

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**Conselho de Recursos Tributários**

**RESOLUÇÃO nº 045/2023**

**03ª (terceira) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA EM 13/02/2023**

**PROCESSO Nº 1/2163/2016**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201604905**

**RECORRENTE: CONSORCIO CONSTRUCAP - FERREIRA GUEDES CGF 06.559.718-4**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES**

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. JULGADO **PROCEDENTE**.

**1. NULIDADE POR FALTA DE LAUDO PERICIAL QUE AFASTA A DUPLICIDADE DA AUTUAÇÃO:** AFASTADA PORQUE O REFERIDO LAUDO SE ENCONTRA ANEXADO AOS AUTOS ÀS FLS. 245/250; **2. NULIDADE POR DIVERGÊNCIA ENTRE O PERÍODO DO DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO E O QUE CONSTA NA LISTAGEM DO SITRAM:** AFASTADA PORQUE A MERA MENÇÃO AO MÊS DE MAIO DE 2013 NO DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO APRESENTA-SE COMO MERO ERRO FORMAL, AS PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS DEMONSTRAM SE TRATAR DO MÊS DE MAIO DE 2015; **3. NULIDADE POR FALTA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS:** AFASTADA PORQUE CONSTAM NOS AUTOS OS ELEMENTOS QUE INDICAM OS DOCUMENTOS FISCAIS E OS VALORES QUE ORIGINARAM O LANÇAMENTO; **4. IMPROCEDÊNCIA POR DUPLICIDADE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO COM OS AUTOS DE INFRAÇÃO Nº 2016.01069, 2016.01073 E 2016.01074 (QUITADOS):** AFASTADA POIS O LAUDO PERICIAL DEMONSTRA QUE OS CITADOS AUTOS SE REFEREM A PERÍODOS E/OU DOCUMENTOS FISCAIS DISTINTOS DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA JULGADO; **5. IMPROCEDÊNCIA PORQUE NÃO HAVIA, À ÉPOCA DOS FATOS, A OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFAL DECORRENTE DA EC 87/15, SENDO A AUTUADA CONTRIBUINTE DO ISS:** AFASTADA PORQUE A AUTUADA ESTAVA CADASTRADA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS E HAVIA REGULAMENTAÇÃO PRÓPRIA PARA AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL RECOLHER O ICMS DIFAL À ÉPOCA DOS FATOS, NÃO CABENDO AO CONAT AFASTAR A APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO VIGENTE SOB FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DE **PROCEDÊNCIA**, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, NO SENTIDO DE CONFIRMAR A DECISÃO CONDENATÓRIA EXARADA EM 1ª INSTÂNCIA. DECISÃO DE ACORDO COM MANIFESTAÇÃO ORAL DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **DISPOSITIVOS INFRINGIDOS:** ART. 4º, §2º DA LC 87/1996, ART. 3º, XIV, DA LEI Nº 12.670/96 C/C ART. 155, VII, VIII, DA CF/1988, ART. 589 E 725, DO DECRETO Nº 24.569/97. PENALIDADE DO ART. 123, I, 'D', DA LEI Nº 12.670/96, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 13.418/03.

**RELATÓRIO:**

O auto de infração relata a falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL) sobre os produtos constantes nas notas fiscais eletrônicas de entradas interestaduais no valor de R\$ 75.444,12, cujas operações foram realizadas durante os exercícios de 2014-2015.

## **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **Conselho de Recursos Tributários**

Cita como dispositivos infringidos: art. 73, 74, 589 a 593 do Decreto n.º 24.569/97, penalidade: art. 123, I. "d" da Lei n.º 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

De acordo com a Informação Complementar a empresa está cadastrada como regime outros e foi intimada a apresentar os comprovantes de pagamento ou complementação do ICMS Diferencial de Alíquota.

Relata que consulta ao Sistema de Trânsito de Mercadorias- SITRAM mostra a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas (ICMS – DIFAL) sobre os produtos constantes nas notas fiscais eletrônicas de entradas interestaduais, nos exercícios de 2011 a 2015. Anexo ao processo consta consultas realizadas ao sistema SITRAM.

O sujeito passivo apresentou defesa argumentando que o imposto reclamado na presente autuação foi exigido nos Autos de Infração n.º (s) 201601069, 201601073 e 201601074, requereu o cancelamento da cobrança pela extinção do crédito tributário pelo pagamento, argumentou ainda haver divergência dos períodos constantes no demonstrativo do crédito tributário (maio/2013) e na listagem do SITRAM (fevereiro/2014, maio/2015 e outubro de 2015) e a ausência de suporte documental para a acusação.

Em 1ª Instância, o processo foi convertido em perícia (fl. 179-181) para verificar o argumento de cobrança em duplicidade suscitado pela parte. De acordo com o laudo pericial (fls. 245- 250) não houve cobrança em duplicidade do ICMS Diferencial de Alíquota - DIFAL em nenhum dos autos de infração, destaca que o valor de R\$138,75 do Demonstrativo da Crédito Tributário (fl. 3) se refere ao período de 05/2015, e, não ao mês 05/2013 cujo valor devido de R\$ 2.818,53 foi objeto de outro Auto de Infração n.º 2016.01069.

A perícia elaborou planilha discriminando os débitos (n.º da nota fiscal, data da operação, valor da operação, valor do ICMS diferencial de alíquota) dos autos de infração n.º(s) 2016.01069, 2016.01073, 2016.01074 e 2016.04905, confrontando as informações para verificar se houve duplicidade quanto aos valores dos débitos, numeração das notas e data do fato gerador, ao que concluiu pela inexistência de duplicidade.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

A empresa apresentou manifestação ao laudo pericial, na qual contesta as conclusões feitas pela perita e renova o argumento de nulidade do lançamento às fls. 283.

A 1ª Instância julgou PROCEDENTE o Lançamento. De acordo com a julgadora singular o lançamento fiscal atende ao disposto no artigo 142 do CTN, porquanto, constatou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante devido a ser lançado no auto de infração e propôs a penalidade cabível. A julgadora singular citou o laudo pericial que atestou inexistir duplicidade entre os Autos de Infração de nº(s) 2016010691 201601073, 20161074 e 201604905, nem duplicidade quanto ao ICMS DIFAL sobre os produtos constantes nas NF-e, motivo pelo qual decidiu manter o valor lançado no presente auto de infração, entendendo ser devido o ICMS-DIFAL.

A empresa interpôs **Recurso Ordinário** com os seguintes argumentos:

1. Preliminarmente, requereu NULIDADE do auto de infração por:
  - 1.1. Divergência entre os períodos de apuração mencionados no demonstrativo do crédito tributário e aquele da listagem do SITRAM;
  - 1.2. Falta de documentos comprobatórios da infração, lançamento fiscal carece de prova segundo a autuada e, não atende aos requisitos do artigo 142 do CTN, pois não discriminou em planilha quais as notas fiscais compuseram o montante do diferencial de alíquotas;
  - 1.3. Ausência de juntada do 'laudo pericial' aos autos;
2. No mérito, requereu a improcedência da cobrança do diferencial de alíquotas, com base nos seguintes argumentos:
  - 2.1. Houve cobrança em duplicidade do diferencial de alíquota interestadual em relação aos mesmos fatos geradores indicados no auto de infração, com relação aos Autos de Infração nº (s): 201601069, 201601073 e 201601074, os quais foram extintos pelo pagamento, o que torna indevida a cobrança deste auto. Apesar de a perícia atestar inexistência de duplicidade, segundo a decisão recorrida, tal laudo pericial não foi acostado aos autos;

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

- 2.2. Que o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que "a cobrança do diferencial de alíquotas alusivo ao ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de Lei Complementar, logo, o ICMS-DIFAL não poderia ser exigido da Recorrente, pois apesar de inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado do Ceará não é contribuinte do ICMS, mas de ISS por ser empresa de construção civil, conforme jurisprudência;
- 2.3. Considerando que os fatos geradores se reportam ao período entre 2014 e 2015, a Recorrente não estava obrigada ao recolhimento do diferencial de alíquotas nessas operações e nesse período;
3. Requer a improcedência ou nulidade da decisão de primeira instância.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão de primeira instância de PROCEDÊNCIA do auto de infração com aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d", da Lei nº 12.670/1996. **Em síntese é o relatório.**

#### **VOTO DA RELATORA:**

Preliminarmente afasto todas as NULIDADES do auto de infração suscitadas pela parte, pelas seguintes razões:

1. Nulidade por falta de laudo pericial que afastaria a alegação de duplicidade da autuação com outros três autos de infração suscitados pela recorrente.

Voto no sentido de afastar a nulidade tendo em vista que o laudo pericial se encontra anexo às fls. 245/250, bem como as planilhas elaboradas pelo perito, não prosperando o argumento de que o referido laudo se encontra ausente no processo, sendo tal fato de conhecimento da autuada que apresentou manifestação ao laudo pericial às fls. 283.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

2. Nulidade por divergência entre o período mencionado no demonstrativo do crédito tributário do auto de infração e o que consta na listagem do SITRAM acostado aos autos pela acusação fiscal.

É fato que o “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” cita o período de 02/2014, 05/2013 e 10/2015, entretanto, os valores de ICMS e MULTA nele mencionadas correspondem ao imposto DIFAL devido pelas entradas acobertadas pelas notas fiscais eletrônicas interestaduais do período de fevereiro/2014, maio/2015 e outubro/2015, conforme listagem do Sistema de Trânsito de Mercadorias — SITRAM anexada ao auto de infração.

É importante destacar que o processo contém consultas extraídas do SITRAM dos três meses que foram objeto desta atuação, cuja soma de valores descritos no campo “a pagar” de cada mês corresponde exatamente aos valores do “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” e ao período da infração descrito no auto de infração, evidenciando que houve mero erro formal quanto ao “ano” que foi descrito como sendo “maio de 2013”, ao invés de “maio de 2015”, equívoco este que não trouxe prejuízo a defesa em função das consultas e valores que deram origem ao lançamento estarem corretamente anexadas ao processo.

Cumprе esclarecer que o MAF 2016.01302, que originou o auto de infração, autoriza a fiscalização do período de 01/11/2013 a 30/10/2015 (fl. 43), assim a divergência apontada pela defesa referente ao mês de 05/2013 ou 05/2015, não gera nulidade do auto de infração, pois o fiscal estava autorizado a fiscalizar ambos os meses.

A confirmação de que o mês 05/2013 não foi objeto desta atuação está no laudo pericial que confirmou ser o valor total de R\$138,75, citado na informação complementar, correspondente ao período de 05/2015, enquanto, o período 05/2013 totaliza outro valor de R\$ 2.818,53 no sistema SITRAM, referente às notas fiscais de nº (s) 73233, 73557 e 74072 cujo imposto devido foi cobrado no Auto de Infração nº 2016.01069, conforme resposta do quesito 3 (fls. 247).

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Em face ao exposto voto no sentido de **afastar a nulidade** tendo em vista que a menção ao mês de maio de 2013 no demonstrativo do crédito tributário, ao invés de maio de 2015, apresenta-se como mero erro formal, que não gerou prejuízo a defesa, pois as provas acostadas aos autos demonstram se tratar do mês de maio de 2015, inexistindo consultas do mês erroneamente mencionado.

### 3. Nulidade por falta de apresentação dos documentos comprobatórios da infração

Na listagem do Sistema de Trânsito de Mercadorias — SITRAM, anexada ao auto de infração nº 201604905 em análise, constam dados das notas fiscais eletrônicas de entradas interestaduais que foram objeto da autuação, tais como: emitente, número da nota fiscal, data do fato gerador, destinatário, código de receita e situação “a pagar”, portanto, contém informações objetivas e específicas de cada operação que gerou o lançamento, as quais entendo serem suficientes ao exercício da ampla defesa.

O código de receita 1090 corresponde ao imposto devido por diferencial de alíquota e a situação “a pagar”, sem o registro do documento de baixa, significa que não houve pagamento do imposto registrado no Sistema SITRAM, ou seja, a empresa deve aos cofres do Estado os valores registrados: de R\$ 19.264,35 relativo a **fevereiro/2014** (fls. 50), de R\$ 138,75 referente a **maio/2015** (fls. 27) e de R\$ 56.041,02 referente a **outubro/2015** (fls. 28-42), tais quantias correspondem a soma dos valores de imposto devido no código e período consultados.

Cumprido observar que a juntada de consultas de débitos que compuseram o diferencial de alíquota do mês 05/2013, realizada pela perícia não gerou prejuízo a defesa, pois compõe o lançamento de outro auto de infração nº 2016.01069, não foram objeto do imposto cobrado neste auto de infração nº 201604905, sendo a menção ao período de 05/2013 no “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” um mero erro formal, assunto abordado no item anterior.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Considerando que as consultas ao sistema SITRAM, anexadas aos autos, apresentam o campo “a pagar” com identificação de valor e da respectiva nota fiscal a qual se refere a autuação, entendo que não merece prosperar o argumento da defesa de que há ausência de documentos comprobatórios da infração, **motivo pelo qual voto no sentido de afastar a nulidade suscitada.**

4. Improcedência por duplicidade do presente auto de infração com a acusação fiscal dos autos de infração nº 2016.01069, 2016.01073 e 2016.01074 que já estariam quitados.

De acordo com o Laudo Pericial (fls. 245-249), após realizar o confronto das informações dos Autos de infração nº 2016.01069, 2016.01073, 2016.01074 e 2016.04905, restou demonstrado que para cada auto diferem os valores dos débitos, numeração das notas e data do fato gerador, tendo a perita constatado que em nenhum dos autos retro mencionados o ICMS Diferencial de Alíquota - DIFAL foi cobrado em duplicidade, conforme planilhas elaboradas pela perícia.

Ainda, segundo o Laudo Pericial apesar de os Autos de Infração nº(s) 201601073 e 201601074 contemplarem o período de 02/2014, os valores dos débitos e o número das notas são diferentes, tal situação também foi observada em relação aos Autos de Infração nº 2016.01073 (quitado) e 2016.04905 (em análise), ambos se referem ao período de 03/2015, porém apresentam valores e notas distintas.

Quanto aos períodos de 05/2013 e 10/2015, contemplados pelos autos de infração de nº(s) 201601069 e 201604905, respectivamente, não houve repetição dos períodos em nenhum dos Autos examinados por essa perícia, conforme demonstramos nas planilhas globalizadas em anexo.

A planilha elaborada pela perícia mostra um comparativo entre as notas fiscais e os períodos dos Autos de infração nº(s): 201601069, 201601073 e 201601074 e 2016.04905, portanto, comprovadamente não há objeto em comum entre as citadas autuações, conseqüentemente não houve cobrança de ICMS DIFAL em duplicidade, não sendo necessário a perícia efetuar qualquer exclusão de valores por não se repetirem.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**Conselho de Recursos Tributários**

Com base no laudo pericial resta comprovado que os Autos de infração nº(s) 201601069, 201601073 e 201601074, pagos pela recorrente, correspondem a cobrança de diferencial de alíquota interestadual de outros fatos geradores diversos daqueles que originaram o presente auto de infração, motivo pelo qual voto no sentido de afastar a nulidade suscitada com o argumento de que haveria cobrança em duplicidade do ICMS-DIFAL.

5. Improcedência sob a alegação de que não haveria à época dos fatos a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS DIFAL decorrente da EC 87/15, sendo a atuada contribuinte do ISS e, não do ICMS.

A Lei Complementar nº 87/1996 dispõe sobre a obrigatoriedade de recolher a **diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual**, nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, quer seja o destinatário final contribuinte ou não do imposto:

Art. 4º .....

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à **diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual**:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Lei Complementar nº 87/10996 c/c Lei Complementar nº 190/2022)

O Decreto nº 24.569/97 prevê que o estabelecimento de construção civil deverá recolher diferencial de alíquota referente aos produtos adquiridos para serem consumidos em suas atividades, redação vigente a época dos fatos geradores:

**Art. 589.** O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XI do artigo 25.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

§ 2º O contribuinte não obrigado à escrituração fiscal e apuração do ICMS, deverá recolher o ICMS no momento da passagem do bem no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado

**Art. 725.** O estabelecimento de construção civil e assemelhado será enquadrado no regime de recolhimento "outros".

§ 1º O estabelecimento de que trata o caput deverá recolher o ICMS, observando o disposto no inciso XI do artigo 25, no momento da passagem no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado, exceto se credenciado pelo Fisco para efeito de recolhimento até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos termos da legislação pertinente.

Logo, ainda que a destinatária não estivesse cadastrada como contribuinte do ICMS, ela estava obrigada a recolher o diferencial do ICMS no momento da passagem do produto no primeiro Posto Fiscal de entrada neste Estado, podendo recolher até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, caso fosse credenciada pelo fisco.

É fato incontroverso que a empresa autuada era destinatária dos produtos e, estava cadastrada no Estado do Ceará como contribuinte do ICMS a época dos fatos, no regime de recolhimento "outros" com o CNAE 4120400 - Construção de edifícios (fl. 9), portanto, estava obrigada a recolher o diferencial de alíquotas nos termos dos dispositivos vigentes à época.

Cumprе observar que à época do fato gerador já existia norma expressa fundamentando a cobrança do ICMS-DIFAL nas aquisições de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo, previsto na Lei nº 12.670/1996:

Art. 2º São hipóteses de incidência do ICMS:

IX - as operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado.

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou a ativo permanente;

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Quanto a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-DIFAL, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que **“cabará ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”**, em operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto localizado em outro Estado, conforme incisos VII e VIII do §2º, do art. 155 da Carta Magna, com redação da Emenda Constitucional nº 87/2015:

Art 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§2º (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e cabará ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto.

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#))

A recorrente argumenta que não pode ser enquadrada como consumidora final porque é empresa de construção civil, que utiliza os bens adquiridos como insumo, ocorre que a condição de contribuinte do imposto não retira a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL, ao contrário reforça o fato de que a responsabilidade pelo pagamento deve recair sobre a atuada por ser a destinatária final dos produtos, nos termos do art. 155, §2º VIII, “a” da CF/1988.

De acordo com a Lei nº 12.670/1996, contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que “na condição de contribuinte ou não, consumidor final, adquira mercadoria, bem ou serviço em operações interestaduais”:

Art. 14. Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

§ 2º Incluem-se entre os contribuintes do ICMS:

(...)

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de contribuinte ou não, consumidor final, adquira mercadoria, bem ou serviço em operações interestaduais. (Redação dada pela Lei Nº 15.863 DE 13/10/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).

A Emenda Constitucional nº 87/2015 dispôs sobre a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS para consumidor final, não contribuinte localizado em outro Estado, estabelecendo uma regra de transição de repartição gradual das receitas tributárias entre os Estados de origem e de destino em relação ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS- DIFAL), cuja matéria foi regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93/2015.

Não obstante o Convênio ICMS nº 93/2015 ter sido objeto de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 5.469/DF), que resultou no reconhecimento pela Suprema Corte da inconstitucionalidade de alguns dispositivos por violação de matéria reservada a lei complementar, houve a posterior aprovação da Lei Complementar nº 190/2022 ratificando a cobrança compartilhada do ICMS- DIFAL, prevista na Emenda Constitucional nº 87/2015, o que evidenciou a legitimidade do Estado destinatário para cobrar o diferencial de alíquota:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

- a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;
- b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

§ 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do **caput** deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Assim sendo, afasto o argumento de **improcedência suscitado pela recorrente**, entendo que as construtoras estão obrigadas ao recolhimento do ICMS como consumidor final, seja contribuinte ou não do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo pertence ao Estado onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, no caso o local onde houve a efetiva entrada física da mercadoria ou bem ocorreu foi no território do Estado do Ceará.

Considerando que a empresa autuada não comprovou o pagamento da parcela de imposto resultante da aplicação entre a alíquota interna e interestadual, que não foi recolhido nem pelo remetente e nem pela destinatária, concluo que o sujeito passivo deve recolher integralmente o ICMS- DIFAL.

