



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
UNIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SUJEITO PASSIVO: *SYNAPCOM COMERCIO ELETRONICO LTDA*

ENDEREÇO: *Avenida das Nações Unidas, 12901 - Cidade Monções - São Paulo/SP - CENU - Torre Norte CEP: 04578-910*

PAT Nº: 20222910400017

DATA DA AUTUAÇÃO: 03/09/2022

CAD/CNPJ: 27.932.734/0004-08

CAD/ICMS: 00000005789885

DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/78/TATE/SEFIN

1. Deixar de pagar o ICMS/DIFAL referente a mercadorias abrangidas pela EC 87/15.
2. Defesa tempestiva.
3. Infração parcialmente ilidida.
4. Auto de infração parcialmente procedente.

1 – RELATÓRIO

O sujeito acima identificado foi autuado por ter promovido a circulação de mercadorias alcançadas pela EC 87/15, onde dispõe que caberá ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando destine bens e serviços a consumidor final (não contribuinte) sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido ao Estado de Rondônia, cabendo ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS.

Trata-se das NF-es nº 1.979.097, 1.980.340, 1.980.320 e 1.979.955 no valor de R\$ 2.244,59 de ICMS/DIFAL devido, e multa de R\$ 2.020,13.

Para capitulação legal da infração foram indicados os arts. 270-I-c, 273 e 275, todos do Anexo X do novo RICMS-RO e EC 87/15, e para a multa o art. 77-IV-a-1 da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

Tributo ICMS	R\$ 2.244,59
Multa de 90% (noventa por cento)	R\$ 2.020,13
Juros	R\$ 0,00
Atualização monetária	R\$ 0,00

O sujeito passivo foi notificado do auto de infração em 04.08.2022 por meio do AR nº YI936911241BR, fls. 02, e apresentou sua defesa tempestivamente.

2 – DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Na defesa apresentada o sujeito passivo, em síntese, argui inicialmente **1)** o cancelamento do auto de infração no valor correspondente ao DIFAL objeto de cobrança referente às NF-es nº 1.979.097, 1.980.340, 1.980.320 e 1.979.955, bem como o valor da multa arbitrada, impetrando o MS nº 7005159-41.2022.8.0001 perante a 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Velho/RO, visando o afastamento da exigência de ICMS/DIFAL e do Adicional ao FECPE (04), uma vez que depositou integralmente (doc. 05), em conta vinculada ao mencionado Mandado de Segurança, os créditos tributários devidos a título de tais tributos.

Neste sentido, considerou que a realização do depósito integral, além de ser uma faculdade do contribuinte, é uma das seis hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151-II do CTN), tornando incabível a subsistência do presente auto de infração, não havendo, jamais, ter efetuado tal lançamento.

E quanto ao mérito, alegou que a autuação ora impugnada não merece prosperar, haja vista que o DIFAL apenas poderia ser exigido mediante **2)** observância do princípio da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, previstos no art. 150-III-b-c da CF/88, de acordo com a própria redação do art. 3º da LC 190/2022 (publicada em 05.01.2022) impossibilitando, assim, a cobrança do tributo no exercício de 2022, já que, pela anterioridade, este poderia ser exigido, apenas 2023.

Que quanto à cobrança do DIFAL em questões houve o julgamento da ADI nº 5469 e do RE nº 1.287.109, Tema 1093, nos autos dos quais o STF reconheceu, por maioria, em sessão de julgamento havida no dia 24.02.2021, a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL devido aos Estados de destino incidente sobre mercadorias vendidas a consumidores finais não contribuintes do imposto com base no referido convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, diante da ausência de Lei Complementar disputando o tema, tendo se fixado a seguinte tese: “*a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Que teria havido a modulação dos efeitos da tese para reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL, em relação às Cláusulas primeira, segunda e terceira do referido convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, apenas a partir do exercício financeiro de 2022, conforme se denota do Acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.287.019.

Que, entende, considerando que foi somente com a Lei Complementar nº 190/2022 que restaram definidos os termos da tributação, e mesmo que esta não deveria atender o princípio da anterioridade, seria certo que deveriam ser instituídas novas leis estaduais (após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022), atendendo aos princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150-III-b-c da CF/88, significando dizer que, ainda que haja a instituição tributária de lei estadual no ano de 2022, o tributo não seria devido neste ano, passando a ser exigível, apenas, no ano de 2023, visto não se constituir em princípio da não surpresa, vez que o STF, ao julgar a ADI 5469 e o RE nº 1.287.109 (Tema 1093), reitera, teria firmado o entendimento de que o ICMS não poderia ser exigido pelos Estados, ainda que com

fundamento em Lei Estadual, sem que houvesse, antes, Lei Complementar publicada.

E que **3)** caso se entenda que a Lei Complementar 190/2022 não tivesse o condão de instituir a cobrança tributária de ICMS/DIFAL e respectiva FECPE, subsidiariamente, não seria possível a cobrança do ICMS/DIFAL no exercício de 2022 diante da inexistência de lei estadual posterior à citada Lei Complementar instituindo a cobrança do ICMS/DIFAL, considerando que a Lei Complementar que integralizou o procedimento de instituição do tributo só restou publicada em 05.01.2022, torna-se necessária a observância do princípio da anterioridade (nonagesimal e de exercício) previstos nas alíneas “b” e “c” do inciso III, do art. 150 da CF/88, tal como determinado, inclusive, pelo art. 3º da própria LC 190/2022, além do que seria necessária a edição de nova lei estadual posterior à LC em questão para viabilizar a exigência do ICMS/DIFAL, o que certamente não seria o caso da Lei do Estado de Rondônia, veiculada previamente à sanção e publicação da referida lei complementar, ocorrida apenas no ano de 2022, devendo obedecer a legislação infraconstitucional e o fluxo da positivação (autorização constitucional para o exercício da competência tributária), Lei Complementar estabelecendo as normas gerais relativas ao imposto, e, somente após, Lei Estadual instituindo a exação, permitindo a cobrança do DIFAL em 2023, em razão do princípio da anterioridade nonagesimal e do exercício, não há dúvidas de que teria havido majoração da carga tributária.

Que **4)**, referindo ao argumento (3), reitera a alegação da necessidade de edição de nova lei estadual posterior à LC, pois, as anteriores (válidas até 31 de dezembro de 2021) teriam sido invalidadas diante da ausência de edição de lei complementar no exercício de 2021 (que somente foi publicada em 05.01.2022), situação que teria, supostamente, ficado clara na modulação dos efeitos da decisão proferida no Tema 1093 da repercussão geral do STF (julgado em conjunto com a ADI 5469) no voto dos Srs. Ministros Dias Toffoli e Luiz Roberto Barroso, por julgarem necessária a modulação, em relação, também, à lei do Distrito Federal e às leis dos demais Estados, quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das Cláusulas primeira, segunda, Terceira, sexta e nona do Convênio 93/2015 questionado (que surtiria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à finalização do julgamento), concluindo, que a autuação seria improcedente diante da ilegitimidade da cobrança do ICMS/DIFAL e multa referente a operações ocorridas no ano de 2022, diante da ausência de amparo legal e constitucional para tanto.

E que, ainda, subsidiariamente, na hipótese de ser mantida a cobrança, requer o afastamento da multa de 90% do ICMS/DIFAL cobrados, os quais, como ressaltado, são objeto de discussão judicial e se encontra devidamente depositados em juízo (doc. 05), não havendo, assim, que se falar em imposto não pago pela impugnante que justificasse a aplicação da multa.

Ante o exposto, requereu a impugnante:

I) seja a presente impugnação acolhida e processada nos termos da lei, suspendendo-se a exigibilidade do crédito ora discutido, nos termos do art. 151-III do CTN;

II) seja reconhecida a nulidade do presente lançamento, cancelando-se, por conseguinte, o auto de infração ora gerado, uma vez que este foi lavrado plenamente vigente causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário perseguido, em razão dos depósitos judiciais efetuados pela impugnante, nos termos do art. 151-II do CTN;

III) no mérito, subsidiariamente ao item (II), caso não se entenda pela decretação da nulidade, seja julgada procedente a presente impugnação para determinar o cancelamento do

auto de infração, tendo em vista que a cobrança pretendida é ilegítima em razão da necessidade da observância, pela Lei Complementar nº 190/2022, dos princípios da anterioridade nonagesimal e do exercício, de modo que não seria possível a cobrança do ICMS/DIFAL envolvendo vendas ou remessas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado no período de 01/01/2022 a 31/12/2022;

IV) subsidiariamente ao item (III), seja julgada procedente a impugnação para determinar o cancelamento do auto de infração, tendo em vista que a cobrança pretendida seria ilegítima, em razão da inexistência de lei estadual editada no ano de 2022 posterior à publicação da Lei Complementar nº 190/2022 instituindo a cobrança do ICMS/DIFAL no Estado de Rondônia envolvendo vendas e remessas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado;

V) subsidiariamente aos itens (II), (III) e (IV), caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração, seja julgada procedente a presente impugnação para determinar o afastamento da multa de 90% do valor do imposto apurado.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

Conforme consta na peça vestibular, a autuação ocorreu por ter o sujeito passivo promovido a circulação de mercadorias, constantes nas NF-es nº 1.979.097, 1.980.340, 1.980.320 e 1.979, alcançadas pela EC 87/15, dispondo que caberá ao Estado destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando destinem bens e serviços a consumidor final (não contribuinte) sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido ao Estado de Rondônia, cabendo ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, conduta esta que contrariou o Anexo X do novo RICMS-RO em seus arts. 270-I-c, 273 e 275.

Regularmente notificado, o sujeito passivo, como se viu ao longo de sua defesa, requereu a nulidade do auto de infração, e, ao final, o cancelamento do mesmo sob a alegação de ter feito o depósito judicial efetuado (MS nº 7005159-41-2022.8.22.001), bem como com fundamento nas alegações descritas e reunidas nos itens de 1 a 4, todas, contudo, improcedentes, exceto em relação ao afastamento da multa de 90% do valor do imposto apurado, como adiante restará demonstrado.

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade suscitada, não se acata, visto que não se vislumbra qualquer ofensa ao art. 100 da Lei 688/96, que trata dos requisitos de validade do auto de infração, considerando-se que, no que tange ao julgamento do mesmo, não há qualquer prejuízo, nos termos do art. 91 da Lei 688/96, *in verbis*, que segue sua tramitação normal com vistas à decisão de 1ª Instância, em que pese o citado Mandado de Segurança:

Art. 91. As ações propostas contra a Administração Tributária, sobre matéria tributária, inclusive mandados de segurança contra atos de autoridades estaduais, não prejudicarão o julgamento dos respectivos Processos Administrativos Tributários – PAT. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15). (G.n.)

Acrescente-se o fato de que a cobrança do ICMS/DIFAL das aludidas notas fiscais em **03.09.2022**, já era perfeitamente possível, tendo em vista que o entendimento da Administração Tributária de Rondônia, com a entrada em vigor da referida LC 190/2022, a partir de 05.01.2022,

e nos termos da modulação dos efeitos das ADI 5469, que manteve até 31.12.2021 a validade do Convênio ICMS 93/15, foi no sentido de optar pela anterioridade nonagesimal (art. 150-III-c da CF/88), *in verbis*, ou seja, somente 90 (noventa) dias após sua publicação, no caso, a partir de **06.04.2022**, devendo, assim, ser respeitada a vontade do legislador infraconstitucional que previu a observância apenas da anterioridade nonagesimal, uma vez que não houve aumento ou instituição de novo tributo, sem incidência justificável, portanto, do princípio da anterioridade anual, como pretende a impugnante:

Art. 3º - Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea c do inciso III do caput do artigo 150 da Constituição Federal" (G.n.)

Esclareça-se, por oportuno, que a exigibilidade do crédito tributário em questão já se encontra suspensa nos termos do art. 151-III do CTN, vez que o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, defesa administrativa.

Na questão de mérito, relativo ao Item 2, conforme já mencionado, não há que se falar em ofensa aos princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal (art. 150-III-b-c da CF/88), a uma, por não ter havido aumento de tributo com a LC 190/2022, e a duas, a cobrança do DIFAL sob exame, em **03.09.2022**, ocorreu bem depois do prazo de 90 (noventa dias) previsto no art. 3º da LC 190/2022 (**06.04.2022**), situação evidenciada no trecho da Sentença do juízo de primeiro grau, abaixo transcrito, nos autos do aludido Mandado de Segurança, ao negar a incidência do princípio da anterioridade anual no caso concreto, já que, de fato, não houve instituição de novo tributo ou aumento do seu valor final, mas apenas a mudança na partilha do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, que anteriormente à EC 87/2015 pertencia em sua totalidade ao Estado remetente da mercadoria, que tributava integralmente na origem:

*"Todavia, **ao se ler os artigos da Lei Complementar 190/2022, constata-se que não houve instituição de ICMS**, ainda mais, ao olvidar-se que de 1968 a 1996 era o Decreto-Lei 406/68 que fixava as principais regras do ICMS. Depois, foi a Lei Complementar 87/97 que passou a tratar desse tributo. E ainda, **a LC 190.2022 não aumentou o tributo, haja vista que esta lei dividiu em duas partes o valor que se pagava para o Estado remetente, conforme art. 13, § 3º, da LC 87.96, com redação dada pela LC 190/2022. De modo que, só nos casos de prova efetiva de aumento do valor final do tributo, que poderia ser reconhecida a anterioridade, o que não se aplica ao presente caso". (G.n.)***

Da mesma forma não procede, *data máxima vênia*, o argumento do Item 3, reiterado no Item 4, de que seria necessária a edição de nova lei estadual posterior à LC 190/2022 para autorizar a exigência do ICMS/DIFAL, tendo em vista que no julgamento da ADI 5469 pelo STF, em 24.02.2021, **o que fora formalmente considerado inconstitucional**, para fins de cobrança do ICMS/DIFAL, **foram as Cláusulas primeira, segunda e terceira do referido Convênio ICMS nº 93/2015** (válidas até 31.12.2021), **e não as lei estaduais**, que são válidas, o que restou incontroverso pelo trecho abaixo transcrito do Acórdão do RE 1.287.019, pois materialmente constitucionais, instituindo o DIFAL, por disciplinares regras reservadas a lei complementar não

editadas na época exigida, atribuindo modulação aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade para as citadas Cláusulas do Conv. 93/2015, as quais teriam validade a partir do exercício financeiro de 2022, quando foi editada a Lei Complementar 190/2022:

“Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusulas nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nota do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5/463/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Sessão realizada por videoconferência – Resolução nº 672/20 – STF.”

Deve-se observar, diversamente do que alegou a impugnante, que a referência no voto dos Ministros Dias Toffoli e Luiz Roberto Barroso, colacionado na defesa do sujeito passivo, quanto à lei distrital e às leis estaduais, **é tão somente em relação aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade para fins de retorno da cobrança do DIFAL em questão (em 2022)**, de modo que, **em momento algum, as leis estaduais fora declaradas inconstitucionais pelo STF por meio de seus Ministros**, ficando assentado que bastava apenas a edição da LC 190/2022, esta, sim, necessária para a cobrança do ICMS/DIFAL, tese que resultou fixada para o Tema nº 1093:

“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

No caso da alegação do Item 4, tem-se como procedente o pedido de afastamento da multa de 90% do valor do imposto apurado, pois de fato, uma vez feito o depósito do montante integral do crédito tributário no vencimento, como na situação sob exame, comprovado por meio da juntada dos docs. 05 e 06, resta suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151-II do CTN, não havendo, assim, que se falar em multa punitiva de ofício, porém, não impede a lavratura do auto de infração, bem como o seu julgamento (art. 91 da Lei 688/96), quanto aos demais pedidos feitos ao final são incabíveis pelas razões já demonstradas.

Feita a correção retro mencionada, o crédito tributário assume a seguinte configuração:

	DEVIDO	INDEVIDO
Tributo ICMS	R\$ 2.244,59	R\$ 0,00

Multa	R\$ 0,00	R\$ 2.020,13
Juros	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Atualização monetária	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 2.244,59	R\$ 2.020,13

Dessa forma, em vista dos fatos e das provas acostadas que comprovam a materialidade da infração imputada, e considerando os reparos necessários na apuração do crédito tributário, decido pela parcial procedência do presente auto de infração.

4 – CONCLUSÃO

No uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, **DEVIDO** o crédito tributário no valor de R\$ 2.244,59, devendo o mesmo ser convertido em renda, sendo favorável à Fazenda Pública a decisão judicial definitiva, sem os demais consectários legais, uma vez que o contribuinte realizou o depósito do montante integral em conta judicial na data do vencimento do crédito tributário (doc. 05), e **INDEVIDO** o valor da multa de R\$ 2.020,13.

Deixo de interpor recurso de ofício, de acordo com o inciso I do § 1º do art. 132 da Lei 688/96.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o autuado da Decisão de Primeira Instância.

Porto Velho, 24/02/2023.

E. B. e S.

*AFTE Cad. *****626*

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA