



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº: 303/2022**

**37ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 21 de setembro de 2022**

**PROCESSO DE RECURSO: 1/3125/2019 AI**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201902364**

**RECORRENTE: HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA**

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

**CGF: 06.894.353-9**

**RELATOR: CONS. ROBÉRIO FONTENELE DE CARVALHO**

**EMENTA:** ICMS — FALTA DE RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Acusação que versa sobre falta de recolhimento do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual relativo a aquisições interestaduais de bens destinado ao ativo fixo e material de consumo. Constatada infringência aos artigos 3º. inciso XV, 25, inciso XI e 589, § 1º todos do Decreto 24.569/97, há de se aplicar a penalidade prevista no artigo 123, inciso 1, alínea "d" da Lei 12.670/96. Autuação julgada PROCEDENTE em decisão monocrática. Preliminares de nulidade afastadas. A Emenda Constitucional 87/2015 e Convênio no 93/2015, vigência a partir de janeiro de 2016. Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 1287019/DF e fixou a tese para o Tema 1.093 e 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. 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.

Versa o presente auto de infração sobre falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual. O contribuinte deixou de recolher o ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA das operações interestaduais dos períodos de referência de julho a setembro/2016 conforme informações complementares anexas a ao auto de infração.

Em informações complementares a Auditora Fiscal informou que Intimou o contribuinte a apresentar as Notas Fiscais de operações interestaduais, do período de 01/01/2013 a 31/08/2018. Após análise da documentação e consultas aos nossos sistemas corporativos, constatou a falta de recolhimento do ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA dos meses de referência de JUL a SET/2016 das Notas Fiscais (anexadas aos autos e relacionadas em anexo), no valor original de R\$ 17.022,54, motivo pelo qual lavou o Auto de Infração e aplicou a multa de 50% conforme dispõe o Art. 123. Inciso I. Alínea "D", da Lei 12 670/96 e suas alterações. Informou ainda relatório das notas fiscais anexo as informações complementares.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Deu por infringidos os artigos 73,74 e 589/ 593 do Decreto 24.569/97 e a penalidade aplicada foi a do artigo 123 I, D da LEI 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

Inconformada com a autuação o contribuinte apresentou defesa administrativa, fls.368/370, alegando em síntese:

1. Preliminar de nulidade por ausência de Termo de Conclusão de Fiscalização e de metodologia para apuração do tributo, ofendendo aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.
2. Aduz que deve haver uma descrição clara e precisa do ato que motivou a autuação e que o agente fiscal não menciona qual artigo, parágrafo, inciso que retrata exatamente a infração noticiada.
3. Questiona que a ausência de Termo de Conclusão prejudica o que determina o inciso III do artigo 822 do Decreto 24.569/97.
4. No mérito reclama que não é contribuinte do ICMS, considerando que a atividade principal da impugnante está especificada sob o Código nº 65.50-2-00 —Plano de Saúde, razão pela qual não há incidência de ICMS nas situações sob análise, e, portanto, não basta a inscrição no Cadastro de Contribuinte do Estado para caracterizar a condição de contribuinte desse imposto.
5. Ressalta que não pratica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços, tanto que sua inscrição é no Regime Outros.
6. Questiona ainda que o vendedor é que é obrigado a pagar todo o ICMS quando as negociações envolvem compradores não contribuintes do ICMS.
7. Alega que da análise das notas fiscais se constata que a maioria possui o destaque da alíquota integral bem como diversos vendedores são empresas optantes do Simples Nacional.
8. Por fim, requer que a multa seja reduzida para 25%.

O julgador de piso, acatou o feito fiscal em todos os seus termos e, por isso, ficou a autuada sujeita á penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei 12.670/96 e julgou PROCEDENTE a ação fiscal, intimando a autuada a recolher, aos cofres do Estado, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência desta decisão, a importância de R\$ 25.533,74 (vinte e cinco mil, quinhentos e trinta e três reais e setenta e quatro centavos), ou interpor recurso em igual prazo, ao Conselho de Recursos Tributários.

A autuada apresentou recurso ordinário alegando basicamente:

1. A ausência de lei complementar que regularmente o DIFAL em cobrança – Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Em sede de Repercussão Geral – Tema paradigma 1.093;
2. Ausência de específica tipificação. Inexistência de Termo de Conclusão de Fiscalização e metodologia para apuração do tributo. Ofensa aos princípios da



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- ampla defesa e contraditório. Violação ao art. 33 XI do Dec. n. 25.468/99. Colaciona decisão do CONAT – Res. 155/2013 1ª Câmara em sua defesa;
3. Regra matriz de incidência. Aspecto material. Impugnante não contribuinte de ICMS;
  4. Das operações interestaduais. Destinatária/impugnante não contribuinte de ICMS. Imposto de responsabilidade do vendedor;
  5. Das notas fiscais que não exigem cobrança de ICMS. Notas fiscais com alíquota integral. Remetente simples nacional;
  6. Ad. argumentandum tantum. Da ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Vedação a tributação, com efeito, confiscatório.
  7. Por fim requereu que seja declarado nulo o auto de infração, por ausência de lei complementar regulamentadora no momento do fato gerador; Nulidade do auto de infração eis que a autuação está fundamentada em dispositivo amplo. No mérito totalmente improcedente tendo em vista o descumprimento dos requisitos formais do procedimento fiscal e a ausência de qualidade de contribuinte de ICMS por parte da impugnante.

A Assessoria Processual opina pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência do feito fiscal.

É o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se 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 o período de 07/2016 A 09/2016 no valor de R\$ 17.022,54 (dezesete mil vinte e dois reais e cinquenta e quatro centavos), conforme detalhamento contido nas informações complementares ao presente.

A julgadora de 1ª instância proferiu decisão pela procedência do auto de infração, com a seguinte ementa: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA. 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 3 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.

Ante os argumentos recursais do autuado e a documentação acostada nos autos, vê-se do, relato da infração, informações complementares demais documentos que amparam a presente acusação, que assiste razão ao julgamento de piso em sua integralidade. Analisando o processo, se verifica, que o ato administrativo que ampara a



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

presente fiscalização – Mandado de Ação Fiscal nº 2018.13123 (fls. 28), deu-se sobre a égide de uma “AUDITORIA FISCAL RESTRITA”, cujo motivo determinante de sua emissão consiste no “motivo: Fiscalização por falta de recolhimento do ICMS no todo ou em parte”. Assim, o procedimento fiscal em questão não foi inaugurado com a emissão de um termo de início de fiscalização, mas, nos termos da legislação em vigor, com a lavratura do Termo de Intimação instituído pela Instrução Normativa 33/97, de tal sorte, tal procedimento fiscalizatório enquadra-se entre aqueles que dispensam a lavratura do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização, conforme preceitua o artigo 815 do Decreto nº 24.569/97, pelo que afasto o pedido de nulidade a título de irregularidade do na formação do ato administrativo.

Cumpra esclarecer que o contribuinte se defende dos fatos descritos no relato do auto de infração e não da capitulação legal sugerida pelo fiscal atuante. Estando o relato de forma que se possa saber que tipo de infração foi cometido pelo contribuinte, não há de se questionar o dispositivo catalogado pelo atuante, o qual poderá ser modificado para haver uma subsunção do fato à norma. De forma que, eventual incorreção do dispositivo legal apontado no auto de infração não tem o condão de gerar a nulidade do levantamento fiscal, ou seja, se equivocada não impede nem dificulta o direito de defesa, – que pode vir a ser corrigida, se for o caso, no momento oportuno, pelo juiz da causa.

O cerceamento de defesa se dá quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual. O que não aconteceu no presente caso, uma vez que existe a certeza da materialidade do ilícito apontado na inicial, sendo lastro suficiente para a procedência da acusação, pelo que afasto o pedido nulidade pelo cerceamento do direito de defesa.

A questão da cobrança do diferencial de alíquota não comporta discussão, a vista de todos os documentos fiscais que ensejaram a autuação verifica-se a grafia de alíquota própria a adquirente contribuinte do ICMS, ou que como tal se apresenta. Prova-se tal fato pela expressa identificação do número de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado do Ceará - CGF o qual só será dado a conhecer e informar pela adquirente aqui tida por recorrente.

De fato, distingue-se as operações interestaduais, segundo a qualidade do destinatário das mercadorias se ele for contribuinte do imposto incidirá a alíquota interestadual, devendo ser a diferença se cobrada pelo Estado em que estiver estabelecido o adquirente, se não for contribuinte aplicar-se-á a alíquota interna. Ou seja, os remetentes, quando de emissão de documentos fiscais, devem grafar a denominação “alíquota cheia”. Aquela adotada internamente pela unidade Federativa remetente.

Como as notas fiscais autuadas estão com alíquota interestadual, ou seja, não



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

estão com a alíquota interna (alíquota cheia do estado de origem) de acordo com o texto da CF/88 em seu art. 155 § 2º VII “a” e “b”, não há como deixar de efetuar a cobrança do diferencial de alíquota, haja vista a inexistência de notas fiscais com alíquota integral, como afirma a autuada. Por essa razão, padece de amparo legal o argumento da recorrente no tocante “Das operações interestaduais destinatária/impugnante não contribuinte de ICMS. Imposto de responsabilidade do vendedor”.

Ante o exposto, afasto a alegação de ausência do Termo de Conclusão, 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. Afasto 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 e ainda que o 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. Afasto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ausência de específica tipificação 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. Afasto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada com fundamento no art. 48, §2º, da Lei no 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários.

Ante o exposto, afasto a alegação de ausência do Termo de Conclusão, 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. Afasto 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 e ainda que o 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. Afasto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ausência de específica tipificação 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. Afasto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada com fundamento no art. 48, §2º, da Lei no 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários.

No mérito, Conheço o Recurso Ordinário, para negar-lhe provimento, julgando procedente a acusação fiscal, nos seguintes termos: 1. Considerando a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio no 93/2015, que tiveram vigência a partir de janeiro



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

de 2016. 2. 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. 3. 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.

É como voto.

**CÁLCULOS:**

PRINCIPAL : R\$ 17.022,54

MULTA: .....R\$ 8.511,20

TOTAL: .....R\$ 25.533,74

**DECISÃO**

Vistos, relatado e discutido os autos do Processo de Recurso 1/3125/2019 – Auto de Infração no 1/201902364 –Recorrente: HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA. Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Relator: CONSELHEIRO ROBÉRIO FONTENELE DE CARVALHO. Decisão: 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 maioria de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao recurso interposto para julgar procedente a acusação fiscal, nos seguintes termos 1. Considerando a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio no 93/2015, que tiveram vigência a partir de janeiro de 2016. 2. Quanto ao aspecto da



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

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. 3. 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 do Conselheiro Relator e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Rafael Pereira de Souza e Lúcio Gonçalves Feitosa, 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.

Presentes a 37ª (trigésima sétima) Sessão Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência da Dra. Maria Elineide Silva e Souza os Conselheiros Henrique José Leal Jereissati, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Maria das Graças Brito Maltez, Rafael Pereira de Souza, Lúcio Gonçalves Feitosa e Robério Fontenele de Carvalho. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade. Presente ainda, secretariando os trabalhos da Câmara, a Sra. Silvana Rodrigues Moreira de Souza.

**SALA DE SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza/CE, aos 20 de OUTUBRO de 2022.

**Robério Fontenele de Carvalho**  
**CONSELHEIRO RELATOR**

***Dra. Maria Elineide Silva e Souza***  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

***Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade.***  
**PROCURADOR DO ESTADO**