

N.F. Nº - 269362.0006/20-9
NOTIFICADO - SUNSHINE PRAIA HOTEL LTDA
NOTIFICANTE - EDUARDO LIVIO VALARETTO
ORIGEM - INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.07.2021

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0185-06/21NF-VD

EMENTA: ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS. A Notificada consegue elidir parcialmente a infração comprovando que a maior parte das mercadorias adquiridas foram destinadas exclusivamente ao fornecimento de café da manhã através de sua escrita fiscal, onde utiliza CFOP 2128 – “Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN, que é o fornecimento do café da manhã, diferenciando das mercadorias para comercialização utilizadas no preparo de refeições que são cobrados dos hóspedes (CFOP 2102 – “Compra para comercialização”). Infração parcialmente subsistente. Instância única. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em 25/03/2020 exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$2.331,12 mais multa de 60%, equivalente a R\$1.398,69 e acréscimo moratório no valor de R\$496,97 perfazendo um total de R\$4.226,78 em decorrência do cometimento de uma única infração cujo o período apuratório se fez entre os meses dos anos de 2016, 2017 e 2018:

Infração 01 – 07.15.04– Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Enquadramento Legal: Artigo 12º-A da Lei nº 7.014/96. Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante, manifestando impugnação apensada aos autos (fls. 23 a 27), e documentação comprobatória às folhas 29 a 40, protocolizada na CORAP SUL/PA SAC P.SEGURO na data de 19/10/2020 (fl. 22).

Em seu arrazoado a Notificada informa que o Notificante alega que a empresa “deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação”, sendo os valores cobrado pelo fiscal os seguintes:

Acrescenta que o Notificante em suas alegações finais aduz que “É impossível apurar o destino das mercadorias adquiridas: se foram destinadas exclusivamente ao fornecimento de café da manhã (considerados como fornecimento de serviço inerente a atividade hoteleira), ou ao fornecimento de alimentação na atividade de restaurante sujeitas ao ICMS”. E, ainda que “Os produtos alimentícios adquiridos em outras unidades da federação foram considerados como sendo destinados a confecção de mercadorias para comercialização (fornecimento de refeições não inclusas nas diárias). Ao adotar esse procedimento, o levantamento do crédito tributário torna-se menos gravoso ao contribuinte, na medida que se não forem considerados para comercialização deverão ser considerados destinados para uso e consumo, com cálculo de diferença de alíquotas mais oneroso que o da antecipação parcial. ”

Assinala nas “RAZÕES PARA IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA NOTIFICAÇÃO FISCAL” que é possível sim, apurar o destino das mercadorias adquiridas, uma vez que, em sua escrita fiscal, ela se utiliza

dos CFOPs correspondentes às aquisições de mercadorias para aplicação na prestação de serviço, que é o fornecimento do café da manhã, bem como às mercadorias utilizadas no preparo de refeições que são cobrados dos hóspedes. São eles:

CFOP 2128 – “Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN” e

CFOP 2102 – “Compra para comercialização”

Informa que ciente desta necessidade de distinção em sua escrita fiscal da destinação das mercadorias adquiridas, a empresa sempre classificou corretamente estes lançamentos.

Pontua que além disso, é incontestável que a simples descrição da mercadoria adquirida já indica claramente se ela será utilizada no fornecimento do café da manhã ou no preparo de outras refeições, a exemplo de pães, margarina, queijo, bebida láctea e outros itens que podem ser observados no relatório denominado “Auditoria da antecipação parcial – Exercícios de 2016 a 2018” anexado pelo fiscal à Notificação e que também anexamos a esta, onde qualquer pessoa saberia dizer que tais itens são consumidos no café da manhã.

Discorre que, por exemplo, neste relatório (competência 01/2016), que o fiscal reproduziu uma coluna com o CFOP que a empresa utilizou em seu lançamento fiscal e que foi exatamente aquele que distingue que as mercadorias serão utilizadas na prestação de serviço sujeito ao ISSQN, que é o CFOP 2128, sendo que o mesmo pode ser observado nos demais meses:

NumDoc	Dta	ChvNfe	CNPJ	UF	CFOP	DescrItem	VlItem	VIDesc	VIBlclms	Interes.	Inte	Ant. Parcial
540692	11/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	BEBIDA LACTEA	84,00	0,00	84,00	12	17	4,20
540692	11/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	QUEIJO MUSSARELA	287,59	0,00	287,59	12	17	14,38
545097	25/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	BEBIDA LACTEA	126,00	0,00	126,00	12	17	6,30
545097	25/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	QUEIJO MUSSARELA	290,98	0,00	290,98	12	17	14,55
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	FARINHA DE ROSCA	118,20	0,00	118,20	12	17	5,91
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO DE FORMA	230,00	0,00	230,00	12	17	11,50
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO DE FORMA INTEGRAL	240,00	0,00	240,00	12	17	12,00
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO DE HAMBURGER	277,50	0,00	277,50	12	17	13,88
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO MINI DIVERSOS	919,60	0,00	919,60	12	17	45,98
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO MINI DIVERSOS	316,80	0,00	316,80	12	17	15,84
67	30/01/2016	'0'	20.608.757/0001-70	GO	1128	PAO MINI DIVERSOS	41,00	0,00	41,00	12	17	2,05
514666	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	COCO RALADO	53,10	0,00	53,10	12	17	2,66
514666	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	COGUMELOS	89,00	0,00	89,00	12	17	4,45
514666	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	FERMENTO BIOLOGICO UMIDO	26,10	0,00	26,10	12	17	1,31
514666	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	GERGELIM BRANCO	34,00	0,00	34,00	12	17	1,70
514666	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	MOSTARDA 4KG	13,50	0,00	13,50	12	17	0,68
514681	30/01/2016	07550010	02.691.482/0001-07	ES	2128	MARGARINA 15 KG	123,80	0,00	123,80	12	17	6,19
545677	31/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	BEBIDA LACTEA	42,00	0,00	42,00	12	17	2,10
545677	31/01/2016	99550010	27.996.594/0001-99	ES	2128	QUEIJO MUSSARELA	284,05	0,00	284,05	12	17	14,20
											Total Jan	179,86
											Recolhi	96,62
											Dif. a rec	83,24

Explica que se o Notificante fosse aplicar a cobrança do ICMS DIFAL sobre tais itens, conforme alegado por ele logo acima, tal cobrança também seria indevida, uma vez que a Lei nº 7.014/96, art. 3º, inciso XIV, diz que:

“Art. 3º O imposto não incide (grifo nosso) sobre:

(...)

XIV - saídas ou fornecimentos decorrentes de operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação (grifo nosso), pelo próprio autor da saída ou do fornecimento, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses de incidência do ICMS previstas em lei complementar;

Sublinha que por sua vez, a Lei Complementar 116/2003, que trata da regulamentação do ISS em âmbito nacional, traz a seguinte informação no item 9.01 da lista de serviço anexa à mesma, onde o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços – ISS, e não pode sofrer incidência do ICMS em hipótese alguma:

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis 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 (grifo nosso), fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

Suscita que aliado a isso, o texto do artigo 4º, inciso XV, combinado com o artigo 17, XI e § 6º, da mesma Lei 7.014/96, que disciplina qual o fato gerador e forma de cálculo do ICMS DIFAL (diferencial de alíquotas), revelando que as mercadorias aplicadas como insumos na prestação de serviço serão utilizadas e consumidas EXCLUSIVAMENTE pelos hóspedes, e não pelo próprio hotel, não há porque considerar que a aquisição de tais mercadorias em operação interestadual se enquadrem no fato gerador do ICMS DIFAL, pois o inciso XV acima revela que a ocorrência se dá no uso/consumo PRÓPRIO do contribuinte do imposto, sendo que não é isto que acontece.

Ressalta que que nosso hotel, não diferente dos demais, inclui o café da manhã na diária do hóspede e que, por isso, os produtos com essa destinação, quando adquiridos de outra Unidade da Federação não podem estar sujeitos a qualquer cobrança de ICMS, antecipada ou não, seja Antecipação Parcial, Substituição Tributária ou Diferencial de Alíquotas; caso contrário, haverá caracterização de bitributação e acarretará em prejuízos para a empresa.

Finaliza, diante de todo o acima exposto, requer que a Notificação Fiscal seja considerada TOTALMENTE IMPROCEDENTE, não restando, assim, nenhum valor a ser recolhido pela empresa.

O Notificante, em sua Informação Fiscal (fls. 39 e 40), pronuncia fazendo uma síntese da impugnação e a contesta recorrendo que causa surpresa a defesa da Notificada já que foi disponibilizado o prazo de 20 dias para, antes da lavratura da Notificação Fiscal, apontar os erros dos demonstrativos utilizados conforme cópia da cientificação para “Análise dos demonstrativos antes da Lavratura do Auto de Infração” anexa a esse processo e datada de 05/03/2020 (notificação fiscal datada de 25/03/2020) neste sentido não estar-se-iam agora discutindo administrativamente um problema que facilmente poderia ter-se evitado.

Assinala que externalizou a dúvida na hora de classificar os itens destinados ao café da manhã no próprio termo de fiscalização (fl. 06), mas preferiu optar pela prudência e classificar as mercadorias que poderiam ser objeto de questionamento como sendo destinadas à comercialização, sendo que tal procedimento seria menos oneroso à Notificada visto que a nova sistemática pra o cálculo do DIFAL imposta a partir de 22/12/2017 torna o DIFAL mais oneroso frente à antecipação parcial.

Ressalta que a nova sistemática de cobrança da DIFAL imposta pela alteração dos incisos VII e VIII do art. 150 da Constituição Federal (EC. 87/2005) impõe a cobrança de DIFAL ou Antecipação Parcial para quaisquer mercadorias adquiridas em outras unidades da federação.

Pondera que acatando a classificação determinada pela Notificada dividiu a planilha apresentada em duas, a primeira com os itens que não foram escriturados com os CFOPs de nºs. 2128 e 1128 (cobrança de antecipação parcial) e a segunda com os CFOPs de nºs. 2128 e 1128 para a cobrança do DIFAL.

Pontua que as Notas Fiscais da segunda planilha (DIFAL) em nada interferem na cobrança da Notificação Fiscal de nº 2693620002/20-3, lavrada contra a mesma empresa (cobrança de DIFAL) de no mesmo período – as notas fiscais são outras. Os pagamentos efetuados a título de DIFAL foram considerados na contestação de ambas notificações.

Remata que acatando as informações sobre a destinação das mercadorias sugeridas pela Notificada, o débito histórico inicial de R\$4.226,78 (quatro mil, duzentos e vinte e seis reais e setenta e oito centavos) passa a ser dividido em um débito de R\$131,35 (cento e trinta e um reais e trinta e cinco centavos relativo à Antecipação Parcial e de R\$2.594,00 (dois mil quinhentos e noventa e quatro reais) relativo a DIFAL, totalizando R\$2.725,35 (dois mil setecentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos).

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em 25/03/2020 exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$2.331,12 mais multa de 60%, equivalente a R\$1.398,69 e acréscimo moratório no valor de R\$496,97 perfazendo um total de R\$4.226,78 em decorrência do cometimento de uma única infração (07.15.04) de deixar de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, cujo o período apuratório se fez entre os meses dos anos de 2016, 2017 e 2018.

O enquadramento legal utilizado baseou-se no artigo 12º-A da Lei nº 7.014/96 e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade da Notificação Fiscal.

A Notificada, de modo sintetizado, no mérito alega que adverso ao alegado pelo Notificante de ser impossível apurar o destino das mercadorias, se estas foram destinadas exclusivamente ao fornecimento de café da manhã (considerados como fornecimento de serviço inerente a atividade hoteleira), ou ao fornecimento de alimentação na atividade de restaurante sujeitas ao ICMS”, assegura que é possível uma vez que em sua escrita fiscal, ela se utiliza dos CFOPs correspondentes às aquisições de mercadorias para aplicação na prestação de serviço (CFOP 2128 – “Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN), que é o fornecimento do café da manhã, bem como às mercadorias utilizadas no preparo de refeições que são cobrados dos hóspedes (CFOP 2102 – “Compra para comercialização”).

Ressalta que inclui o café da manhã na diária do hóspede e que, por isso, os produtos com essa destinação, quando adquiridos de outra Unidade da Federação não podem estar sujeitos a qualquer cobrança de ICMS, antecipada ou não, seja Antecipação Parcial, Substituição Tributária ou Diferencial de Alíquotas, alegando para isso o contido na Lei Complementar 116/2003, no item 9.01 onde o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços – ISS, e não pode sofrer incidência do ICMS em hipótese alguma, finalizando requerendo que a Notificação Fiscal seja considerada TOTALMENTE IMPROCEDENTE.

O Notificante, em sua Informação Fiscal pronunciou que foi disponibilizado prazo, antes da lavratura da Notificação Fiscal, para a Notificada apontar os erros dos demonstrativos, onde informou que externalizou a dúvida na hora de classificar os itens destinados ao café da manhã, não havendo resposta da Notificada preferiu optar pela prudência e classificar as mercadorias que poderiam ser objeto de questionamento como sendo destinadas à comercialização, alegando que que tal procedimento seria menos oneroso à Notificada visto que a nova sistemática pra o cálculo do DIFAL imposta a partir de 22/12/2017 torna o DIFAL mais oneroso frente à antecipação parcial.

Pondera que acatando a classificação determinada pela Notificada dividiu a planilha apresentada em duas, a primeira com os itens que não foram escriturados com os CFOPs de nºs 2128 e 1128 (cobrança de antecipação parcial) e a segunda com os CFOPs de nºs 2128 e 1128 para a cobrança do DIFAL, sendo que o débito histórico inicial de R\$4.226,78 (quatro mil, duzentos e vinte e seis reais e setenta e oito centavos) passa a ser dividido em um débito de R\$131,35 (cento e trinta e um reais e trinta e cinco centavos relativo à Antecipação Parcial e de R\$2.594,00 (dois mil quinhentos e noventa e quatro reais) relativo a DIFAL, totalizando R\$2.725,35 (dois mil setecentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos).

Verifico que a lide inicial estabeleceu-se em relação à Notificada ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial das mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação e desencadeou-se na aferição se tais compras foram efetuadas para comercialização ou para utilização na prestação de serviços sujeita ao ISSQN.

Conforme previsão na Carta Magna de 1988, os Municípios têm competência para instituir o Imposto Sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de incidência do ICMS, definidos na Lei Complementar nº 116/03. E tem como fato gerador a prestação de serviços que constam da lista anexa à aludida lei.

A Lei 87/96, Lei Kandir, no entanto, disciplina a incidência do Imposto sobre Mercadorias e Serviços, que deve ser instituído pelos Estados, e tem por fato gerador a circulação de mercadorias e serviços, conforme se vê:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; ” (grifo meu) ”

Entretanto, a incidência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas de que trata o artigo acima, não ocorre sobre os mesmos alimentos e bebidas oferecidos durante a refeição incluída no pacote da diária contrata pelo hóspede, pois não há fato gerador do ICMS nesta situação específica. A Lei 116/03, que regula a incidência do Imposto Sobre Serviços, traz, de forma clara, essa previsão no subitem 9.01 da lista de serviços, conforme se pode constatar do texto normativo abaixo:

“9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis 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).” (grifo meu)

Ou seja, para que o ISS venha a incidir, além da exclusão da incidência do ICMS, será necessário que o serviço esteja efetivamente previsto na Lei Complementar específica do ISS. Nesta seara, ressalta-se que os alimentos e bebidas narrados no art. 2º, inciso I, da Lei Kandir, incidirão o ICMS, normalmente, mas, apenas para aqueles casos em que o hóspede pede um café da manhã, ou quaisquer outras refeições de forma específica e individualizada, isto é, não se submetendo aos produtos expostos, oferecidos coletivamente.

Do deslindado, verifiquei na nova planilha acostado aos autos à folha 42 (Auditoria Antecipação Parcial) pelo Notificante, que este, de forma prudente, extraiu de suas planilhas originais às folhas 09 a 15, que serviram de embasamento para a lavratura, as mercadorias adquiridas pela Notificada e registradas em sua escrituração com o CFOP 2128 - “Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN”.

Assim sendo, em consonância com a infração, seu enquadramento legal e multa tipificada na lavratura da presente notificação acolho o novo demonstrativo de “Auditoria Antecipação Parcial” efetuado pelo Notificante em que o débito histórico inicial de R\$4.226,78 (quatro mil duzentos e vinte e seis reais e setenta e oito centavos) diminui-se em um débito de R\$131,35 (cento e trinta e um reais e trinta e cinco centavos relativo à Antecipação Parcial.

OCORRENCIAS	DT VENC	DÉBITO (R\$)
31/01/2017	09/02/2017	55,69
31/03/2017	09/04/2017	12,39
31/10/2017	09/11/2017	1,11
30/11/2017	09/12/2017	13,32
31/01/2018	09/02/2018	12,3
31/03/2018	09/04/2018	36,54
TOTAL		131,35

Ressalva-se que em relação às Notas Fiscais relativas ao DIFAL a recolher, totalizando R\$2.725,35, no levantamento realizado pelo Notificante, recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal da Notificada que verifique a pertinência e a possibilidade da lavratura de outra Notificação Fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, a Notificação Fiscal nº **269362.0006/20-9**, lavrada contra **SUNSHINE PRAIA HOTEL LTDA.**, devendo ser intimado o notificado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$131,35**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2021

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR