

A. I. N° - 293259.0016/19-5
AUTUADO - CRAIG HARTMAN & CIA LTDA. - EPP
AUTUANTE - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS
ORIGEM - INFRAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/11/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0181-04/20-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTE INSCRITO. A Constituição Federal, na redação dada pela EC 87/2015, a partir de 01/01/16, estabeleceu a aplicação da alíquota interestadual nas operações interestaduais destinadas a contribuinte ou não do ICMS, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do autuado, por ser inscrito neste Estado. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/12/2019, refere-se à exigência de R\$133.651,48 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa (fls. 24 a 29 do PAF) inicialmente dizendo que a empresa autuada teve contra si lavrado o referido Auto de Infração sob a alegação de que teria deixado o estabelecimento destinatário de mercadoria, bem ou serviço para uso, consumo ou ativo permanente de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na hipótese do Inciso XV do art. 4º da Lei 7.094/96, no período de 31 de Junho de dois mil e dezesseis a 31 de dezembro de dois mil e dezoito, que não atende às condições previstas no Inciso I do §4º do art. 2º; Inciso XV do art. 4º; e item 1 da alínea do Inciso I e item 1 da alínea C do Inciso II, ambos do art. 13 da Lei 7.094/96 do Estado da Bahia e da EC 87/2015, e em razão disto estaria a empresa sujeita à penalidade prevista na Alínea F do Inciso II do art. 42 da Lei nº 7.094/96.

Em razão disto afirma que não restou opção senão apresentar a presente impugnação, a fim de anular o presente lançamento.

Em seguida fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa, e esclarece que a recorrente, a despeito de manter inscrição regular, é contribuinte do ICMS.

Lembra que se entende-se contribuinte quem “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” do imposto (CTN, art. 121, parágrafo único, I), e transcreve ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (ICMS, 2000, pg. 37), para concluir que o contribuinte do ICMS é quem pratica, com habitualidade, objetivando lucro, operações de circulação de mercadorias.

Afirma que hotéis, em princípio, não são contribuintes do ICMS, posto que não são voltados à prática de operações relativas à circulação de mercadorias. Pelo contrário, sua atividade preponderante é a prestação de serviços de hotelaria que está sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal.

Alerta que a tributação pelo ICMS de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios agride a repartição de competências prevista na Constituição da República. Estão sujeitos ao ISS os prestadores dos serviços constantes da lista da Lei Complementar nº 116 de 2003, estando indicados no item 9.01, cujo teor transcreve.

Conclui que a regra, portanto, para os serviços constantes da lista, é a incidência exclusiva do ISS: qualquer mercadoria fornecida juntamente com o serviço deve integrar a base de cálculo do imposto sobre serviços.

Destaca que o serviço de hospedagem provido pelo recorrente prevê que, além da acomodação, é oferecido café da manhã incluso. Portanto, entende não haver fato gerador de ICMS conforme comprova as Notas Fiscais de nºs 60.908, 63.470, 6.433, 67.152, 72.233, 75.566, 79.142, 82.393, 84.418, 87.482, 89.662, 93.045, 96.720, 99.197, 105.029, 107.977, 111.972, 113.894, 119.888, 124.913 e 128.457, referentes a café em pó, pois tal mercadoria é servida no café da manhã, que integra o serviço de hospedagem oferecido pela recorrente, sob o qual incide ISS, devidamente recolhido em favor da fazenda municipal.

Destaca que não há incidência de ICMS em razão de não haver circulação onerosa dos alimentos, mas sim apenas o seu consumo, por seus clientes, já previsto no serviço de hospedagem.

Mesmo as mercadorias utilizadas na prestação do serviço (sabonete, papel higiênico, roupa de cama etc.) não autorizam a exigência do imposto estadual, conforme determina o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68 (ainda em vigor no que se refere a normas gerais aplicáveis ao ISS). A Lista de Serviços menciona expressamente “o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária”.

Esclarece que há flagrante irregularidade na autuação com base nas notas fiscais de aquisição de produtos para higiene pessoal ficando à disposição dos hóspedes nos apartamentos para uso pessoal, quando, em verdade, tais produtos não são considerados materiais de uso ou consumo, conforme se extrai do:

“Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

(...)

Parágrafo único. Não são considerados materiais de uso ou consumo as mercadorias ou materiais adquiridos por prestador de serviços para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza (Anexo I).”

Portanto, a alimentação fornecida, SOMENTE quando não incluída na diária, estaria sujeita à incidência do ICMS. No caso em tela, os produtos adquiridos para o preparo do café da manhã, não estão sujeitos uma vez que estes integram o serviço prestado pela empresa e que já sofre a tributação apropriada pelo fato gerador que no qual se enquadra.

Para corroborar as suas alegações transcreve entendimento jurisprudencial e reafirma que a Impugnante não pode ser enquadrada como contribuinte de ICMS, e com base no art. 155, VIII, b, diz que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença de alíquota do Estado destinatário deve ser atribuída ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Assevera que nos termos da Constituição Federal/1988, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII, estão sujeitas à incidência do ICMS, em relação ao diferencial de alíquotas, as operações interestaduais realizadas entre contribuintes do imposto, nas quais a mercadoria vendida destine-se ao Ativo Imobilizado do destinatário ou ao seu uso e consumo (o mesmo ordenamento vale para a prestação de serviços de transportes quando não vinculada à operação posterior tributada pelo ICMS). Todavia, não são considerados materiais de uso ou consumo as mercadorias ou materiais adquiridos por prestador de serviços para emprego ou aplicação na prestação de serviço de qualquer natureza, pois os bens adquiridos por meio das notas fiscais auditadas por este órgão integram a própria atividade hoteleira.

Faz uma análise sobre a natureza jurídica da atividade de hospedagem para fins de incidência de ISS, e da dispensa de pagamento de diferença de alíquotas de ICMS internas e interestaduais, e mais uma vez, ressalta que a incidência do ISS sobre o serviço de hotelaria encontra-se previsto

no subitem 9.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que expressamente inclui a hospedagem como serviço a ser tributado pelo imposto municipal.

Informa que no Brasil, esta espécie de contrato é inominado por não existir norma específica tratando dele. O contrato de hospedagem é aquele em que uma pessoa se compromete a fornecer alojamento e, em certos casos, comida a outrem, mediante pagamento, além de outros serviços inerentes a essas atividades. Entretanto, a hospedagem é contrato complexo, pois envolve a locação de espaço em bens imóveis, a prestação de serviços por parte do hoteleiro, que fornece alimentação (café da manhã, almoço e jantar, quando há contratação nesse sentido) e o uso de móveis e eletrodomésticos (cama, mesa, armários, secadores), além de depósito necessário quanto à bagagem do hóspede (art. 776, do CC).

Arremata que os serviços de hotelaria e congêneres não configuram simples cessão de uso ou locação. Ao contrário, configuram verdadeira execução de uma obrigação de fazer. Trata-se de uma atividade complexa que inclui manutenção, limpeza, higiene e arrumação do espaço locado e, às vezes ainda, diversão, comunicação e alimentação do hóspede.

Deste modo, resta injustificável e incabível a cobrança das diferenças de alíquotas haja visto que a aquisição dos itens das notas fiscais auditadas em sede fiscalizatória atende precipuamente a atividade principal da empresa – não se destinam a venda para terceiros. São disponibilizadas para uso dos hóspedes, durante sua estadia, e só adquiridos para tal propósito. Enxovais de roupas de cama, colchões, toucas de banho, cintas de papel que identificam assentos sanitários já higienizados. Papel Higiênico, sacos de lixo para banheiro das suítes. Todos itens que foram adquiridos para a atividade de hospedagem, e não pela atividade de hospedagem.

Pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração em combate, com supedâneo no artigo 151, III do CTN do crédito tributário discutido no Auto de Infração em combate, com supedâneo no artigo 151, III do CTN.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) o recebimento da presente Impugnação, uma vez que tempestiva e pertinente;
- b) que seja cancelado o Auto de Infração, em razão da decadência, conforme artigos 150, § 4º e 156, VII do CTN;
- c) que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente Auto de Infração, conforme dispõe o artigo 151, III, do CTN;
- d) caso não seja pelo cancelamento do Auto de Infração, o entendimento da Autoridade administrativa, que este, então, seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo Lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

O autuante presta Informação Fiscal à fl. 37 a 38, onde inicialmente faz um resumo dos argumentos defensivos. Após informa que o Auto de Infração está fundamentado conforme o disposto nas alterações introduzidas pela EC 87/2015 incorporadas à Lei nº 7.014/19 do Estado da Bahia, através da Lei nº 13.373 de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015. A EC 87/2015 foi regulamentada através do Convênio – ICMS 93/2015.

Assevera que a EC 87/2015 alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizado em outro Estado. As regras da EC 87/2015 abrangem todas as operações e prestações destinadas a contribuintes e não contribuintes do ICMS.

Frisa que não lhe cabe analisar o motivo da autuada basear sua defesa em legislação anterior à vigência da EC 87/2015 e esclarece que as aquisições de mercadorias em operações interestaduais estão sujeitas ao ICMS devido por Diferencial de Alíquotas, independente de serem destinadas a prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza.

Diz ser improcedente a solicitação da autuada para cancelar o auto ou revisão dos valores lançados, pois as operações listadas no Auto de Infração são todas interestaduais, destinadas ao estabelecimento da autuada e sujeitas ao pagamento do Diferencial de Alíquotas, conforme estabelecido na EC 87/2015 e na Lei nº 7.014/96.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

Presente na Sessão Virtual de Julgamento, realizada nesta data, o patrono da empresa Drº Bruno Freire, OAB/BA 50.546, para efeito de sustentação oral.

VOTO

O presente Auto de Infração trata da falta de pagamento da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento.

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada, de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. A descrição dos fatos foi efetuada de maneira compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos, a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, não estando presentes no processo quaisquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Vejo que na finalização da peça defensiva, o sujeito passivo requereu a declaração de decadência de todos os fatos geradores com base no artigo 150 § 4º e 156 VII do CTN.

A ação fiscal que resultou no presente lançamento, teve a lavratura do Auto de Infração ocorrido em 12 de dezembro de 2019, com ciência ao contribuinte em 19 de dezembro de 2019.

De início, destaco que o entendimento atual deste CONSEF, baseado no *Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 emitido pela PGE/PROFIS*, é de que a disposição do artigo 150 § 4º do CTN, alcança as situações nas quais o contribuinte declarou e pagou integralmente ou parcialmente o valor do imposto, antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de recolher tributo, e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência é aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2017, com termo final em 31/12/2021, e o lançamento ocorreu em 19/12/2019, data em que o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário.

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

No mérito, o autuado alegou que a sua atividade é a de serviços de hotelaria e congêneres, portanto, não está sujeita à tributação de ICMS, mas ao ISSQN.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), incide sobre os serviços relacionados na *Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003*. Na prestação desses serviços, não haverá a incidência do ICMS sobre as mercadorias aplicadas, exceto se a incidência desse imposto estiver excepcionada na referida lista.

No caso presente, de acordo com informações do autuado e não contestadas pelo autuante, a atividade exercida pelo defendanté é a de hotelaria, e que as mercadorias adquiridas através das notas fiscais, objeto da autuação, foram aplicadas no fornecimento de refeições, estas incluídas nas diárias. Neste caso, o serviço prestado está previsto no item 9.01 da *Lista de Serviços da referida Lei*:

“9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hóteis, hóteis residência, residence-service, 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).”

Portanto, de fato a atividade da empresa se enquadra como prestadora de serviços, assim, inexistem dúvidas de que as aquisições objeto do presente lançamento, referem-se a materiais utilizados na atividade fim do contribuinte, como alegado pelo sujeito passivo.

Tais operações, até 31/12/2015, realmente eram isentas do pagamento do imposto, objeto do presente Auto de Infração, por se tratar de aquisições de insumos por prestador de serviços, aplicados na *prestação de serviços de qualquer natureza*, conforme o disposto no §1º I inciso XVI do art. art. 3º do RICMS/16, a seguir transcrito:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

XVI - demais situações em que não se configure o fato gerador do imposto.

§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;”

Ocorre que tal dispositivo foi revogado em razão da alteração na Constituição Federal, promovida pela Emenda Constitucional nº 87/15, efeitos a partir de 01/01/16, que estabeleceu a aplicação da alíquota interestadual nas operações interestaduais destinadas a contribuinte ou não do ICMS, e a responsabilidade pelo recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo do destinatário, quando este fosse contribuinte do imposto, e do remetente, quando o destinatário não fosse contribuinte do imposto.

Em decorrência, o ICMS deve ser pago pelo destinatário, no caso o autuado, por ser contribuinte do ICMS, conforme prescreve o art. 155 § 2º inc. VIII alínea “b” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015, aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo o imposto correspondente o DIFAL (Diferencial entre as Alíquotas), ao Estado onde está localizado o consumidor final.

No caso concreto, o ICMS DIFAL é devido ao Estado da Bahia, e deveria o autuado, por ser inscrito no Cadastro do ICMS baiano, ter efetuado o pagamento do imposto o que não ocorreu.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No que diz respeito ao pedido formulado pelo sujeito passivo, referente ao reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, esclareço que o processo já se encontra nesta condição, assim permanecendo até o julgamento definitivo neste Conselho.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293259.0016/19-5, lavrado contra **CRAIG HARTMAN & CIA LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$133.651,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR