

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**RESOLUÇÃO nº 046/2023**

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

**PROCESSO Nº 1/2221/2019**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201820006**

**RECORRENTE: JVS ENGENHARIA LTDA – 06.319341-8**

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

**CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES**

**EMENTA:** FALTA DE RECOLHIMENTO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. JULGADO PROCEDENTE, POR MAIORIA DE VOTOS. **1. NULIDADE DO JULGAMENTO SINGULAR** - AFASTADA POR ENTENDER QUE O JULGAMENTO SINGULAR ANALISOU OS PONTOS ARGUIDOS NA PEÇA IMPUGNATÓRIA AINDA QUE DE FORMA SUSCINTA. **2. IMPROCEDÊNCIA PORQUE AS CONSTRUTORAS NÃO SERIAM OBRIGADAS AO RECOLHIMENTO DO ICMS COMO CONSUMIDOR FINAL, E A RESPONSABILIDADE SERIA DO REMETENTE** - AFASTADA PORQUE A AUTUADA ESTAVA CADASTRADA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS, SENDO RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO ICMS DIFAL PARA O ESTADO DO CEARÁ, CONFORME A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 E A LEI Nº 15.863/2015. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO NO SENTIDO DE CONFIRMAR A DECISÃO DE **PROCEDÊNCIA** EXARADA EM 1ª INSTÂNCIA. DECISÃO EM ACORDO COM MANIFESTAÇÃO ORAL 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) no valor de R\$ 2.224,02 referente às compras de mercadorias interestaduais no período de maio/2016. Cita como dispositivos infringidos: art. 73, 74, 589 a 593 do Decreto nº 24.569/97 e penalidade: art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

De acordo com a **Informação Complementar** o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS Substituição Tributária e Diferencial de Alíquota e, após análise das informações disponíveis nos sistemas corporativos do COPAF, SITRAM e RECEITA, verificou-se que o contribuinte deixou de recolher o ICMS devido por Diferencial de Alíquota nas compras de mercadorias interestaduais realizadas no período de maio/2016, conforme relatório e notas fiscais (DANFE'S 540783, 49097609,4097647) em anexo.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

O sujeito passivo apresentou **defesa** na qual argumenta ser improcedente a cobrança do ICMS diferencial de alíquota, após a EC nº 87/15, a autuada não poderia ser enquadrada como consumidora final por ser empresa de construção civil e, ainda que fosse cabível a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL não seria da requerente, mas da remetente da mercadoria via GNRE.

A 1ª Instância julgou **PROCEDENTE** o lançamento. De acordo com a julgadora singular, a aquisição pelo setor de construção civil de materiais para consumo, assim como operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado com a alíquota interestadual, caberá ao Estado destinatário receber o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interestadual e interna.

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

- a) Preliminarmente, requer NULIDADE da **decisão singular** por afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, pois não houve efetiva análise dos fundamentos trazidos na impugnação, não analisou o afastamento da cobrança de ICMS-DIFAL sobre insumos adquiridos por empresas da Construção Civil devido a aplicação da Súmula nº 432 do STJ, não analisou a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL pertencer ao remetente das mercadorias, conforme determina o Convênio nº 93/2015;
- b) No mérito, argui impossibilidade de cobrança de ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de construtoras após a EC nº 87/15, que alterou o art. 155 da CF/88, Dessa forma, quando o destinatário, localizado em outro Estado, não é contribuinte de ICMS haverá a aplicação da alíquota interna (entre a do estado de origem e o estado destinatário) e, por consequência, deverá recolher o tributo para o estado destinatário das mercadorias, porém, a recorrente não pode ser enquadrada como consumidora final, visto que é empresa de construção civil;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

- c) que os materiais empregados na obra são INSUMOS, e as construtoras não são consumidoras finais desses bens, pois dão sequência à cadeia econômica, sendo intermediárias não há qualquer ICMS devido ao Estado do Ceará, posto que, nesse caso, aplica-se apenas a alíquota interestadual devida ao Estado de origem;
- d) 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 manter decisão recorrida de PROCEDÊNCIA da autuação,

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

**1. Nulidade do julgamento singular suscitada pela recorrente.**

Em análise preliminar, afasta-se a **nulidade da decisão singular** requerida pela parte, por considerar que não houve cerceamento ao direito de defesa, pois o julgador singular indeferiu o pedido de forma fundamentada, ainda que sucintamente, manifestou-se sobre não haver necessidade de perícia para seu convencimento, o que está de acordo com o art. 97, III, da Lei n.º 15.614/2014.

Convém ressaltar que o pedido de perícia apresentado na fase de defesa foi genérico, o que gerou uma resposta igualmente genérica do julgador singular. Apenas na peça recursal é que a recorrente mencionou a importância da produção de prova pericial para fins de apuração e compensação de créditos não apropriados nas entradas com o valor lançado no Auto de Infração, suscitando a nulidade da decisão em razão do indeferimento.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**2. Im procedência com fundamentação de que as construtoras não estão obrigadas ao recolhimento do ICMS como consumidor final e se houvesse incidência a responsabilidade seria do remetente.**

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 .....

§ 1º .....

§ 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:

**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.

§ 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.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Assim, 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 retro citados.

Cumprido 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;

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:

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

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 caberá 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 autuada 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.

(...)

§ 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 do inciso dada pela Lei Nº 15.863 DE 13/10/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

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 de seus dispositivos por violação de matéria reservada a lei complementar, 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, pois a efetiva entrada física da mercadoria ou bem ocorreu no território do Estado do Ceará:

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.

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.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

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 o ICMS- DIFAL com a penalidade prevista no art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96, com alterações da Lei nº 13.418/2003.

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 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.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**  
**(05/2016)**

ICMS	R\$ 2.224,02
MULTA	R\$ 1.112,01
TOTAL	R\$ 3.336,03

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: **JVS ENGENHARIA LTDA** e RECORRIDO: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos resolvem por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. **Quanto à nulidade do julgamento singular suscitada pela recorrente:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara afasta a nulidade entendendo que ainda que tenha sido de forma sucinta, o julgamento singular analisou os pontos arguidos na peça impugnatória; 2. **Quanto ao pedido de improcedência pautado na fundamentação de que as construtoras não estão obrigadas ao recolhimento do ICMS como consumidor final e por, ainda que houvesse incidência do ICMS DIFAL, a responsabilidade seria do remetente:** por maioria de votos, a 4ª Câmara entende por não acatá-lo, tendo em vista que a autuada estava cadastrada como contribuinte do ICMS, sendo devido por ela o recolhimento do ICMS DIFAL para o Estado do Ceará sobre a operação interestadual em apreço, conforme a Emenda Constitucional 87/15 e a Lei nº 15.863/2015. Vencido o Conselheiro Carlos Mauro Benevides Neto que vota favorável à improcedência em razão de que a EC 87/15, demandava, segundo decisão do STF, regulamentação por lei complementar, a qual somente foi publicada após a ocorrência do fato gerador. Em conclusão: a 4ª Câmara, conhece do Recurso Ordinário, mas nega-lhe provimento no sentido de confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA exarada em 1ª Instância. Decisão em acordo com manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. O advogado da recorrente, Dr. Gustavo Beviláqua Vasconcelos, informou, por e-mail, que não promoveria a sustentação oral em sessão. Esse processo teve sua ordem de julgamento alterada de penúltima para segundo processo da ordem do dia.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

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, Gerusa 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