

A. I. Nº - 233099.1718/16-1
AUTUADO - HOTEIS OTHON S/A
AUTUANTE - MARCOS VINICIUS BORGES DE BARROS
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22. 12. 2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0201-01/17

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO. VENDAS EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELAS ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. Legalmente presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões, salvo prova de improcedência a cargo do autuado. O confronto, equivocado, contudo, das operações da “*redução z*” com os valores informados pelas administradoras dos cartões, que continham os valores relativos às prestação de serviço de hospedagem, não poderia validamente ensejar a presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do ICMS, uma vez que o fato que a autorizaria (*valores das operações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por administradoras de cartões de crédito ou débito*), não ocorreu ou não tem existência comprovada. A base de cálculo que não demonstre com segurança a infração implica nulidade da autuação, nos termos do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99). Contudo, de acordo com o parágrafo único do art.155, do RPAF/BA, verifica-se que os valores indicados no demonstrativo fiscal, em todo o período de apuração, 30% dos valores das receitas informadas pelas administradoras de cartão foram inferiores aos declarados pelo autuado em seus documentos fiscais, o que torna a exigência fiscal improcedente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 30/06/2016 para exigir crédito tributário, no valor de R\$43.995,02, em razão da irregularidade a seguir descrita: "Omissão da saída de mercadorias tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora dos cartões", nos períodos de julho, agosto e outubro de 2011; janeiro/dezembro de 2012.

O autuado apresenta impugnação às fls. 114 a 121; preliminarmente, argumenta a tempestividade das razões, descreve os fatos tributários e diz que o Auto de Infração deve ser anulado, sob a justificativa de que explora a atividade de hotelaria, razão pela qual as receitas decorrentes das suas atividades sujeitam-se, predominantemente, à incidência do ISS.

Diz que ainda obtém receitas através da comercialização de alimentos para os seus hóspedes, através de serviços de quarto ou do serviço de bar e restaurante.

Explica que se trata de atividade mista com prestação de serviço e comercialização de mercadorias e o STJ já se posicionou quanto a delimitação da competência tributária entre Estados e Municípios, assentando-se que sobre a prestação de serviços constantes na LC 116/03, como no presente caso, incide apenas o Imposto sobre a Prestação de Serviços - ISS (RESP 1092206/SP).

Completa ainda que a LC nº 87/96 (art. 2º) e RICMS/BA (art. 2º, IX, "g") estabelecem que o fornecimento de alimentos por hotéis se sujeita a incidência de ICMS, desde que o respectivo valor não esteja incluído na diária ou mensalidade cobrada em razão do serviço de hospedagem, ocasião em que integrará a base de cálculo do ISS.

Aduz que é essencial distinguir o que integra a base de cálculo do ISS (pagamento decorrente da prestação de serviço de hotelaria) daquilo que integra a base de cálculo do ICMS (pagamento decorrente da comercialização de alimentos) de forma que não haja invasão de competência.

Reclama que no presente caso, o Auditor identificou uma discrepância entre o valor das vendas informadas e o valor informado pelas instituições administradoras dos cartões, suficiente para o mesmo presumir a ocorrência de fatos geradores, sem, contudo, fazer menção aos fatos que o levaram a acreditar na suposta omissão de saídas. Pede, por isso, a anulação da autuação.

No mérito, discorre sobre uma possível bitributação sobre o mesmo fato gerador, aduzindo que a norma presuntiva não pode ser imposta a empresa que tipicamente é contribuinte do ISS, uma vez que a maior parte das suas receitas decorre da prestação de serviços.

Argumenta que a partir dos relatórios no Anexo 6 é possível afirmar que o Auto de Infração pretende tributar receitas de prestação de serviços, de competência do município, cuja recolhimento foi feito regulamente, conforme Anexo 7. Diz que também declarou um volume de venda de mercadorias, através de cartões compatíveis com as suas atividades e recolhendo respectivo ICMS (DOC 08).

Diz que admitir a aludida presunção, além do que já foi declarado, implicará incidência do ICMS sobre base de cálculo do ISS.

Alega ainda que houve erro na base de cálculo porque o Auditor Fiscal arbitrou uma composição percentual das receitas repassadas pelas administradoras, fixando em 60%, o que julgou serem receitas oriundas da prestação de serviço de hotelaria; 30% oriundo de comercialização de alimentos e 10%, que classificou como outras.

Nesses termos, alega que, sendo o total informado pelas administradoras de cartões R\$8.209.563,36 e o percentual arbitrado das vendas de mercadorias, o montante sujeito à incidência do ICMS seria R\$2.462.869,00. Diz que, no entanto, foi fixada a base de cálculo de R\$5.643.186,95, sem considerar sequer os valores já declarados, que já superam, mês a mês, os 30% arbitrados pela fiscalização (DOC 03 e 05).

Pede a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência.

A Informação Fiscal é prestada (fl. 612), aduzindo sobre a autuação e que foi observada a proporcionalidade de 30% da receita total como tributável pelo ICMS, uma vez que 60% refere-se à diárias e 10% outras receitas.

Diz que o contribuinte alega ter ultrapassado o percentual de 30% na receita que ofereceu à tributação, contudo, quando intimado para fazer provas, não atendeu a intimação.

É o relatório

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário consubstanciado na infração descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas procedentes.

Preliminarmente, reclama o sujeito passivo nulidade da presente autuação, sob o argumento que o Auditor Fiscal presumiu a ocorrência de fatos geradores, em face à discrepância entre o valor das vendas que declarou e aquele informado pelas instituições administradoras dos cartões, sem, contudo, fazer menção aos fatos que o levaram a acreditar na suposta omissão de saídas.

O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99).

Não houve no presente processo administrativo fiscal - PAF lesão aos direitos do contribuinte; as discussões acerca da correta aplicação do artigo 142, do Código Tributário Nacional – CTN e da exigência fiscal serão observadas no mérito. Foram entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve. O pedido de nulidade da autuação será analisado junto com a questão de fundo porque se confundem.

O contribuinte autuado é acusado de omissão de saída de mercadorias tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora dos cartões.

Nas razões, o sujeito passivo argumenta que houve uma bitributação sobre o mesmo fato gerador, aduzindo que a norma presuntiva não pode lhe ser imposta, pois é típico contribuinte do ISS, sendo que a maior parte das suas receitas decorre da prestação de serviços de hotelaria.

Diz ainda que declarou um volume de venda de mercadorias através de cartões compatível com as suas atividades e recolhendo respectivo ICMS (DOC 08).

É a própria lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96, art. 35-A) a determinar que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares, dispositivo acrescentado pela Lei nº 9.837, de 19/12/05, DOE de 20/12/05, efeitos a partir de 01/01/06.

Nesses termos, a omissão de saídas de mercadorias, detectada por meio de levantamento das vendas com pagamento em cartão de crédito/débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme previsto no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, tem suporte nos demonstrativos acostados nos autos, de forma sintética (fls. 07/09), no valor total de R\$43.995,02, nos períodos de julho, agosto e outubro de 2011 e janeiro/dezembro de 2012.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, VI, “b” da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

Ocorre que o contribuinte autuado é tipicamente prestador de serviços do ramo de HOTELARIA, estando esta primeira atividade, sob a égide tributária do ISS, de competência municipal, e a outra atividade, que lhe é conexas, a de restaurante, que se encontra sob a égide tributária do ICMS, de competência estadual, caracterizando-se, assim, o exercício de “ATIVIDADES MISTAS”.

Não se trata de atividade mista, no sentido de incidirem ambos os impostos sobre os *mesmos fatos*. O estabelecimento é que é misto, realizando operações sujeitas ao ICMS e operações sujeitas ao ISS. Sobre o serviço de hospedagem incide apenas o ISS, inclusive o fornecimento de refeições, quando fizer parte do serviço, como atividade complementar. Quando a refeição é fornecida desvinculada da hospedagem, inclusive a não-hóspedes, configurado está o fato gerador do ICMS, exclusivamente.

Objetivando dirimir questionamentos e a possibilidade dessa dupla incidência de impostos, em tais casos, a anterior Lei Complementar, de nº 56/87 (Decretos-leis de nºs 406/68, 834/69) já dispunha no art. 99 da Lista de Serviços, *in verbis*:

“99 – HOSPEDAGEM em hotéis, motéis, pensões e congêneres *o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços.*” (grifado).

Contudo após a publicação da Lei Complementar nº 116/2003 houve uma definição melhor da matéria (item 9.01 da Lista):

“90.1 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços).”

Em relação à incidência do ICMS, sobretudo, em virtude do dispositivo elencado no artigo 12, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, conforme segue:

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

(...)

II – no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento.”

O fato da empresa do ramo de hotelaria estar obrigada a inscrever-se no cadastro de contribuinte do Estado, para efeito de cumprimento das obrigações fiscais estatuídas na legislação tributária para a atividade complementar de restaurante, não basta para caracterizar a condição de contribuinte do ICMS. Por outro lado, estabelece a LC nº 87/96 (art. 2º) e a Lei 7014/96 (art. 2º, I) que o fornecimento de alimentos em hotéis (além de motéis, pensões e congêneres) sujeitar-se-á à incidência de ICMS, sempre que o respectivo valor não esteja incluído no preço da diária ou mensalidade.

Diante de tais pressupostos, e em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, como ocorre no presente caso, chega-se ao juízo presuntivo de que o fato desconhecido ocorreu, após estabelecer-se uma correlação lógica entre ele e o fato efetivamente ocorrido, de forma que é imprescindível a existência de uma relação de causalidade direta entre o fato conhecido e o presuntivo. Tal *correlação deve ser lógica*, precisa e segura entre ambos, de forma que seja razoável e plausível inferir-se que o fato presumido efetivamente ocorreu.

Os fatos que autorizam a presunção devem ter existência comprovada, estar fielmente demonstrados pela fiscalização, para que, a partir de então, ocorra a modificação do ônus probatório, no caso das presunções relativas. Devendo ser observado, sobretudo, nesses casos, as regras do art. 373 do Novo CPC, em detrimento àquelas estáticas do artigo 333 do CPC de 1973.

E assim deve ser porque na presunção tributária, o Direito se socorre da existência comprovada e do conhecimento de determinados fatos para deles extrair, por conclusão, a ocorrência de outros fatos, que restariam indiretamente comprovados, constituindo suporte fático da norma jurídica.

A ocorrência do fato é certa. Apenas dele não se têm, em termos precisos, provas robustas que levem ao seu conhecimento direto, motivo pelo qual o Direito se vale de material probatório relativo a outros fatos, de comprovação inequívoca, que levam à conclusão de que aquele outro efetivamente ocorreu.

Não é o que ocorre no presente Auto de Infração. Antes, porque, imperiosa seria a identificação e a separação das atividades para uma possível aplicação da presunção legal, pensada pelo Auditor Fiscal. O roteiro de fiscalização aplicado ao presumir a ocorrência do fato gerador também não ocorreu de forma clara, considerando a exploração pelo contribuinte da atividade mista, de hotelaria (tributada pelo ISS) e fornecimento de refeições em restaurante (tributada pelo ICMS).

Nos demonstrativos para apuração do imposto não recolhido pelo autuado (fls. 07/08), a fiscalização de forma simplificada confrontou os valores informados pelas administradoras dos cartões (considerando as duas atividades), com os valores apurados na “*redução Z*”, o mesmo valor que o autuado utilizou como base de cálculo para o ICMS que considerou devido e fez o respectivo recolhimento (fls. 140).

Não restou devidamente esclarecida a composição percentual das receitas avaliada pelo Auditor Fiscal, que fixou em 60%, para receitas oriundas da prestação de serviço de hotelaria; 10%, que classificou como outras, além de 30% referente à comercialização de alimentos, base para o cálculo do ICMS apurado. A fiscalização não logrou motivar os tais percentuais encontrados, embora próximos ao que se extrai da contabilidade do autuado.

A questão preponderante no contrato de hospedagem é o serviço de alojamento. O fornecimento de alimentação não é requisito necessário para a configuração da hospedagem. Pode ocorrer de o hotel fornecer alimentação; mas, mesmo se não a fornecer, haverá contrato de hospedagem se houver prestação de serviços e fornecimento de alojamento mediante pagamento. Em havendo fornecimento de alimentação, submetida a incidência do ICMS, ambas as operações (hospedagem e alimentação) deverão estar especificamente identificadas, para somente então pensar na ocorrência da presunção de omissão da receita tributada pelo imposto estadual.

A legislação determina que o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao ISS. Se não incluída a alimentação no preço da diária e cobrada à parte, fica sujeita ao ICMS. Se o hotel mantém refeitório que é aberto ao público, e não apenas aos hóspedes, sobre o preço cobrado dos não hóspedes não incidirá o ISS, pois aí estará caracterizada a atividade de restaurante, que está sujeita ao ICMS.

O autuante mesmo tendo em seu poder os livros razão do contribuinte, livros e notas fiscais, as Declarações com movimento econômico – DMA e demais documentos com informações acerca do efetivo volume de vendas sujeita à incidência do imposto estadual, optou por dizer ele próprio a proporção de alimentação e o imposto supostamente devido. Sem segregar devidamente as operações de hotelaria, sujeitas o ISS.

Na planilha colada aos autos, à fl. 140 (dados extraídos da contabilidade do autuado): consta, no período, recebimento informado pelo cartão – R\$2.918.966,48; 2) prestação de serviço com cartão R\$ 2.237.690,78; 3) vendas com cartão – R\$996.302,70; 3) outras formas de recebimento – R\$666.980,22; 4) adiantamento de diária – R\$333.609,08. De onde se deduz que os valores relativos às operações de prestação de serviço de hospedagem estão contidos nas parcelas informadas pelas administradoras dos cartões, não podendo tal fato ser desconsiderado pela fiscalização para validar a norma jurídica presuntiva.

Dessa forma, a conclusão equivocada do preposto fiscal, o confronto das operações contidas na “*redução z*” com os valores informados pelas administradoras dos cartões, não poderia ensejar a presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, uma vez que o fato que a autorizaria (*valores das operações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por administradoras de cartões de crédito ou débito*), não ocorreu ou não tem existência comprovada. A apreciação da prova indiciária reclama do Fisco um procedimento atuante e o exame do conjunto de circunstâncias, em cada caso em concreto.

Os cálculos incompletos, ausência de demonstrativos que expressem a efetiva base de cálculo, implicam nulidade da exigência, além do cerceamento ao direito de defesa, considerando que o

lançamento de ofício não contem elementos suficientes para demonstrar com segurança a infração e, sobretudo, sua base de cálculo, nos termos do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Contudo, ultrapasso a nulidade apontada, nos termos do parágrafo único do art. 155, do RPAF/BA (Decreto 7.629/99), porque a exigência é também improcedente. Vê-se da planilha elaborada pela fiscalização, que a base de cálculo do ICMS, extraída da *redução z*, foi sempre superior aos 30% descrito pelo preposto fiscal para as operações comerciais, em face aos valores informados pelas administradoras dos cartões.

No demonstrativo de débito da infração, o autuante reduziu o valor informado pelas administradoras de cartão do valor declarado pelo autuado, nos documentos fiscais emitidos, conforme coluna denominada "*Apurada Redução Z*". Da diferença encontrada, aplicou o percentual de 30% que considerou como base de cálculo do imposto devido.

Ocorre que se o percentual de proporcionalidade das operações sujeitas ao ICMS, segundo o próprio autuante, é de 30%, o mesmo deveria aplicar este percentual sobre o valor do total da receita informada pelas administradoras de cartão, para encontrar o valor que presumivelmente seria referente às operações sujeitas à incidência do ICMS. O resultado encontrado é que deveria ser comparado com o informado pelo autuado para se obter eventuais presunções de omissão de saída, com base no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

De acordo com os valores indicados no demonstrativo de débito, observo que em todos os períodos de apuração, 30% dos valores das receitas informadas pelas administradoras de cartão foram inferiores aos declarados pelo autuado em seus documentos fiscais, o que torna a exigência fiscal improcedente em razão da inexistência de valores sem a correspondente emissão de documento fiscal, caracterizando presunção.

Diante do exposto, entendo pela improcedência da presente exigência, uma vez que não pode subsistir validamente a infração pretendida pela fiscalização.

O Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

É como Voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233099.1718/16-1**, lavrado contra **HOTÉIS OTHON S.A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR