

PROCESSO - A. I. Nº 206969.0003/08-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COMPANHIA TRANSAMÉRICA DE HOTÉIS-NORDESTE (HOTÉIS TRANSAMÉRICA)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0321-04/09
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 10/09/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0241-12/10

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL PARA USO E/OU CONSUMO. RECOLHIMENTO A MENOS. Após revisão fiscal efetuada comprovou tratar-se de contribuinte que exerce atividade de hotelaria e fornecimento de refeições em restaurante. Constatada a aquisição de bens destinados à segunda atividade indicada. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/BA, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF nº 0321-04/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/05/2008 e imputa ao autuado o cometimento das seguintes infrações:

01. Recolhimento a menos de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriunda de outras unidades da Federação destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Apuração feita com a utilização em meio magnético, relativo às entradas, fornecido pelo contribuinte a fiscalização e documentos fiscais correspondentes, conforme demonstrativo – anexo I – períodos 2004 a 2006 – R\$ 54.638,68 e multa de 50%.
02. Descumprimento de obrigação tributária principal incorrendo em infração diversa das previstas em lei, sem dolo. Deixou de recolher ICMS relativo às entradas de mercadorias tributáveis adquiridas de pessoa física ou jurídica não inscrita no cadastro estadual de ICMS, na condição de responsável solidário, de acordo com o previsto no Art. 39, inciso VIII, RICMS, conforme demonstrativo – anexo II – períodos 2003 a 2006 – R\$ 12.608,75 e multa de 60%.

Somente faz parte do Recurso de Ofício a infração 1, já que a infração 2 foi mantida em sua totalidade.

O autuado, na sua peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 499/512), informa ser empresa privada que tem por objeto a prática exclusiva de exploração das atividades hoteleiras e turísticas, identificada como prestadora de serviço constante da lista própria e CNAE 5211-2. Por possuir restaurante, onde são servidas refeições avulsas ou cujo preço está incluído no preço da diária, encontra-se inscrito no cadastro de ICMS para recolhimento do imposto apenas sobre as operações de fornecimentos de alimentos.

Diz que o Auto de Infração foi lavrado de forma equivocada para exigir supostas diferenças de alíquotas provenientes das aquisições de materiais de uso e consumo utilizados na prestação do serviço de hotelaria, em ofensa ao art. 5º, I, parágrafo único do Decreto nº 6.284/97.

Transcrevendo o art. 5º, I, parágrafo único do RICMS/BA, reafirma consumo adquiridos pelo prestador do serviço de hotelaria não são

tributação de diferença de alíquotas, conforme indica o anexo 1 (item 9.01) do RICMS/BA, cuja previsão é ratificada no art. 7º, I do mesmo diploma.

Prosseguindo com seus argumentos, entende que o levantamento padece de incerteza e liquidez, uma vez que na apuração não foram consideradas as devoluções, ICMS retido pelo fornecedor, redução da base de cálculo, a alíquota das operações de transportes aéreos, produtos isentos, entre outros, conforme consta de seu documento de nº 07, relativo às aquisições de 2004, aposto à fl. 620. Mesma situação ocorre nos exercícios de 2005/2006, conforme mostram os documentos 08 e 09 (fls. 621/623). Além do mais, continua, tal situação é agravada pela impossibilidade das microempresas e empresa de pequeno porte fornecerem ao hotel produtos com destaque na nota fiscal do ICMS recolhido e base de cálculo utilizada. Assim, afirma: *“nesse contexto, o hotel, ao adquirir produtos de uso e consumo para sua prestação de serviço não tem como se creditar do ICMS recolhido na origem, sendo obrigado a pagar a diferença de alíquota interestadual virtual, trazendo-lhe grande prejuízo”*.

Pede, enfim, anulação do Auto de Infração.

Na informação fiscal (fls. 625/633) o autuante, preliminarmente, esclarece que o Auto de Infração foi lavrado com observância dos requisitos legais. Diz que a atividade principal da impugnante é hotel, mas possui restaurante, classificada, pois, com atividade mista.

Informar que a infração 1 está enquadrada nos dispositivos do art. 5º, inciso I e que, incabível a reclamação defensiva da falta de exame individualizado de cada operação, tendo em vista que o autuado não demonstra quais materiais seriam utilizados na atividade sujeita ao ICMS. Afirma que a forma de apuração do contribuinte é receita bruta, conforme documento de fl. 73; que ele apresentou à fiscalização uma quantidade grande de documentos tornando impossível o manuseio de todos. Assim, solicitou os arquivos magnéticos relativos às entradas e selecionou as entradas de materiais para uso e consumo, além dos transportes dessas mercadorias. Neste cotejamento, verificou que, apenas uma parte dos lançamentos não continha informação sobre o valor da diferença de alíquota, sendo que a maioria dessas aquisições foi feita junto às microempresas e empresas de pequeno porte que não destacam o valor do ICMS.

Pede a procedência do Auto de Infração.

Em vista do óbice apresentado para o julgamento da lide, considerando ainda, que o contribuinte, além de exercer atividade de Prestação de Serviço no ramo de hotelaria, sob a égide tributária do ISS, de competência municipal, também exerce atividade conexa, complementar ou paralela de fornecimento de refeições em restaurante, sujeita à incidência do ICMS, a 4ª JF decidiu converter o PAF em diligência à ASTEC para que fossem adotadas providências saneadoras.

Auditora Fiscal da ASTEC apresentou Parecer de sua diligência (fls. 638/640), esclarecendo, antes, existir no hotel 6 (seis) restaurantes; num deles, o GIARDINO, são servidas todas as refeições e nos demais, almoço e jantar não incluídos na diária. Em todos, existem equipamentos Emissor de Cupom Fiscal para emissão dos documentos fiscais referentes a refeições e bebidas não incluídas nas diárias. Apresentou suas considerações e, em conclusão, um novo demonstrativo de débito, efetuadas as devidas exclusões, juntando aos autos demonstrativos, levantamentos diversos, cópias de documentos de fls. 641/1096, opinando pela redução do débito para R\$ 1.012,46.

Intimados autuante e autuado para conhecimento do resultado da diligência, tomaram ciência sem qualquer manifestação (fls. 1098 e 1101).

A JF, após análise das peças que compõem o presente processo, após afastar as arguições de nulidade apresentadas pelo defendente, decidiu pela procedência em parte da infração 1 e motivadora do presente Recurso de Ofício, proferindo o seguinte voto:

.....

*No mérito, com relação à Infração 01, é exigido diferencial de alíquota re-
em resistência, diz que o Auto de Infração foi lavrado de forma equivocada
alíquotas provenientes das aquisições de materiais de uso e consumo util*

hotelaria, em ofensa ao art. 5º, I parágrafo único do Decreto 6.284/97. Diz a autuante que a atividade principal da impugnante é hotel, mas possui restaurante, classificada, pois, como atividade mista e que o autuado não demonstra quais materiais seriam utilizados na atividade sujeita ao ICMS.

Analisando as peças processuais e a legislação que rege a espécie, a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV, Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS/BA).

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII). Assim, o contribuinte deverá pagar ICMS diferença de alíquotas, quando adquirir em operação interestadual, produtos ou serviços que não sejam objeto de posterior saída. Por isso, incidente nas aquisições de bens do permanente ou para uso e consumo. Por outro lado, quando as mercadorias adquiridas destinarem-se a posterior revenda ou integradas como insumos num processo industrial, não há falar em diferencial de alíquotas, pois na cadeia produtiva o destinatário original não figura como seu consumidor final.

O fato gerador dessa exigência ocorre no momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, Lei nº 7.014/96), também regulamentado pelo Decreto 6.284/97 (art.5º, I, RICMS/BA).

A base de cálculo do imposto foi tratada pela lei de ICMS do Estado da Bahia, em seu artigo 17, inciso XI. Ressalto que de acordo com o disposto no art. 69, parágrafo único, RICMS/BA, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota deve ser aplicado sobre o valor da operação, o valor do percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

No caso concreto, verifico que o contribuinte exerce a atividade de serviços de hotelaria, além de fornecimento de refeições em seus restaurantes; os valores exigidos constam de demonstrativo de fls. 09 e 64 com a discriminação das notas fiscais relativas à aquisição de bens ou material de uso e consumo, base de cálculo das operações e o respectivo ICMS diferença de alíquota, apurado após confronto com valores já recolhidos e que totalizou a importância de R\$ 54.638,68.

Ocorre que a autuante englobou a exigência da DIFAL relativa às duas atividades do sujeito passivo, deixando de observar que a atividade de Prestação de Serviço no ramo de hotelaria figura sob a égide tributária do ISS de competência municipal (Lei Complementar 116/03, lista anexa item 9.01). Coube então a ASTEC diligenciar no sentido de segregar a atividade conexa, complementar ou paralela de fornecimento de refeições em restaurante, sujeita a incidência do ICMS, o que o fez, de forma como sempre competente, apresentando o elucidativo Parecer Técnico de fls. 638 a 640, respondendo à quesitação efetuada, e apresentando demonstrativos das correções dos valores efetuados, opinando pela redução do valor para um total de R\$ 1.012,46, conforme demonstrativo de débito de fl. 640.

Oportunas algumas observações para o perfeito entendimento da lide.

Primeiramente, as aquisições, objeto da exigência do diferencial de alíquotas, se referem a bens de uso e consumo, e não destinadas ao ativo permanente, como corrigido pela autuante na inicial desse processo e constatado pela diligente da ASTEC, uma vez que assim não fosse, a exigência não seria admitida pela incidência do disposto no art. 7º, inciso IV, “b” RICMS/BA.

Em seguida, porque exercendo o contribuinte além da atividade de prestação de serviços hoteleiros também exerce a atividade comercial de fornecimento de refeições, constato, com o permissivo de entendimentos contrários, que tais atividades são paralelas ou complementares, o que o caracteriza como “estabelecimento misto”, e não que exerça uma “atividade mista”. Isto assume grande importância porque o Decreto 6.284/97, em seu artigo 7º, inciso I regulamenta que:

“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”.

Nesse sentido, a diligência efetuada pela ASTEC procedeu à exclusão das operações estranhas à exigência do diferencial de alíquotas em questão, inclusive as aquisições de produtos utilizados na atividade hoteleira, perfeitamente identificáveis, tais como: anzóis para pescas utilizados por hóspedes, material de recreação, artigos de higiene pessoal (fls. 641/649). Além disso, cuidou de apurar a destinação dos produtos adquiridos para uso e consumo de forma a se definir o quanto foi aplicado na atividade hoteleira e na atividade comercial, restando caracterizada a exigência de aquisições feitas para o restaurante, c de fls. 813/814 para o exercício 2004; demonstrativos de fls. 903/908 para fls. 1042/1044 para o exercício 2006 totalizando ICMS no valor de R\$ 1.012,

Carece repisar, no entendimento desse relator, o que seja atividades mistas para fins do que determina o art. 7º I RICMS/BA, porque fundamental na caracterização da lide e porque objeto de intensa discussão nos acórdãos proferidos pela 2ª Câmara CJF 0005-12/04 (hotel + restaurante) e CJF 0156-12/04 (hotel + restaurante + loja de conveniência).

Assim é que “atividade mista” para os fins referidos no art. 7º, RICMS quer significar atividades efetivamente misturadas, onde haja a prestação de serviços (obrigação de fazer), cuja incidência seria do ISS, mas que para a sua execução seja imprescindível à participação de materiais, cuja aquisição, a princípio, seria alcançado pelo ICMS (obrigação de dar). O termo “misto”, conforme ensina o dicionário Aurélio é originado de elementos de natureza diversa. Numa atividade mista observamos a participação de coisas diferentes.

Defendo que esse é o melhor entendimento e pode ser depreendido da própria exegese do artigo em questão. Dessa forma, não é devido o pagamento da diferencial 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. Que no caso presente, não se aplica.

A dispensa do imposto diferencial de alíquotas se justifica quando ocorrer a aquisição de materiais feita por prestador de serviço, para aplicação como insumo ou na prestação de serviço, mesmo quando o estabelecimento (prestador de serviços) desenvolver atividades mistas (prestação de serviço + outras atividade diversa).

Observa-se que tal entendimento se ajusta ao comando constitucional (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII), que fundamenta a exigência dessa diferença entre alíquotas, quando se adquire em operação interestadual, produtos ou serviços que não sejam objeto de posterior saída. Diz a regra maior que “caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”. Por lógica de raciocínio, o contribuinte só poderá ser o destinatário da mercadoria ou do serviço e incidente apenas nas aquisições de bens do ativo permanente ou para uso e consumo. Por outro lado, quando as mercadorias adquiridas destinarem-se a posterior revenda ou forem integradas como insumos num processo industrial, não há falar em diferencial de alíquotas, pois na cadeia produtiva o destinatário original não figura como seu consumidor final.

Não é o caso do hotel que também tem um restaurante para atendimento ao público (diverso do que está consignado na diária do hotel). O hotel exerce atividade no campo de incidência do ISS; o restaurante exerce atividade no âmbito do ICMS. São atividades puras, sem nenhuma mistura.

Por isso que tais atividades foram chamadas de paralelas ou complementares, no voto dos conselheiros Carlos Fábio Cabral Ferreira e César Augusto da Silva Fonseca (CJF 0156-12/04), linha que também me filio para defender que o contribuinte no ramo da hotelaria e que mantém restaurante, exerce atividades paralelas ou complementares e não componentes de uma mesma atividade mista.

Em conclusão, entendo que não estando definido na Lei Complementar 87/96 o que seja atividade mista, o dispositivo regulamentar do art. 7º, I, RICMS/BA se encontra em perfeito acordo com as regras que lhe dão validade, posto que a dispensa da diferença de alíquotas é aplicável no emprego de materiais dos produtos adquiridos como insumos na prestação de serviços, ainda na ocorrência a atividades mistas, do que não trata o caso em tela.

Posto isso, verifico que o próprio contribuinte registra em livro fiscal próprio as notas fiscais de entrada, separando o material de consumo adquirido para sua atividade hoteleira e para sua atividade de restaurante tributada pelo ICMS, efetuando os pagamentos que apura. Justamente, entre tais aquisições é que restou caracterizada e remanescente uma parcela do ICMS diferencial de alíquota não recolhida pelo autuado, no valor de R\$ 1.012,46.

Após analisar e decidir pela manutenção total da infração 2, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

A 4ª JJF recorreu, de ofício, desta Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

VOTO

O lançamento fiscal relativo à infração 1 e motivadora do Recurso de Ofício, diz respeito à exigência do ICMS pelo seu recolhimento a menos em decorrência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias ou Federações destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento autuado.

O cerne de toda a discussão da lide se prende ao fato de que o autuado entende que, por ter a atividade de hotelaria, sua atividade não se encontra inserida no âmbito do ICMS. Porém, afirma, possui atividades de restaurante onde presta serviços que estão incluídos no campo do ICMS (refeições avulsas). Por tal situação encontra-se inscrito no CAD-ICMS desta Secretaria de Fazenda.

Diante desta constatação, de maneira muito elucidativa, a JJF distinguiu perfeitamente as duas atividades exercidas pela empresa e com a qual me alinho. Em vista deste entendimento, torna-se desnecessário se adentrar nestas considerações, cujo embasamento se encontra transcrito no relatório deste Acórdão.

Porém, na autuação, a fiscal englobou os materiais de uso e consumo adquiridos para o hotel propriamente dito e para seus restaurantes, abertos ao público em geral, local onde concretiza a hipótese de incidência do ICMS. Afora que cometeu outros equívocos, indicados pelo autuado. Toda esta situação foi sanada através da competente diligência efetuada pela ASTEC/CONSEF, realizada *in loco*, momento em que foram excluídas todas as notas fiscais de aquisições de produtos utilizados na atividade hoteleira – ex: materiais de recreação, artigos decorativos, notas fiscais cujo imposto foi retido pelo fornecedor, notas fiscais de produtos isentos, notas fiscais de mercadorias devolvidas, recálculo do diferencial de alíquota cobrado a 10% quando o correto era 8% - prestação de serviços de transporte aéreo, redução da base de cálculo do imposto quando determinado pela norma regulamentar, consideração dos recolhimentos com o código 2183 - antecipação parcial.

Ou seja, foi exigido o imposto sobre as aquisições de materiais para uso e consumo dos restaurantes, e somente como exemplo: no mês de setembro de 2004 somente foi exigido o ICMS sobre a aquisição de acessório de segurança para os funcionários da cozinha como se prova às fls. 813 e 815 dos autos.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter inalterada a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE a infração 1 do presente Auto de Infração, solicitando que o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologue os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206969.0003/08-9**, lavrado contra **COMPANHIA TRANSAMÉRICA DE HOTÉIS-NORDESTE (HOTÉIS TRANSAMÉRICA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$13.621,21**, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.012,46 e 60% sobre R\$12.608,75, previstas no art. 42, incisos I, “b”, 2 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda deve homologar os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGC