, à vista dos livros e documentos fiscais e contábeis do contribuinte, informasse se, na base de cálculo utilizada pelo autuante para apurar o imposto ora exigido, estão incluídos alimentos isentos, não tributáveis ou sujeitos à substituição tributária que não deveriam fazer parte do cálculo do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta (fls. 880 e 881).

A diligente apresentou o Parecer ASTEC nº 0047/2005 inicialmente afirmando que a base de cálculo utilizada pelo autuante para a apuração do ICMS é resultante do somatório dos valores mensais escriturados no livro Razão nas seguintes contas: a) 320100 – vendas alim – café da manhã; b) 320110 – vendas alim – almoço; c) 320120 – vendas alim – jantar.

Prosegue dizendo que, após análise dos Relatórios Gerenciais, verificou que o contribuinte opera com três tipos de diárias: a) MAP – meia pensão (inclui café da manhã e jantar ou almoço); b) FAP – pensão completa (inclui três refeições); c) Diária Normal – não há direito a nenhuma refeição.

Ressalta que o sujeito passivo possui três sistemas de operacionalização: a) MICROS – registra todas as vendas de alimentos e bebidas; b) FIDELIO - registra todo o histórico dos hóspedes; c) SUN SYSTEMS – sistema contábil.

Esclarece que o sistema MICROS é utilizado nos pontos de vendas do hotel, registrando todo o consumo de alimentos e bebidas individualmente por hóspede e, após o fechamento das contas

individuais, são emitidos automaticamente os respectivos cupons fiscais, os quais servem de base para a apuração do imposto, de acordo com os lançamentos no livro Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS (fotocópias às fls. 895 a 1015). Diz que, ao final do dia, é acionada a interface entre o sistema MICROS e o sistema FIDELIO e, posteriormente, é efetuada a interface entre o sistema FIDELIO e o sistema contábil (SUN SYSTEMS).

Salienta que, no período de janeiro a setembro de 2002, o sistema MICROS não segregava as refeições incluídas nas diárias e, consequentemente, todas as saídas de refeições por meio do ECF foram tributadas, inclusive aquelas incluídas nas diárias MAP e FAP, modo de operação seguido pelo sistema contábil que também não realizava a mencionada separação.

No período de outubro a dezembro de 2002, aduz que o sistema MICROS foi reconfigurado, passando a registrar separadamente os valores das refeições incluídas nas diárias MAP e FAP e, dessa forma, somente foram tributados nos ECFs os alimentos que não faziam parte das diárias, embora, no sistema contábil, todos os alimentos tenham sido lançados em uma única conta, não obstante ser possível a identificação das refeições por meio dos códigos 207 e 223 e a sigla MAP (fls. 26 e 100).

A partir de janeiro de 2003, afirma que o sistema contábil passou a contabilizar separadamente as receitas de alimentação incluídas nas diárias, por intermédio das contas 326902 (Diária MAP- Meia Pensão), 326903 (Diária FAP – Meia Pensão/almoco) e 326904 (Diária MAP – Meia Pensão/jantar).

Observa, ainda, que, em todo o período fiscalizado, o autuante deixou de deduzir os valores relativos a descontos concedidos ou estornos de consumo indevido, os quais foram registrados na conta retificadora de receita 320998 – Red & Descontos – Alimentos (fls. 1016 a 1064), que se referem aos montantes de refeições estornados nas contas dos hóspedes, em seu fechamento, e, dessa maneira, não houve o efetivo pagamento. Assinala que está anexando às fls. 1067, 1069 e 1071 fotocópias, por amostragem, de documentos assinados pelos hóspedes discordando dos débitos efetuados em sua conta.

Após esse relato, a diligente apresentou a seguinte conclusão:

1. janeiro a setembro de 2002 – todas as refeições foram tributadas ao serem registradas no ECF e, como foram lançadas em uma única conta na contabilidade, não foi possível identificar as refeições incluídas nas diárias MAP e FAP;
2. outubro a dezembro de 2002 – somente foram tributadas no ECF as refeições incluídas nas diárias, porém, na contabilidade, todas as refeições, inclusive as incluídas na MAP e FAP, foram lançadas em uma única conta, embora com códigos distintos, permitindo a sua identificação;
3. a partir de janeiro de 2003 – os registros das refeições foram efetuados em contas específicas de forma clara e transparente.

O estranho ao feito diz que refaz o levantamento fiscal, excluindo os valores das refeições incluídas nas diárias MAP e FAP, resultando no ICMS devido de R\$23.849,62, consoante o demonstrativo de fl. 894.

Finalmente, a diligente informa que, para apreciação deste órgão julgador, está apresentando outro demonstrativo no qual deduziu, em todos os meses do período fiscalizado, os valores registrados na conta retificadora de receita, apurando o débito de R\$15.604,34 (fls. 888, 889 e 891).

O autuado foi cientificado do Parecer ASTEC (fl. 1086) e se manifestou (fls. 1089 e 1090) requerendo que o presente Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, no valor de débito de R\$15.604,34, de acordo com o segundo demonstrativo elaborado pelo estranho ao feito (com a dedução das importâncias relativas à conta retificadora de receita - 320998 – Red &

Descontos – Alimentos).

O autuante também registrou a sua ciência sobre o Parecer ASTEC (fl. 1087), mas não se pronunciou nos autos.

VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência do recolhimento a menos do imposto referente à comercialização de refeições, calculado de acordo com o Regime de Apuração em função da Receita Bruta.

O autuado impugnou o lançamento, dizendo que trabalha com três tipos de diária: meia-pensão, pensão completa e café da manhã, e que o autuante utilizou o valor total contabilizado no Razão Analítico na conta “Venda Alimentos”, calculou o percentual de 5% e deduziu o valor recolhido de imposto estadual, mas argumenta que, da base de cálculo adotada pelo preposto fiscal, devem ser deduzidas as parcelas referentes às receitas provenientes de alimentos isentos, não tributados (ou tributados pelo ISSQN) e sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme determina o inciso V do artigo 504 do RICMS/97, uma vez que, naquela conta contábil, foram registradas todas as espécies de alimentos.

O autuante, por outro lado, rebateu as alegações defensivas, em relação à não exclusão de receitas de alimentos não tributáveis, isentos ou enquadrados na substituição tributária, aduzindo que: a) quanto aos alimentos sujeitos à substituição tributária - conforme o inciso V do artigo 504 do RICMS/97, não serão excluídos os valores daqueles alimentos que tenham sido utilizados como insumos ou ingredientes no preparo dos alimentos fornecidos; b) relativamente aos alimentos isentos – o autuado não comercializa tais produtos, utilizando-os em seus restaurantes como insumo ou ingrediente no preparo das refeições, não havendo, portanto, a alegada isenção; c) em referência aos alimentos que, segundo o contribuinte, estariam inseridos no preço da diária – informa que as receitas de alimentos estão devidamente separadas das receitas de diárias, no livro Razão analítico, conforme fotocópia em anexo, discriminando, inclusive em relação às diárias meia pensão.

Em face da controvérsia o PAF foi convertido em diligência por esta 3^a JJF, para que fiscal estranho ao feito, à vista dos livros e documentos fiscais e contábeis do contribuinte, informasse se, na base de cálculo utilizada pelo autuante para apurar o imposto ora exigido, estão incluídos alimentos isentos, não tributáveis ou sujeitos à substituição tributária que não deveriam fazer parte do cálculo do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta.

A diligente apresentou o seu Parecer informando que:

1. verificou que o contribuinte opera com três tipos de diárias, estando incluídos, em algumas delas, alimentos e bebidas;
2. o autuante somou, para apurar a base de cálculo do imposto, os valores mensais escriturados no livro Razão nas contas nºs 320100 – vendas alim. – café da manhã; 320110 – vendas alim. – almoço e 320120 – vendas alim. – jantar;
3. de janeiro a setembro de 2002 – todas as refeições foram tributadas ao serem registradas no ECF e, como foram lançadas em uma única conta na contabilidade, não foi possível identificar as refeições incluídas nas diárias MAP (Meia Pensão) e FAP (Pensão Completa)
4. de outubro a dezembro de 2002 – somente foram tributadas no ECF as refeições incluídas nas diárias, porém, na contabilidade, todas as refeições, inclusive as computadas na MAP e FAP, foram lançadas em uma única conta, embora com códigos distintos, permitindo a sua identificação;

5. a partir de janeiro de 2003 – os registros das refeições foram efetuados em contas específicas de forma clara e transparente;
6. em todo o período fiscalizado, o autuante deixou de deduzir os valores relativos a descontos concedidos ou estornos de consumo indevido, os quais foram registrados na conta retificadora de receita 320998 – Red & Descontos – Alimentos (fls. 1016 a 1064), que se referem aos montantes de refeições estornados das contas dos hóspedes, em seu fechamento, e, dessa maneira, não houve o efetivo pagamento.

Finalmente, a diligente apresentou dois demonstrativos, sendo que, no segundo, deduziu, em todos os meses do período fiscalizado, os valores registrados na conta retificadora de receita, apurando o débito de R\$15.604,34 (fls. 888, 889 e 891). Concordo com o valor de débito de R\$15.604,34, apontado pelo estranho ao feito, haja vista que, se não houve o pagamento do valor cobrado pelo hotel aos seus hóspedes, por equívoco na indicação de valores indevidos, não é possível exigir-se o imposto sobre receitas lançadas na contabilidade, porém não efetivamente auferidas com a saída de mercadorias.

Observo, por fim, que o autuante não impugnou o resultado da diligência e o autuado concordou expressamente com o débito de R\$15.604,34.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233099.0130/04-7, lavrado contra **RHI DO BRASIL HOTELARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.604,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Recorre-se de ofício para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR