



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

PROCESSO : 20212906300611 E- PAT 7180
RECURSO : VOLUNTÁRIO N. 0136/2022
RECORRENTE : SPRINGER CARRIER S/A.
RECORRIDA : 2ª INSTANCIA TATE/SEFIN
RELATOR : JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR
RELATÓRIO : Nº 0214/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

VOTO DO JULGADOR RELATOR

O Sujeito Passivo acima identificado promoveu a saída da mercadoria constante do DANFE vinculado à NFe 660241, emitida em 24/06/2021, destinada a consumidor final não contribuinte, sujeita ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), na forma das letras "a" a "c" do inciso I da Cláusula segunda do Conv. ICMS 93/2015, sem, no entanto, efetuar referido recolhimento. Incorreu, dessa forma, em infração a Legislação Tributária. DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: R\$96.255,01(NFe 660241) X 10,5% (Difal)=R\$10.106,78(ICMS DIFAL a recolher). OBS: Neste caso o ICMS DIFAL é devido ao Estado de Rondônia por ser este o destino físico das mercadorias conforme declara o Parecer nº. 018/2019/GETRI/CRE/SEFIN bem como, ainda de acordo com esse parecer, é o remetente/fornecedor, que ao remeter por conta e ordem de terceiro, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente, o responsável para promover a retenção e o recolhimento do ICMS devido a este Estado.

Nestas circunstâncias, foram indicados como dispositivos infringidos os arts Art. 273 c/c Art. 270, inciso I, letras "a" a "c"; Art. 275, todos do Anexo X do RICMS/RO (Dec. 22721/18) e EC 87/2015.

A penalidade foi art. 77, inciso VII, alínea "b", item 2 da Lei 688/96. Período de 13/07/2021 a 13/07/2021.



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

Valor total do crédito tributário constituído:

TRIBUTOS	R\$ 10.106,78
MULTA DE 90%	R\$ 9.096,09
JUROS	R\$ 0,00
A. MONETÁRIA	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 19.202,87

Foi dada ciência ao sujeito passivo por A.R dos correios com sucesso (fl. 09). A defesa foi apresentada de forma tempestiva.

2 - ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

I — o fisco de Rondônia tem ilegitimidade passiva para autuação de contribuinte de outra unidade da federação;

II – não é o remetente da mercadoria de fato e entende que a cobrança é indevida;

III – que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

Ao final, requer que a autuação seja anulada em relação as alegações preliminares e improcedente, quanto ao mérito.

Submetido a julgamento de Primeira Instância foi proferida a r. Decisão nº. 2022/1/234/TATE/SEFIN, considerando PROCEDENTE o Auto de Infração e declarando DEVIDO o crédito tributário original no valor de R\$ 19.202,87 (dezenove mil e duzentos e dois reais e oitenta e sete centavos).

Devidamente intimado da r. Decisão via DET em 18/02/2022, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário.

Breve relatório

FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

A peça exordial acusatória decorre que o sujeito passivo teria deixado de recolher, por ocasião da saída da mercadoria, o imposto DIFAL devido ao Estado de Rondônia, em razão de operação de venda interestadual à destinatário



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

consumidor final não contribuinte, localizado no estado de Rondônia, conforme descrito na NFE 660241 (fl. 03).

Em face da infração teria em tese infringido os dispositivos abaixo citados:

RICMS/RO

Art. 270. Nas operações e prestações de serviço de que trata esta Seção, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista no Estado de Rondônia, 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 o Estado de Rondônia, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b” deste inciso;

Art. 273. O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do artigo 270 deve ser efetuado por meio da GNRE ou DARE, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

Quanto a penalidade:

Lei nº 688/96

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços: b) multa de 90% (noventa por cento):

(...)

- 2. do valor do imposto, por promover a saída de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto antecipadamente à operação, sem a comprovação do pagamento na forma da legislação tributária;

Pois bem. Inconformado com a r. decisão “*a quo*” o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário nos seguintes termos:

2. Na descrição da infração, o fisco informou que houve a saída de mercadoria vinculada à Nota Fiscal nº 660241 (Documento 03, juntado na Impugnação), emitida em 24/06/21, destinada a consumidor final não contribuinte. Em razão disso, a operação estaria sujeita ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), nos termos da Cláusula Segunda, “a” a “c”, do Convênio ICMS 93/20152.



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

3. Em face do referido o auto de infração, irressignada, a ora Recorrente apresentou impugnação pleiteando o cancelamento dos débitos, com base nos seguintes argumentos indicados abaixo:

- a) Nulidade do auto de infração haja vista a indicação do sujeito passivo equivocado;
- b) Improcedência do auto de infração por ilegitimidade passiva, pois como se trata de operação de venda à ordem, na qual a Recorrente é a fornecedora de mercadorias, e não a remetente, não há incidência de ICMS Difal na operação; e
- c) Caráter confiscatório da multa de 90% sobre o valor do imposto.

4. Em que pese a plena demonstração dos fundamentos que ilidem a legitimidade do auto de infração e impõem, assim, seu total cancelamento, o Julgador de Primeira Instância, entendeu por bem julgar o auto de infração procedente e declarar devido o crédito tributário em discussão (Documento 02), pelos motivos abaixo:

- a) O fisco do Estado de Rondônia teria legitimidade ativa para prosseguir com a cobrança de contribuinte de outra unidade federativa;
- b) Não teria sido possível verificar que a nota fiscal nº 660241 foi emitida para acompanhar a remessa das mercadorias referentes à venda da nota fiscal nº 659371; e
- c) O julgador não poderia opinar de forma discricionária sobre a norma tributária em vigência no Estado de Rondônia.

5. Todavia, não deve prosperar tal entendimento, tendo em vista que:

- a) Na impugnação, a ora Recorrente, arguiu a ilegitimidade passiva para a cobrança do Difal. Porém, o julgador, por um deslize, entendeu, equivocadamente, que se alegava a ilegitimidade ativa do Estado do Rondônia. Por isso, não foi devidamente apreciado o argumento de nulidade preliminar do auto de infração;
- b) Ao contrário do entendimento firmado na decisão recorrida, a Nota Fiscal nº 660241 (remessa) cita expressamente a Nota Fiscal nº 659371-1 (venda), o que reitera o argumento de que não é possível cobrar ICMS Difal da nota fiscal nº 660241, porque se trata de remessa de mercadoria por conta e ordem.

6. Sendo assim, conforme será demonstrado mais profundamente a seguir, a decisão, ora recorrida, deve ser totalmente reformada, de modo a cancelar integralmente o auto de infração.



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

7. Vejamos.

II. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO
RECORRIDA

II.1. PRELIMINAR DE MÉRITO. NULIDADE. DA ANÁLISE
INCORRETA DO ARGUMENTO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

8. Antes de se adentrar ao mérito, conforme comentado anteriormente, requereu-se a nulidade do auto de infração tendo em vista a indicação incorreta do sujeito passivo no auto de infração objeto destes autos. Em outras palavras, a Recorrente não é o sujeito passivo da relação tributária objeto destes autos e, sim, a empresa SÃO FRANCISCO – INSTALAÇÕES E CONSULTORIA TÉCNICA EIRELLI (“São Francisco”).

9. Ao analisar esse argumento, o julgador de primeira instância entendeu, equivocadamente, que se alegava a ilegitimidade ativa do Estado de Rondônia em realizar tal cobrança. Confira-se:

I – Sobre a alegação da ilegitimidade ativa do fisco de Rondônia para cobrança de contribuinte de outra unidade federativa:

Conforme se verifica nos autos, o sujeito passivo emitiu as notas fiscal 660241 para destinatário em Rondônia não contribuinte do ICMS, sujeitando-se ao pagamento antecipado do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual.

Apesar do sujeito passivo ser do Estado do Rio Grande do Sul, não está sendo questionada a falta de cumprimento de obrigação acessória de um contribuinte de outra unidade da federação onde Rondônia não tem realmente competência para tal.

Estamos analisando o não recolhimento do imposto (obrigação principal) conforme a legislação acima define, não podendo então prosperar a alegação do sujeito passivo de que exista ilegitimidade ativa na autuação.

10. Entretanto, conforme dito anteriormente, se alega a ilegitimidade passiva da Recorrente e não a ilegitimidade ativa do Estado do Rondônia. Por isso, evidentemente, não houve a apreciação adequada do argumento apresentado.

11. Sendo assim, a seguir será demonstrado, mais uma vez, a ilegitimidade passiva da Recorrente, nos autos desse processo, porquanto deverá ser declarado nulo o presente auto de infração.



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

12. Primeiramente, vale lembrar que a operação fiscalizada se trata de venda à ordem. Trata-se de uma operação triangular, na medida em que envolve três partes. Um dos participantes, o adquirente originário, adquire mercadoria de um segundo indivíduo, que configura como fornecedor na operação. Até então a situação narrada se trata apenas de uma operação de compra e venda ordinária. A venda a ordem resta configurada na medida em que o adquirente originário solicita ao fornecedor que a entrega da mercadoria seja realizada no estabelecimento de uma terceira parte, o destinatário final.

13. No caso destes autos, a empresa “São Francisco”, inscrita no CNPJ sob o nº _____, localizada no Estado de Goiás, adquiriu da Recorrente (localizada no Estado do Rio Grande do Sul) os produtos discriminados na Nota Fiscal e solicitou que a entrega da mercadoria fosse realizada em local distinto de seu estabelecimento. A entrega foi realizada para a Caixa Econômica Federal, inscrita no CNPJ sob o nº _____, localizada no Estado de Rondônia, conforme se verifica dos dados constantes da Nota Fiscal.

14. Em consequência disso, a Recorrente procedeu com a correta emissão de duas notas fiscais referente à operação. Emitiu-se a nota fiscal nº 000659371 (Documento 04, juntado na Impugnação), em nome da empresa São Francisco, em razão da venda da mercadoria, com a indicação do CFOP 6.118 (“Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem”).

15. Conforme se verifica abaixo, foi destacado o ICMS próprio devido: **Obs.** Vide na peça defensiva Planilha Dados dos Produtos/Serviços

16. Enquanto na outra nota, Nota Fiscal nº 000660241, foi emitida para acompanhar a remessa das mercadorias ao destinatário final (Caixa Econômica Federal), por conta e ordem da empresa São Francisco. Por isso, na nota fiscal em referência foi indicada o CFOP 6.923 (“Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado”). Nessa nota fiscal não houve qualquer destaque do ICMS, na medida em que foi emitida apenas para acompanhar o trânsito das mercadorias, a ver: **Obs.** Vide na peça defensiva Planilha Dados dos Produtos/Serviços

17. Narrada a situação fática, faz-se necessário demonstrar a legislação aplicável nessa situação. Confira-se.

18. De acordo com a legislação vigente, nas operações e prestações que destinem bens a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em



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

outro Estado de localização, será aplicada a diferença de alíquota interna dos Estados envolvidos. Quando o consumidor final não for contribuinte do imposto a responsabilidade tributária pelo recolhimento do DIFAL é do remetente. Confira-se:

EC 87/2015

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II 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;

(...)

19. Dessa forma, em estrita observação à legislação aplicável, a empresa “São Francisco”, a adquirente originária, e verdadeira remetente das mercadorias na operação em referência, e a responsável pelo recolhimento do ICMS Difal da operação. Ou seja, a “São Francisco” que deveria figurar como o sujeito passivo correto para a cobrança do valor referente ao DIFAL. Inclusive, conforme se verifica da Nota Fiscal nº 50 (Documento 05, juntado na Impugnação), emitida pela empresa em referência, a “São Francisco” que remeteu a mercadoria para Rondônia. Configurando-se, portanto, a evidente ilegitimidade passiva do presente auto de infração, devendo ser julgado nulo, a ver.

20. Com efeito, de acordo com o artigo 100 da Lei nº 688/96, o auto de infração deve preencher alguns requisitos, no presente momento se demonstra interessante destacar que a correta qualificação do sujeito passivo é um desses requisitos. Confira-se:

Art. 100. São requisitos de Auto de Infração:

I – a origem da ação fiscalizadora;

II – o dia, a hora e o local da lavratura;

III – a qualificação do sujeito passivo, observado o disposto no § 4º do artigo 83;

IV – relato objetivo da infração;



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

V – citação expressa do dispositivo legal que define a infração cometida e lhe comina penalidade;
VI – o valor do imposto, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período considerado;
VII – o valor da penalidade aplicada;
VIII – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal;

21. Ou seja, da leitura do dispositivo citado acima, é imprescindível que a autoridade fiscal impute o sujeito passivo correto no auto de infração, sob pena de nulidade. Dessa feita, conforme previamente comprovado, o sujeito passivo da relação tributária, objeto destes autos, é a empresa “São Francisco” e não a Recorrente. Logo, houve a incorreta indicação do sujeito passivo no auto lavrado e, por isso, deve ser prontamente declarado sua nulidade.

22. Nesse sentido, o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE) já se manifestou quanto a nulidade do auto de infração quando não forem observados tais requisitos, inclusive nos casos de indicação equivocada do o sujeito passivo. Confira-se:

PROCESSO: 20172900100222
RECURSO: DE OFÍCIO Nº. 388/2018
ACÓRDÃO: Nº. 086/21/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ICMS/MULTA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – POSTO FISCAL - AUSÊNCIA DE DFE – NULIDADE – Deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração cujo procedimento fiscal não obedece aos requisitos previstos em norma regulamentar. Fiscalização realizada em Posto Fiscal, referente a mercadorias acompanhadas de NFes emitidas no período de janeiro e fevereiro de 2017, auto lavrado apenas em 20/03/2017, descaracterizado assim o flagrante infracional, sendo exigido então a autorização de fiscalização emitida por autoridade competente. Restou configurado o impedimento dos autuantes conforme dispõe o artigo 65, V, da Lei 688/96, pré-requisito indispensável para a prática da ação fiscal. Mantida a decisão monocrática que julgou nula a ação fiscal. Recurso de Ofício Desprovido. Decisão por maioria de votos.

PROCESSO: 20152930511948
RECURSO: DE OFÍCIO Nº 0556/2018
ACÓRDÃO: Nº. 104/21/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ICMS – DANFE SEM AUTORIZAÇÃO DE USO - CONTRIBUINTE DO AMAZONAS – ILEGITIMIDADE PASSIVA – NULIDADE - Restou provado nos autos que o fisco rondoniense elegeu incorretamente o Sujeito Passivo. No caso concreto, deveria ser acostado no auto de infração, o transportador das mercadorias. Fato este regido pelo artigo. 15º, II, B, 5 da Lei 688/96 da época dos fatos, atualmente recapitulado para outro artigo. Mantida a decisão de instância singular de nulo o auto de infração. Recurso de Ofício Desprovido. Decisão Unânime.



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

III. DO MÉRITO

**III.1. DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO –
RECOLHIMENTO DO DIFAL INDEVIDO**

25. Conforme explanado acima, trata-se de uma operação de venda à ordem, na qual a Recorrente é a fornecedora das mercadorias remetidas por conta e ordem da adquirente originária, empresa “São Francisco”, verdadeira remetente das mercadorias ao Estado de Rondônia, conforme se verifica da nota fiscal de venda nº 50. Ou seja, quem de fato deveria recolher o DIFAL ao Estado de destino, uma vez que foi o agente que realizou as vendas das mercadorias ao consumidor final, não contribuinte do ICMS, conforme disposto na EC 87/2015.

26. Não obstante isso, imperioso ressaltar que sequer a empresa “São Francisco” deveria recolher o DIFAL ao Estado de Rondônia, uma vez que se trata de empresa enquadrada no Simples Nacional, que segundo a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, referida exigência estava suspensa por determinação legal do Supremo Tribunal Federal.

**III.2. DA VERACIDADE DA OPERAÇÃO – AUSÊNCIA DE
SIMULAÇÃO**

Em que pese a plena demonstração dos fundamentos que ilidem a legitimidade do auto de infração e impõem, assim, seu total cancelamento, na decisão, ora recorrida, o julgador de primeira instância ao analisar o argumento de que não seria devido ICMS Difal em relação à Nota Fiscal nº 660241, porque se trata de nota emitida (CFOP 6923) apenas para acompanhar a remessa de mercadoria, de venda por conta e ordem da empresa “São Francisco”, afirmou que não se poderia verificar qualquer informação que demonstrasse que as notas fiscais estavam relacionadas. Por isso, não seria possível confirmar o alegado pela Recorrente, conforme descrição na **r. decisão**:

**II – sobre a alegação do sujeito passivo de que não é o
remetente da mercadoria de fato e, entende que a cobrança é indevida:**

Ao analisar a nota fiscal 659371 emitida pelo sujeito passivo para o destinatário São Franc Inst. E. C. T. Eireli, aparece a seguinte descrição da natureza de operação “Venda prod. Estab.ent. des. Cnt. Ord. Adq. Vnd. Ord”. O sujeito passivo alega que a NF 660241, seria uma venda



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

feita por esse Remetente descrito anteriormente, cuja mercadoria seria entregue pelo sujeito passivo, por conta ordem do primeiro ao destinatário em Rondônia.

Acontece que uma nota não faz referência à outra em nenhum de seus campos descritivos, bem como os valores não batem nem por item e nem pelos totais.

Não há como se afirmar que seja a situação declarada pelo sujeito passivo, como também não se pode afirmar que seja uma segunda venda dissimulada para não pagar o imposto devido ao Estado de Rondônia.

28. Entretanto, contrariamente ao afirmado pelo ilustre julgador, a Nota Fiscal nº 660241 cita expressamente, no campo “Dados Adicionais”, que se trata de remessa de mercadorias remetidas ao destinatário por conta e ordem da empresa “São Francisco”, bem como indica a Nota Fiscal nº 659371 emitida para a venda. Confira-se: Obs. Vide Planilha DADOS ADICIONAIS abaixo.

29. Não obstante todo o equívoco constante da r. decisão recorrida, ainda foi afirmado que os valores dos produtos constantes nas notas fiscais não são semelhantes e que nem o valor total é equivalente. De fato, por um equívoco, as notas fiscais foram emitidas com valores divergentes. Todavia, os produtos e quantidades são exatamente iguais, conforme tabela comparativa de ambas notas fiscais emitidas pela Recorrente, a ver: Obs. Vide Planilha DADOS ADICIONAIS abaixo:

30. Inclusive, como dito anteriormente, a Nota Fiscal nº 660241 cita expressamente a Nota Fiscal nº 659371, o que reitera o argumento de que apesar de terem valores divergentes dos produtos, as duas notas fiscais tratam-se da mesma operação, qual seja, de venda à ordem. Ademais, verifica-se que as partes envolvidas na operação também são as mesmas nas três notas fiscais emitidas para amparar a venda e a remessa física das mercadorias.

31. Diante desse cenário, demonstra-se relevante colacionar o teor da Resposta à Consulta nº 17225/2018, emitida pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, que manifestou entendimento de que as notas fiscais emitidas relacionadas à operação de venda à ordem podem ser emitidas com valores divergentes. Inclusive, é possível emitir a nota fiscal de remessa sem valor, de modo a garantir o sigilo comercial da operação:



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

Ementa ICMS - Obrigações acessórias - Venda à ordem - Valor da operação a ser consignado na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor em favor do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria - Sigilo comercial.

I - De forma a se preservar o sigilo comercial da operação, em vez consignar o efetivo valor da operação, o fornecedor (vendedor remetente) pode emitir a Nota Fiscal em favor do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, com o campo "Valor da operação" sem valor (valor igual a zero).

32. Ou seja, independentemente que as notas fiscais anexadas, nestes autos, apresentem valores divergentes, jamais poderia descaracterizar a operação de venda à ordem, de modo a permitir a exigência do recolhimento do tributo. Inclusive, a Recorrente juntou na Impugnação apresentada todos os documentos necessários para comprovar a ocorrência da operação de forma lícita.

33. Nesse sentido, o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE) já se manifestou, inclusive recentemente, de que não é possível a cobrança de ICMS Difal das notas fiscais emitidas para remessa de mercadoria venda à ordem e que a cobrança do imposto deve ser realizada em relação à nota fiscal da venda, in verbis:

PROCESSO: 20172906300228
RECURSO: DE OFÍCIO Nº 045/21
ACÓRDÃO: Nº 343/21/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN
ICMS/MULTA – DEIXAR DE APRESENTAR O COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – INOCORRÊNCIA – Demonstrado nos autos, que a operação descrita no DANFE fls.05, não dá direito ao Fisco Rondoniense para que realize a cobrança de diferencial de alíquota, por ser a operação de simples remessa por conta e ordem de terceiros. O imposto deve ser exigido em relação a nota fiscal de venda nº 81.510, a que se refere esta remessa. Reforma da decisão monocrática de Nula para Improcedência do Auto de Infração. Recurso de Ofício Provido. Decisão Unânime.
Porto Velho, 04 de julho de 2023.

PROCESSO: 20162906100410
RECURSO: DE OFÍCIO Nº. 366/2019
ACÓRDÃO: Nº. 332/21/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN. ICMS – DEIXAR DE RECOLHER ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – REMESSA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS - INOCORRÊNCIA. Provado nos autos que o sujeito passivo promoveu operações de remessa por conta e ordem de terceiros, através das notas fiscais 29048 e 29053 (fls. 03 a 10), não sujeitas ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas, nos termos do Art. 577 do RICMS/RO (Dec. 8321/98). A venda original foi realizada para a PROCLIMA ENGENHARIA LTDA (fl. 59) que efetivamente vendeu os produtos para destinatário não contribuinte de ICMS do Estado de Rondônia. Infração ilidida. Mantida a decisão “a quo” que julgou improcedente o auto de infração. Recurso de ofício desprovido. Decisão por maioria 3 x 1.



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

PROCESSO: 20172900301376
RECURSO: VOLUNTÁRIO N.º 982/2018
ACÓRDÃO: N.º. 356/21/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN.

ICMS – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA ALCANÇADA PELA EC 87/15 SEM APRESENTAR O COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - NULIDADE – A acusação fiscal é por ter o sujeito passivo deixado de apresentar o comprovante de recolhimento do imposto diferencial de alíquota devido à unidade federativa de destino relativo à diferença de alíquota, entre a alíquota interna da unidade federativa de destino e alíquota interestadual, DIFAL, referente às mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas na planilha, de fls. 03, alcançadas pela EC 87/15 destinadas a consumidor final contribuinte ou não do ICMS. Caracterizado a ausência do flagrante infracional, bem como ilegitimidade passiva, visto que as operações em questão referem-se a remessa por conta e ordem de terceiros, operação não tributada. Infração fiscal ilidida pela recorrente. Reformada a decisão de instancia singular que julgou procedente para nulo o auto de infração. Recurso Voluntário provido. Decisão Unânime.

34. Sendo assim, requer-se a reforma integral da decisão para que haja o cancelamento do auto de infração, tendo em vista que a operação da Nota Fiscal n° 660241 se trata de remessa de mercadorias de venda à ordem, referente da Nota Fiscal n° 659371.

Destarte, após análise pormenorizadas das razões de fato e de direito trazidas pela recorrente em sua peça defensiva, verifica-se que a solução para presente lide, é de fácil compreensão. Senão vejamos:

Nestas operações de ‘REMESSA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS’ para industrialização e/ou ‘VENDA Á ORDEM DE TERCEIROS’, as chamadas operações por triangulação citadas pela Defesa, o responsável pelo recolhimento do imposto, no caso o ICMS-DIFAL, é o intermediário da operação ou o contratado pelo consumidor final. Neste caso, o verdadeiro sujeito passivo da relação, é a SÃO FRANCISCO INSTALAÇÕES E CONSULTORIA TECNICA EIRELI.

Podemos separar esta operação em três etapas:

Circulação física da mercadoria: A fábrica da SPRINGER emite uma *NF 660241* para o consumidor final e não contribuinte, C E F, sem destaque do imposto, apenas para acompanhar a mercadoria (mas com a descrição



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

da natureza da operação de “remessa ou venda por conta e ordem de terceiros” e a menção desse terceiro e endereço em “Dados Adicionais” da NF);

Circulação ficta da mercadoria: A SPRINGER remete uma *NF 659371*, com destaque do imposto (op. Interestadual de RS para GO =7%) para o contribuinte SÃO FRANCISCO INSTALAÇÕES E CONSULTORIA TECNICA EIRELI. É a venda de mercadoria propriamente dita;

Circulação ficta da mercadoria: a empresa contratada, SÃO FRANCISCO INSTALAÇÕES E CONSULTORIA TECNICA EIRELI, emite uma *NF 0050* para o consumidor final e não contribuinte do imposto, C E F. **Esta NF deveria vir com o destaque do ICMS, 12%, e o comprovante da GNRE ou DARE com o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, 5,5%, referente a diferença entre 17,5% (alíquota interna do produto) e 12%, alíquota interestadual de GO a RO.**

Nesse sentido, é imperioso em reconhecer que razão assiste a recorrente quanto a sua ilegitimidade passiva no presente PAT., ou seja, quem de fato e de direito deve figurar no polo passivo é a Empresa SÃO FRANCISCO INSTALAÇÕES E CONSULTORIA TECNICA EIRELI e não a recorrente. Dessa feita, este julgado entende que restou provado nos autos a ilegitimidade passiva do sujeito passivo, portanto, os autos carecem dos requisitos do art. 100 da Lei 688/96, o que ao meu juízo deve ser considerado NULO.

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto, para ao final dar-lhe provimento no sentido de reformar a decisão singular de **PROCEDENTE** para **NULO** o auto de infração que considerou **DEVIDO** o crédito



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

tributário original no valor de R\$ 19.202,87 (dezenove mil, duzentos e dois reais e oitenta e sete centavos), por ser medida de justiça tributária que se impõe.

É como voto!

JUAREZ BARRETO
MACEDO
JUNIOR:

Assinatura manuscrita em tinta vermelha.

JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR

Julgador/2ª Câmara de Julgamento/TATE/SEFIN

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE

PROCESSO : 20212906300611 - E-PAT: 007.180
RECURSO : VOLUNTÁRIO N°. 0136/2022
RECORRENTE : SPRINGER CARRIER S/A.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : JULGADOR – JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

RELATÓRIO : N° 0214/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO N° 0227/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN.

EMENTA : ICMS/MULTA – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA ALCANÇADA PELA EC 87/15 SEM APRESENTAR O COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - NULIDADE – A acusação fiscal é por ter o sujeito passivo deixado de apresentar o comprovante de recolhimento do imposto diferencial de alíquota devido à unidade federativa de destino onde está localizado o consumidor final, relativo ao DIFAL. Operação de remessa por conta e ordem de terceiro, caracterizada ilegitimidade passiva. Não se recomenda o refazimento da ação fiscal, visto que o real adquirente SÃO FRANCISCO, CNPJ: 03 era optante pelo Simples Nacional no exercício de 2021, dispensado do recolhimento do DIFAL, conforme decisão do STF RE 1287019. Infração fiscal ilidida. Reformada a decisão singular que julgou procedente para nulo o auto de infração. Recurso Voluntário provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para no final dar-lhe provimento, reformando-se a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para **NULO** o auto de infração, conforme Voto do Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado dos Julgadores Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Roberto Valadão Almeida de Carvalho e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

TATE, Sala de Sessões, 21 de setembro de 2023.

~~Anderson Aparecido Arnaut~~
Presidente

~~Juarez Barreto Macedo Junior~~
Julgador/Relator