



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

**RESOLUÇÃO Nº: 044/2023**  
**36ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 23/09/2022.**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3126/2019**  
**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201821131**  
**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 MAR A MAI/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**

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos: 73, 74, 589 a 593 do Decreto nº 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123 I “d” da lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03.

Trata a acusação de falta de recolhimento em razão do contribuinte em epígrafe deixar de recolher o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas sobre as operações de entradas interestaduais com registro de passagem em unidade de fronteira da SEFAZ/CE (SITRAM) durante os meses de março a maio de 2016, no valor de R\$ 12.557,56 de ICMS e R\$ 6.278,71 referente a multa.

O contribuinte autuado ingressa com impugnação requerendo, em síntese: Ausência de responsabilidade no pagamento do imposto exigido, por não ser contribuinte de ICMS; nulidade do auto de infração impugnado, por violar os princípios do contraditório e ampla defesa. No mérito, julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde foi proferida decisão de Procedência do Auto de Infração, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

“ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.

Acusação que versa sobre falta de recolhimento do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual relativo as aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo e material de consumo. Constatada infringência aos artigos 3º inciso XV, 25, inciso XI e art. 589 § 1º todos do Dec. n. 24.569/97, há de se aplicar a penalidade prevista no art. 123 I “d” da lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03. Autuação PROCEDENTE. Defesa tempestiva.”

A autuada apresenta recurso ordinário, reiterando os mesmos argumentos da impugnação, requerendo em síntese:

- 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



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

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).

Às fls. 132 a 136 dos autos consta o Parecer de nº 2022/49, da lavra da Célula de Assessoria Processual Tributária, manifestando-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão singular de Procedência do auto de infração.

**É o relatório.**

**Voto do relator**

Trata-se da análise de recurso Ordinário interposto contra a decisão de procedência do auto de infração, proferida pela 1ª Instância de julgamento.

Versa a acusação sobre falta de recolhimento do imposto, em razão do contribuinte deixar de recolher o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas sobre as operações de entradas interestaduais com registro de passagem em unidade de fronteira da SEFAZ/CE (SITRAM) durante o período de março a maio de 2016, no valor de R\$ 12.557,56 de ICMS e R\$ 6.278,71 referente a multa.

Preliminarmente à apreciação de mérito, deve-se analisar as questões preliminares suscitadas pela Recorrente.

1. Com relação a alegação de ausência do Termo de Conclusão.

Referida preliminar de nulidade deve ser afastada tendo em vista que o procedimento fiscal em questão foi executado de acordo a legislação que rege a matéria, portanto, não há por que tornar nulo o processo em questão, eis que não foi evidenciada nenhuma ilegalidade na formação do ato administrativo.



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

Ao analisar o caderno processual, constata-se que o ato administrativo que ampara a presente fiscalização – Mandado de Ação Fiscal nº 2018.13123 é de “AUDITORIA FISCAL RESTRITA”, cujo motivo determinante de sua emissão consiste na Fiscalização por falta de recolhimento do ICMS no todo ou em parte, relativamente ao período de 01/01/2013 a 31/08/2018.

Referida modalidade de ação fiscal, enquadra-se entre aqueles que dispensam a lavratura do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização, conforme preceitua o artigo 825 do Decreto nº 24.569/97, “In Verbis”:

Art. 825. É dispensável a lavratura de Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização nos casos de:  
(...)

II - atraso ou falta de recolhimento do ICMS;

Destaca-se ainda, que para o procedimento fiscal – falta de recolhimento do ICMS, é necessário apenas a lavratura do Termo de Intimação, conforme determina o inciso I do art. 1º da Instrução Normativa 33/97, in verbis:

Art. 1º Aprovar o formulário TERMO DE INTIMAÇÃO, Anexo Único, a ser utilizado nas intimações de maneira genérica bem como nos seguintes casos de dispensa da lavratura do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização:

I – atraso ou falta de recolhimento do ICMS;

2. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ausência de específica tipificação.

Mencionada nulidade deve ser afastada, considerando que o autuado se defende dos fatos imputados e não da capitulação legal indicada no auto de infração. Portanto, padece de fundamento a tese de preterição do direito de defesa. Ademais, o relato constante no auto de infração é claro e preciso.

Destaco, ainda, que a eventual incorreção do dispositivo legal apontado no auto de infração não tem o condão de gerar a nulidade do levantamento fiscal, nos termos do §6º do art. 56 do Decreto nº 32.885/2018, in verbis:

Art. 56. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.



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

(...)

§ 6º As incorreções ou omissões do auto de infração e a inobservância de exigências meramente formais que não constituam prejuízo à defesa não acarretarão nulidade do citado ato administrativo, desde que haja informações, elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário.

Deve-se levar em consideração, também, que o procedimento fiscal foi descrito de forma clara e devidamente motivado, embasado em elementos de provas, garantindo o exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme estabelece o §2º do art. 41 do Decreto nº 32.885/2018. In verbis:

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.



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

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.  
(...)

§ 2º Não se inclui 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, observado:

**SUMULA 11 – 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 12.670/96.**

A Recorrente requer, ainda, que declare 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, em sede de Repercussão Geral – Tema paradigma 1.093. A presente demanda solicitada, confunde-se com o mérito, que passo a analisá-lo.

Segundo artigo do Professor Alexandre Teixeira Jorge (Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: A questão da reserva de Lei Complementar), o diferencial entre as alíquotas interna e interestadual do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), foi



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

introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, pela constituição de 1988, que estabeleceu uma nova disciplina para o ICMS, com o propósito de corrigir as deficiências do sistema de alíquotas, conforme estabelece o art. 155, §2º da Carta Magna.

No âmbito infraconstitucional, nos termos do art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), foi disciplinado provisoriamente pelo Convênio ICM nº 66/1988 e posteriormente pela Lei Complementar nº 87/1996.

Deve-se considerar, ainda, que o Protocolo ICMS nº 21/2011, que vigorou de abril de 2011 a fevereiro de 2014, determinava a cobrança da diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual de ICMS pela Unidade Federativa destinatária, quando o destinatário final não fosse contribuinte do imposto.

Contudo, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do referido protocolo, na ADI 4628 e ADI 4713, sob os seguintes fundamentos: impossibilidade da bitributação, ofensa ao princípio do não-confisco, ultraje à liberdade de tráfego de bens e pessoas e vedação à guerra fiscal, alcançando o período de março 2014 a dezembro de 2015.

A Emenda Constitucional nº 87/2015, promulgada em 16 de abril de 2015, alterou as normas jurídicas regulamentadoras do ICMS nas operações destinadas ao consumidor final, em que remetente e destinatário se encontrassem em diferentes estados da Federação. Ou seja, ampliou a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS para as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, conforme prevê o art. 14, §2º XII. In verbis:

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 15863 DE 13/10/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).



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

A alínea “b” do inciso VIII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, incluída pela supracitada emenda, atribuiu ao remetente das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao diferencial entre a alíquota interna e a interestadual. In verbis:

“Art. 155. [omissis]  
(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:  
[...]

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:



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

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;
- 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 produziriam 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.







**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 das notas fiscais elencadas à fl. 29 dos autos, tendo em vista que foram cobradas em duplicidade no Auto de Infração nº 201902358. 2. Permanecendo a cobrança sobre as notas fiscais remanescentes, 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 primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Henrique José Leal Jereissati, que ficou designado para lavrar a Resolução 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 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 Designado

Maria Elineide Silva e Souza  
Presidente