



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 43/2023

36ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 23/09/2022.

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3123/2019

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201821120

RECORRENTE: HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO: CONSELHEIRO RAFAEL PEREIRA DE SOUZA

RELATOR DESIGNADO: CONSELHEIRO HENRIQUE JOSÉ LEAL JEREISSATI

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. 1. Falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual. 2. Artigos Infringidos: 73, 74, 589 a 593 do Decreto nº 24.569/97. 3. Preliminares afastadas. 4. Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido. 5. Auto de Infração julgado parcial procedente. 6. Penalidade prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº 13.258/2017. 7. Decisão nos termos do voto de desempate da Presidência e do primeiro voto divergente e vencedor do Relator Designado e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria-Geral do Estado.

Palavras-Chave: falta de recolhimento ICMS – diferencial de alíquota – parcial procedente.

Relatório

A peça inicial imputa à empresa autuada o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO AO DIFERENCIAL ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DOS PERÍODOS DE REFERÊNCIA DE MAR E ABR/2015, JUL A OUT/2015, JAN E FEV/2016. CONFORME INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES ANEXAS A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO.”



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

- a) Declarar a nulidade do auto de infração impugnado, diante da impossibilidade da cobrança do DIFAL-ICMS no caso em questão, por ausência de lei complementar regulamentadora no momento do fato gerador da obrigação, conforme decidido pelo STF;
- b) Declarar a nulidade do auto de infração impugnado, eis que a autuação está fundamentada em dispositivo amplo, incapaz de especificá-la, violando os princípios do contraditório e ampla defesa;
- c) No mérito, julgue totalmente improcedente o Auto de Infração, a fim de cancelá-lo, tendo em vista o descumprimento dos requisitos formais do procedimento fiscal e a ausência de qualidade de contribuinte de ICMS, por parte da Impugnante, sendo de responsabilidade do vendedor o recolhimento de todo o valor devido de ICMS, por se tratar de operação interestadual com não contribuinte;
- d) Subsidiariamente, requer-se que seja reduzido, para 25% (vinte e cinco por cento), a multa aplicada, conforme entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal (STF).

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 2022/54, manifestando-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão singular de Procedência do auto de infração.

É o relatório.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos:

(...)

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive.

3. Quanto à alegação de ilegitimidade do sujeito passivo, sob o entendimento de que a Recorrente não é contribuinte do ICMS e que o imposto é de responsabilidade do remetente.

No presente caso, o autuado se encontra na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto, portanto, correta a responsabilidade que lhe foi atribuída, pois decorre da própria lei do ICMS, nos termos do art. 16, inciso IV, da Lei nº 12.670/96,

Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

(...)

IV – o contribuinte, ou destinatário, no recebimento de mercadorias ou bens e na prestação de serviços cujo ICMS não tenha sido pago, no todo ou em parte.

4. Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa aplicada.

O argumento trazido pela recorrente não pode ser apreciado. Ressalta-se que o julgador no âmbito administrativo não tem competência legal para afastar norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, tampouco afastar penalidade por entender confiscatória, conforme previsão expressa no art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014 e Súmula nº 11 do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará.

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

(...)



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

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;” grifo nosso.

Vale destacar que a EC 87/2015 determinou uma regra de transição, inserindo o art. 99 no ADCT, estabelecendo a partilha e proporcionalidade entre os anos de 2015 a 2019, ocorrendo uma substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária.

Tais mudanças, propiciaram a edição do Convênio ICMS nº 93/2015, editado com a finalidade de dispor 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. Destaco a Cláusula Segunda do referido Convênio, in verbis:

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I – se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

Todavia, referida cláusula, igualmente com os outros dispositivos do citado convênio, foram declarados inconstitucionais por vício formal, nos autos da ADI 5469/DF, julgada em 24/2/2021, vez que a matéria ali tratada era reservada à lei complementar.

Restou ainda explicitado no julgamento que seriam válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que previssessem a cobrança do DIFAL nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, estas não produziram efeitos enquanto não editada a lei complementar dispondo sobre o assunto.

No âmbito do Estado do Ceará, a Lei Estadual 12.670, de 27 de dezembro de 1996, traz disposição, conforme trecho abaixo colacionado:

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.
(...)

§ 3º Na hipótese do inciso IX deste artigo, o remetente da mercadoria ou prestador do serviço recolherá o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual da unidade federada de origem, no prazo estabelecido em regulamento.

Não se pode olvidar do teor do inciso IV do art. 16 da Lei 12.670/1996:

Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:
(...)

IV – o contribuinte, ou destinatário, no recebimento de mercadorias ou bens e na prestação de serviços cujo ICMS não tenha sido pago, no todo ou em parte.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Destaca-se que por razões de segurança jurídica, o STF realizou a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que estes somente fossem produzidos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, permanecendo válidas, portanto, as cobranças realizadas em momento anterior.

Em cumprimento ao que fora decidido pelo STF, foi publicada, em 04 de janeiro de 2022, a Lei Complementar Federal n.º 190/2022, que acrescentou à Lei Kandir dispositivos necessários à regulamentação da cobrança do diferencial de alíquotas, passando a prever como contribuinte o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Feitos os devidos esclarecimentos, é necessário salientar que no contexto aqui tratado, a legislação tributária prever que o ICMS, a priori, deve ser recolhido pelo remetente da mercadoria, não se pode olvidar que o adquirente se mantém como responsável tributário pelo discutido recolhimento na hipótese de o imposto não ter sido devidamente pago pelo contribuinte domiciliado no outro estado da federação.

Feitas as considerações acima e após análise do presente auto de infração, que se refere ao período de março a abril de 2015, julho a outubro de 2015, janeiro e fevereiro de 2016; Voto no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, dar parcial provimento para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar parcial procedente, nos seguintes termos:

1. Exclusão dos períodos de março a dezembro de 2015, por falta de amparo legal, haja vista que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 4628/DF, ao declarar a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n.º 21/2011, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, a qual foi deferida em 19 de fevereiro de 2014.
2. Remanescendo na autuação, a cobrança do imposto relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2016, considerando a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio n.º 93/2015, que tiveram vigência a partir de janeiro de 2016.
3. Quanto ao aspecto da necessidade de lei complementar, fica afastada uma vez que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 1287019/DF e fixar a tese para o Tema 1.093, modulou os efeitos a partir do exercício financeiro seguinte a conclusão do julgamento, ou seja, a partir do exercício financeiro de 2022, ressalvadas as ações propostas até o dia 24 de fevereiro de 2021.
4. A cobrança do DIFAL ao autuado, decorre da responsabilidade prevista no inciso IV, do art. 16, da Lei n.º 12.670/96, que determina a responsabilidade do recolhimento do imposto ao destinatário da mercadoria quando não cumprida a obrigação pelo remetente.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

A comprovação do ilícito ocorreu, ficando caracterizado a falta de recolhimento do ICMS – DIFAL, portanto, sujeita à penalidade que se encontra prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei no 13.258/2017.

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;

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Mês/Ano	ICMS	MULTA	TOTAL
JAN/2016	R\$ 10.383,76	R\$ 5.191,88	R\$ 15.575,64
FEV/2016	R\$ 4.212,20	R\$ 2.106,10	R\$ 6.318,30
TOTAL	R\$ 14.595,96	R\$ 7.297,98	R\$ 21.893,94



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Decisão

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente **Hapvida Assistência Médica Ltda** e Recorrido Célula de Julgamento de 1ª Instância.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar nos seguintes termos: **1. Com relação a alegação de ausência do Termo de Conclusão** – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o procedimento fiscal em questão não foi inaugurado com Termo de Início de Fiscalização, mas com a lavratura de Termo de Intimação, instituído pela Instrução Normativa nº 33/97, por se tratar de auditoria fiscal restrita. **2. Quanto a alegação de ilegitimidade do sujeito passivo, sob o entendimento de que a Recorrente não é contribuinte do ICMS e que o imposto é de responsabilidade do remetente** – Foi afastada por unanimidade de votos, considerando que o autuado encontra-se na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto, nos termos do art. 16, inciso IV, da Lei nº 12.670/96. **3. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ausência de específica tipificação** – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o autuado se defende dos fatos imputados e não da capitulação legal efetuada pelo autuante e considerando que procedimento fiscal foi descrito no auto de infração, devidamente motivado e embasado em elementos de prova anexos, garantindo o exercício do contraditório e da ampla defesa. **4. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada** – Foi rejeitado por unanimidade de votos, com fundamento no art. 48, § 2º, da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários. **5. No mérito**, por voto de desempate da Presidente, a 2ª Câmara de Julgamento resolve dar parcial provimento ao recurso interposto para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcial procedente**, nos seguintes termos: **1.** exclusão do período de março a dezembro de 2015, por falta de amparo legal, haja vista que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 4628/DF, ao declarar a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, a qual foi deferida em 19 de fevereiro de 2014. **2.** Remanescendo na autuação, a cobrança do imposto relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2016, considerando a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio nº 93/2015, que tiveram vigência a partir de janeiro de 2016. **3.** Quanto ao aspecto da necessidade de lei complementar, fica afastada uma vez que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 1287019/DF e fixar a tese para o Tema 1.093, modulou os efeitos a partir do exercício financeiro seguinte a conclusão do julgamento, ou seja, a partir do exercício financeiro de 2022, ressalvadas as ações propostas até o dia 24 de fevereiro de 2021. **4.** A cobrança do DIFAL ao autuado, decorre da responsabilidade prevista no inciso IV, do art. 16, da Lei nº 12.670/96, que determina a responsabilidade do recolhimento do imposto ao destinatário da mercadoria quando não cumprida a obrigação pelo remetente. Decisão nos termos do voto de desempate da Presidência e do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Rafael Pereira de Souza, Lúcio Gonçalves Feitosa e Robério Fontenele de Carvalho, que se pronunciaram pela



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

improcedência da autuação, sob o entendimento de que o destinatário da mercadoria não é responsável pelo pagamento do imposto considerando que a previsão contida no inciso IV, do art. 16, da Lei nº 12.670/96 é genérica e no presente caso, requer lei específica que atribua a qualidade de responsável ao destinatário da mercadoria do DIFAL.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de fevereiro de 2023.

Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro Relator

Maria Elineide Silva e Souza
Presidente