Considerando que a cobrança do diferencial de alíquota lançado no auto de infração originou-se de dados extraídos dos sistemas corporativos da SEFAZ, cujas notas fiscais e valores estavam devidamente registrados, voto no sentido de manter a multa por “atraso de recolhimento”, prevista no art. 123, I, ‘d’ da Lei 12.670/96 com alterações da Lei nº 13.418/2003 e conforme Súmula 06/CONAT:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I - com relação ao recolhimento do ICMS:

d) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido;

Caracteriza, também, ATRASO DE RECOLHIMENTO, o não pagamento do ICMS apurado na sistemática de antecipação e substituição tributária pelas entradas, quando as informações constarem nos sistemas corporativos de dados da Secretaria da Fazenda, aplicando-se o Art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96. (Súmula nº 06 CONAT)

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida pela instância singular, com aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d", da Lei nº 12.670/1996, conforme demonstrativo do crédito tributário abaixo. **É como voto.**

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**Conselho de Recursos Tributários**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

<b>PERÍODO</b>	<b>ICMS</b>	<b>MULTA</b>	<b>TOTAL</b>
02/2014	R\$ 19.264,35	R\$ 9.632,17	R\$ 28.896,52
05/2015	R\$ 138,75	R\$ 69,36	R\$ 208,11
10/2015	R\$ 56.041,02	R\$ 28.020,51	R\$ 84.061,53
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 75.444,12</b>	<b>R\$ 37.722,04</b>	<b>R\$ 113.166,16</b>

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: **CONSÓRCIO CONSTRUCAP – FERREIRA GUEDES** e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos resolverem conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: **1. Quanto à nulidade por falta de laudo pericial que afastaria a alegação de duplicidade da autuação por duplicidade com outros três autos de infração suscitados pela recorrente:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a nulidade tendo em vista que o referido laudo se encontra acostado aos autos às fls. 245/250; **2. Quanto à nulidade por falta de clareza tendo em vista haver divergência entre o período mencionado no demonstrativo do crédito tributário do auto de infração e o que consta na listagem do SITRAM acostado aos autos pela acusação fiscal:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a nulidade tendo em vista que a menção ao mês de maio de 2013 no demonstrativo do crédito tributário apresenta-se como erro formal, pois as provas acostadas aos autos demonstram se tratar do mês de maio de 2015; **3. Quanto à nulidade por falta de apresentação dos documentos comprobatórios da acusação fiscal:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a nulidade por entender que estão anexados às fls. 27/50 dos autos os elementos necessários à compreensão dos valores que estão sendo cobrados por meio do auto de infração; **4. Quanto ao pedido de improcedência por duplicidade do presente auto de infração com a acusação fiscal dos autos de infração nº 2016.01069, 2016.01073 e 2016.01074 que já estariam quitados:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a improcedência tendo em vista que, de acordo com o laudo pericial

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

acostado aos autos, os três referidos autos de infração se referem a períodos ou a documentos fiscais distintos do auto de infração ora julgado; **5. Quanto ao pedido de improcedência sob a alegação da recorrente de que não havia à época dos fatos a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS DIFAL decorrente da EC 87/15, bem como pelo fato da autuada alegar ser contribuinte do ISS:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a improcedência suscitada, tendo em vista que a autuada estava cadastrada como contribuinte do ICMS à época dos fatos e havia regulamentação própria para as empresas de construção civil no Regulamento do ICMS, bem como havia legislação, à época dos fatos, prevendo a obrigação de ser recolhido o ICMS DIFAL por contribuinte do ICMS, não cabendo ao CONAT afastar a aplicação de legislação vigente sob fundamento de inconstitucionalidade. **Em conclusão:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, decide conhecer do recurso ordinário, negar-lhe provimento para confirmar o julgamento de **PROCEDÊNCIA** exarada em 1ª Instância. Decisão em acordo com manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral, a advogada da recorrente, Dra. Angélica Cintra Isquierdo. Esse processo teve sua ordem de julgamento alterada de última para primeiro processo, em razão de ser a única advogada presente para sustentação oral no início da sessão

Presentes a 03ª (terceira) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Geresa Marília Alves Melquiades de Lima, Nelson Bruno do Rego Valença, Carlos Mauro Benevides Neto e Thyago da Silva Bezerra. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 13 de março de 2023.

Dalcília Bruno Soares  
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA