

**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **058/2022**

Sessão: 11ª Sessão Ordinária de 27 de maio de 2022

Processo Nº: 1/5990/2018

Auto de Infração Nº: 1/201814066-4

Recorrente: RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A

CGF: 06.478.758-3

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO POR DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (EC 87/15).**

1. Falta de recolhimento de ICMS Diferencial de alíquotas (EC 87/15). 2. Retenção do imposto realizada pelo remetente. 3. Dispositivos infringidos: arts. 25-A, 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97. 4. Penalidade nos termos do art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96. 5. Recurso ordinário conhecido e não provido. 6. Auto de infração **procedente** por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator e em conformidade ao parecer da Assessoria Processual Tributária, acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras-chave:** ICMS. Falta de recolhimento de imposto, retido pelo remetente. Diferencial de alíquotas. Procedente.

**RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO AO DIFERENCIAL ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL, CUJO IMPOSTO FOI RETIDO PELO REMETENTE COM BASE NA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015.

O contribuinte emitiu NF-e com destaque da partilha da EC 87/15, no entanto não recolheu os valores devidos nos meses de referência de 09/2017, 11/2017, 06/2018, 07/2018. Motivo do presente AI.

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 321.371,92 (trezentos e vinte e um mil, trezentos e setenta e um reais e noventa e dois centavos) e multa de R\$ 321.371,92 (trezentos e vinte e um mil, trezentos e setenta e um reais e noventa e dois centavos). Período da infração: 09/2017; 11/2017; 06/2018 a 07/2018. Dispositivos infringidos: arts. 25-A, 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/03.

Nas informações complementares, a autoridade fiscal expõe que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2018.09755 e ao Termo de Início de Fiscalização nº 2018.1113, foi realizada auditoria fiscal restrita na empresa qualificada, referente ao período de 01/01/2016 a 31/07/2018, havendo observado que:

I) o contribuinte emitiu notas fiscais eletrônicas com destaque da partilha do ICMS EC 87/15, não tendo recolhido os valores devidos nos meses de referência de 09/2017, 11/2017, 06/2018 e 07/2018.

II) a infração constatada e apurada consiste na falta do recolhimento do imposto relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual, cujo imposto foi retido pelo remetente com base na Emenda Constitucional nº 87/2015, com penalidade aplicada estabelecida na alínea “c” do Inciso I do artigo 123 da Lei nº 12.670/1996, e arts. 73 e 74 do Decreto no 24.569/1997.

O contribuinte autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, aduzindo, em síntese, a inconstitucionalidade da exigência prevista pela EC 87/2015, visto que deveria ter sido realizada através de lei complementar, e o caráter confiscatório da multa aplicada, em ofensa ao princípio da capacidade econômica do contribuinte.

O julgamento de primeira instância decidiu pela procedência da autuação fiscal, sendo observado que Impugnante fez a retenção, porém deixou de recolher o diferencial de alíquotas (DIFAL) devido nas operações de remessas de mercadorias para destinatários consumidores finais não contribuintes do imposto.

O contribuinte interpôs recurso ordinário, pelo qual, basicamente reitera os termos expendidos na impugnação, e sustenta, preliminarmente, a suspensão do curso do processo administrativo fiscal em razão do processamento de sua recuperação judicial (Processo nº 1070860-05.2020.8.26.0100 – Comarca de São Paulo), e quanto ao mérito, a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL sem previsão em lei complementar, e a redução da penalidade imposta, considerando seu caráter confiscatório.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência da autuação fiscal, confirmando a decisão exarada em primeira instância.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação alusiva à falta de recolhimento de ICMS DIFAL incidente sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final, nos termos da EC 87/2015, referente a documentos fiscais, objeto de levantamento fiscal, que tiveram o ICMS retido, mas não recolhido, restando constatado, pelo trabalho de auditoria realizado, o não recolhimento de ICMS no valor de R\$ 321.371,92 (trezentos e vinte um mil, trezentos e setenta e um reais e noventa e dois centavos).

Contudo, inicialmente passemos ao exame da questão preliminar suscitada pelo contribuinte em sede de recurso ordinário, alusiva à suspensão do curso da presente lide administrativa em razão do processamento de sua recuperação judicial (Processo nº 1070860-05.2020.8.26.0100 – Comarca de São Paulo). Neste sentido, descabe a presente arguição, tendo em vista que a Lei nº 11.101/05, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, não traz proibição sobre a faculdade conferida à administração tributária no tocante à constituição do crédito tributário, sob qualquer modalidade, inclusive aquele decorrente da lavratura de auto de infração, inexistindo na referida lei previsão específica sobre a suspensão do curso do processo administrativo em caso de sentença declaratória de recuperação judicial, extrajudicial ou falência de empresa. Ademais, a única hipótese suspensiva do processo administrativo-tributário é a prevista no art. 86 da Lei nº 15.614/14, ao dispor que “suspende-se o processo administrativo-tributário pela morte ou perda da capacidade processual do impugnante, requerente no Procedimento Especial de Restituição, do recorrente ou do seu representante legal, promovendo-se a imediata intimação do sucessor para integrar o processo.” Deste modo, resta inacolhida a pretensão da autuada no que concerne à suspensão do processo administrativo.

Quanto à inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, cabe asseverar que a matéria encontra-se disposta no art. 155, § 2º, VII, “VIII”, 'b', da CF/88, tendo sido regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. No âmbito da legislação estadual, os procedimentos dessa sistemática estão definidos no art. 25-A do Decreto nº 24.569/97.

Nesse sentido, as alíquotas interestaduais passaram a ser aplicadas também quando as operações se destinem a consumidores finais: antes da EC nº 87/15, essa repartição do ICMS entre estado de origem e de destino da mercadoria, somente era aplicada se o destinatário fosse contribuinte do imposto.

Destaque-se a configuração da cobrança do ICMS DIFAL resta evidenciada no texto constitucional, e que a Convênio ICMS nº 93/2015 não desvirtua a sistemática de tributação inaugurada a partir da EC 87/2015 e do Convênio ICMS nº 93/15, apenas disciplina procedimentos que operacionalizam a sua cobrança.

Por oportuno, o STF declarou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar a sistemática, por ocasião do julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, tendo os ministros do Pretório Excelso decidido que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022, ou seja, não afetando o cerne o presente processo administrativo tributário.

De fato, quanto ao mérito, o contribuinte limitou-se a arguir a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL (EC 87/15) e da penalidade aplicada, sem haver adentrado na questão central da lide, alusiva à falta de recolhimento de imposto. Neste azo, constatou-se que o contribuinte fez a retenção, mas não efetuou o devido recolhimento, tornando-se incontestes a infração praticada.

As planilhas contendo dados descritivos das operações objeto do lançamento encontram-se nos autos (CD - fls. 07) e atestam a plausibilidade da autuação fiscal.

Deste modo, considerando que a recorrente deixou de recolher o diferencial de alíquotas (DIFAL) devido nos operações de remessas de mercadorias para destinatários consumidores finais não contribuintes do imposto, já retido, infere-se que o feito deve ser acolhido *in totum*, devendo a empresa ser submetida à penalidade inserta no art. 123, I, 'c' da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

No tocante à inconstitucionalidade da multa com efeito confiscatório, em ofensa à garantia constitucional da não-confiscatoriedade, depreende-se que a alegação de inconstitucionalidade da penalidade, por possuir efeito confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão. Deste modo, cabe ressaltar que não compete ao CONAT afastar a aplicação de penalidade, sob o fundamento de inconstitucionalidade, restando plenamente argúveis e válidos seus preceitos. Assim, nos termos do art. 48 da Lei nº 15.614/14, não se inclui



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em ADI, ADC ou Súmula vinculante. No mesmo sentido, colaciona-se a Súmula nº 11 do CONAT: “é vedado aos órgãos de julgamento do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT afastar ou reduzir multa sugerida em auto de infração sob o fundamento de apresentar natureza confiscatória por implicar indevido controle de constitucionalidade da lei nº 12.670/96”. Portanto, a inconstitucionalidade suscitada não pode ser apreciada no âmbito deste órgão julgador.

Assim considerado, depreende-se dos autos a materialização da falta de recolhimento do imposto, levada a efeito pela recorrente, imputada na presente acusação fiscal, não trazendo a autuada contraprovas aptas e suficientes a desconstituir a presente autuação, tendo como dispositivos infringidos os arts. 73, 74, 568 e 569 do Decreto nº 24.569/97 e penalidade nos termos do art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, por ser a penalidade típica e aplicável à época dos fatos geradores.

De fato, infere-se que o contribuinte não anexou aos autos elementos probatórios suficientes a desconstituir a acusação fiscal, ou seja, não colacionou documentos que comprovem a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, agindo em desacordo com a distribuição do ônus da prova que lhe compete, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, nos termos do art. 117, da Lei nº 15.614/14, *in verbis*:

**Art. 373. O ônus da prova incumbe:**

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

**II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.**

-----

**Art. 117. Aplicam-se, supletivamente aos processos administrativo-tributários as normas do Código de Processo Civil**, excetuando-se as modalidades recursais neste previstas e as regras que lhe são pertinentes. (grifos nossos).

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento, no sentido de confirmar a decisão proferida em primeira instância, pela



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

**procedência** do auto de infração, em vista da ocorrência da infração à legislação tributária e pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, 'c', da Lei nº 12.670/96, nos termos deste voto, e em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária.

É como voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	R\$ 321.371,92
MULTA	R\$ 321.371,92
TOTAL	R\$ 642.743,84

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, preliminarmente, afastar por unanimidade de votos, os argumentos trazidos pela recorrente. No mérito resolve, de forma unânime, negar provimento, para confirmar a decisão prolatada em instância singular, para julgar PROCEDENTE a acusação fiscal, aplicando a penalidade inserta no art. 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12.670/96, em conformidade com teor do parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 27 de maio de 2022.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator

**Matteus Viana Neto**  
Procurador do Estado  
Ciente: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_