



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

SUJEITO PASSIVO: *MASTER COMERCIO DE VEICULOS E SERVI OS EIRELI*

ENDEREÇO: *Avenida São Miguel, 4205 - Vila Constança - São Paulo/SP - CEP: 03871-000*

PAT Nº: *20212906300586*

DATA DA AUTUAÇÃO: *07/07/2021*

CAD/CNPJ: *32.218.788/0001-01*

CAD/ICMS:

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2022/1/367/TATE/SEFIN

1. Falta de recolhimento do ICMS DIFAL / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração não ilidida. Modulação da decisão de inconstitucionalidade declarada pelo STF validando a incidência do ICMS DIFAL até a data de 31/12/2021 / 4. Auto de infração procedente por se referir a fato gerador do ano de 2021.

1 – RELATÓRIO

Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização feito pelo Posto Fiscal de Vilhena, no qual se constatou o não pagamento da DIFAL (Diferença de Alíquotas) referente a entrada de mercadorias destinadas a não contribuinte do ICMS.

Pela ocorrência, foram capituladas a infração com base no Art. 270, I, letra "c", Art. 273, Art. 275, todos do Anexo X do RICMS-RO, aprovado pelo Dec. nº 22.721/2018 e EC 87/15, e a penalidade de multa pelo artigo 77, inciso IV, alínea a, item 1 da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

O crédito tributário constituído pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 23.100,00.

Multa: R\$ 20.790,00.

Total: R\$ 43.890,00.

O sujeito passivo foi cientificado através dos Correios e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

(1) Reclama da ausência do contraditório e da ampla defesa, transcrevendo textos de doutrina e de jurisprudência que sustentam sua tese.

(2) Ao descrever os fatos, a defesa qualifica o sujeito passivo como optante pelo Simples Nacional (o que bastaria para afastar sua obrigatoriedade de pagamento do ICMS DIFAL nas circunstâncias do auto de infração).

(3) Indica que a NFe alvo da lavratura do auto de infração (NFe nº 346, emitida em 21/05/2021) foi devolvida, conforme nota fiscal de entrada emitida pelo sujeito passivo em 09/09/2021 (NFe 398), devido erro no código de operação fiscal.

(4) Sustenta que não foi feito recolhimento do ICMS *“pois a aquisição do veículo na cadeia de compra veio sem qualquer substituição tributária, tendo sido feita apenas a revenda do veículo e a entrega para a FUMAS”*.

(5) Redige o que seria a infração descrita pelo fisco com o seguinte texto: *“Deixar de apresentar comprovante de recolhimento do diferencial de ICMS, em virtude da escrituração da NF-e de saída nº 346, emitida em 21 de maio de 2021, referente a operação tributada de revenda, com erro na escrituração da nota encaminhada e aplicação da alíquota diferencial”*.

E com base neste conteúdo, requer preliminarmente a aplicação da Súmula 01 do TATE, que determina:

“É indevida a autuação com base na omissão ou incorreção de dado em documento fiscal emitido por não contribuinte de Rondônia.”

(6) Reclama que a diferença de alíquotas é de 6% e não de 10,50% como aplicada pelo auto de infração.

(7) Em seguida, a defesa apresenta o seguinte texto:

Por essa razão, o constituinte de 1988, sobre mostrar a sua relevância, no artigo 146, dedicou o art. 155, § 2º, inciso XII a detalhar todo um sistema a ser explicitado por tal instrumento legislativo, verbis:

“Art. 155. § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) XII – cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre

substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das

operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) ...”

Em outras palavras, impôs, o constituinte, que a lei complementar definisse os princípios do sistema a reger o ICMS, o qual deveria ser, dentro destes parâmetros, regulado pela legislação ordinária, inclusive, no que diz respeito ao ponto nevrálgico da regionalização de um imposto de vocação nacional, qual seja, o das operações interestaduais.

É bem verdade que, não obstante as cautelas do constituinte, o tempo demonstrou que a própria regionalização é um permanente estímulo à violação constitucional por parte dos Estados, sendo a guerra fiscal - esta luta fratricida entre os Estados, no campo tributário - a clara demonstração de que Konrad Hesse não estava tão errado ao afirmar que “a necessidade não conhece princípios”.

A lei complementar representa, no sistema tributário brasileiro, a garantia de um sistema capaz de permitir a convivência de três regimes impositivos sobre um mesmo cidadão, a partir da tríplice esfera federativa.

Sempre é relevante lembrar das condições materiais para a incidência do diferencial de alíquota, que podem ser assim resumidas: a) operação ou

prestação interestadual; b) mercadorias ou serviços destinados ao consumo final; e c) diferença entre a alíquota interestadual e a interna do estado de destino.

*Para a configuração do critério material de incidência, portanto, é imprescindível que a mercadoria ou serviço sejam destinados ao consumo final, critério esse não captado pelo relator da decisão na fixação de sua tese, ao desconsiderar como determinante para a incidência a posição da sociedade empresária na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos para justificar a cobrança do imposto. **Ora, necessariamente, a microempresa deve receber as mercadorias ou serviços na condição de consumidora final**, o que não se configura no caso em tela, a empresa fornecedora, ora Requerente é optante pelo Simples Nacional, não sendo responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquota, uma vez que apenas vendeu e não comprou o produto do Estado de Rondônia.*

E correlaciona sua escrita com a alegada condição de optante do Simples Nacional, regime de tributação concebido pela Lei Complementar 123/2006.

(8) Invoca a decisão do STF (RE 1.287.019), a qual determina como condição para a cobrança do ICMS DIFAL a existência de Lei Complementar. Entende a defesa que por inexistir previsão em Lei Complementar, não estava obrigada ao pagamento da modalidade de tributo reclamado no auto de infração, repetindo, novamente, sua alegada condição de contribuinte optante pelo Simples Nacional.

(9) Escreve a defesa sobre a boa-fé do sujeito passivo:

Insta consignar ainda que a má fé não pode em hipótese alguma ser presumida. Presumir que a conduta da Requerente é eivada da intenção perniciosa implica proceder contrariamente ao dever de Boa-fé.

No presente caso, ausente qualquer elemento que evidencie alguma intencionalidade do contribuinte, a boa-fé deve ser presumida.

A expressão boa-fé tem sua origem etimológica a partir da expressão latina fides, que significa fidelidade e coerência no cumprimento da expectativa de outrem ou do acordo que tenha sido pactuado.

A anulação do auto de infração impõe-se, portanto, como proteção do dever geral de lealdade e confiança entre as partes, conforme disciplina sobre o tema:

"Importa, para o caso, as noções de boa-fé e de abuso de direito.

A boa-fé nos auxilia como um dos critérios axiológico-materiais para a verificação do abuso de direito. O exercício de um direito será abusivo quando se constatar que o mesmo é contrário à boa-fé objetiva. O Fisco abusa do direito ao desconsiderar os limites da boa-fé objetiva no curso do procedimento administrativo de apuração do fato impositivo da obrigação tributária." (JFRS Sentença - 50426821920134047100)

Trata-se do compromisso cooperação nas relações contratuais, razão pela qual legitima a expectativa do autor na condução do presente processo, conforme leciona Paulo Brasil Dill Soares:

"Boa-fé objetiva é um 'standard' um parâmetro genérico de conduta. Boa-fé objetiva significa, portanto, uma atuação 'refletida', pensando no outro, no parceiro atual, respeitando seus interesses legítimos, suas expectativas razoáveis, seus direitos, agindo com lealdade, sem abuso, sem obstrução, sem causar lesão ou desvantagem excessiva, gerando para atingir o bom fim das obrigações: o cumprimento do objetivo contratual e a realização de interesses das partes." (SOARES, Paulo Brasil Dill. Princípios Básicos de Defesa do Consumidor:

Institutos de Proteção ao Hipossuficiente. Leme/SP: LED, 2001, p. 219-220.) Nesse mesmo sentido ao lecionar sobre a Segurança Jurídica, Fredie Didier Jr assevera:

"O princípio da proteção da confiança impõe que se tutele a confiança de um determinado sujeito, concretizando-se com isso, o princípio da segurança jurídica. Como ensina Humberto Ávila, tutela-se a situação da confiança do sujeito que exerce a sua liberdade por confiar na validade (ou aparência de validade) de um conhecido ato normativo e, depois, vê frustradas as suas expectativas pela descontinuidade da vigência ou dos efeitos desse ato normativo, quer por simples mudança, quer por revogação, quer por invalidação."(DIDIER JR, Fredie. Curso Processual Civil. Vol. 1. 19ª ed. Editora JusPodivm, 2017. p. 155, citando ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. Ed., 2011.p.360).

Viola a boa-fé o comportamento sistematizado do Fisco de interpretar e aplicar normas no sentido de apenas maximizar as suas receitas em detrimento do contribuinte.

(10) Reclama da multa aplicada.

Em relação à multa punitiva é corriqueiro os contribuintes serem apenados com quantias que superam o valor do imposto devido. Isto porque as normas preveem algumas multas punitivas em percentuais calculados sobre o valor da operação e não sobre o valor do tributo supostamente inadimplindo.

O Requerente emitiu uma nota fiscal com erros na escrituração, esta nota foi devolvida e a base de cálculo retificada, pois o fisco utilizou como base de cálculo um valor superior ao total da nota para base de ICMS devido.

Cita jurisprudências que consideram abusivas de 100% sobre o valor do imposto, transcrevendo um julgado do STF que reduziu a multa aplicada de 100% para 15%.

Escreve que “*deve ser considerada confiscatória e assim inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo.*”

No mesmo quesito, reclama, com delongas, acerca da imposição de cobrança de juros acima do que prevê a SELIC.

E chama novamente a atenção para o fato de que o sujeito passivo é optante do regime de tributação do Simples Nacional e que a nota fiscal alvo da autuação fiscal foi “estornada/devolvida”.

(11) Por fim, requer que seja cancelado o débito lançado contra o sujeito passivo por ser indevido. Que seja declarada nula a notificação pela aplicação excessiva da multa. No mérito, que sejam expurgados os valores de multa e juros superiores ao previsto legalmente.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

(1) A origem do auto de infração se deu por fiscalização de trânsito de mercadorias, realizada pelo Posto Fiscal de Vilhena, na qual se constatou a entrada de veículo novo destinado a não contribuinte localizado no estado de Rondônia.

Isto feito, lavrou-se o auto de infração pela irregularidade constatada: falta de pagamento do ICMS DIFAL incidente sobre a operação. O sujeito passivo foi notificado e apresentou defesa, então não é cabível o argumento de ausência de contraditório e ampla defesa.

(2) Consta no processo do auto de infração a consulta de optantes do Simples Nacional efetuada na data de lavratura do auto. Pelo documento observa-se que o sujeito passivo não era contribuinte do Simples Nacional à época da ocorrência do fato gerador.

(3) Documentando a devolução, há uma nota fiscal de entrada do veículo para o qual foi cobrado o ICMS DIFAL, justificada por erro no preenchimento do documento fiscal original. Contudo, isto não significa o desfazimento do negócio, já que a devolução do documento se deu apenas para que outro fosse emitido com as devidas correções. O veículo transacionado não retornou para o sujeito passivo.

(4) O fato de ter sido feita a aquisição do veículo sem qualquer substituição tributária e referir-se a operação a uma revenda de veículo não afasta a incidência do ICMS referente à diferença de alíquotas, já que a operação é interestadual, o remetente não é optante do Simples Nacional e o destinatário, localizado no estado de Rondônia, não é contribuinte do ICMS.

(5) Ao invocar a aplicação da Súmula 01 do TATE, a defesa apresentou um texto diferente do que se indica no auto de infração. Não se trata a infração de erro de escrituração de documento. O fisco não fez nenhuma assertiva acerca de imperfeições no documento alvo da ação fiscal. A lavratura do auto de infração, como dito, não se referiu ao que escreveu a defesa neste item.

(6) Em um único parágrafo a defesa reclama, sem apresentar embasamento, que a diferença de alíquotas não deveria ter sido cobrada em 10,50%, mas sim em 6%.

A origem da operação é o estado de São Paulo. A alíquota interestadual de SP para RO é de 7%. A alíquota interna para o veículo alvo da autuação é de 17,5% e o sujeito passivo não cumpre nenhum requisito que justifique uma redução desta alíquota. Portanto, correta é a cobrança do percentual de 10,50%.

(7) O texto transcrito neste item pela defesa não se contrapõe à infração, o que se percebe pelos negritos da própria defesa. O sujeito passivo não é optante do Simples Nacional.

(8) Invoca a decisão do STF (RE 1.287.019), a qual determinou que, para a cobrança do ICMS DIFAL, deve existir Lei Complementar autorizativa.

No entanto, a defesa fez uma exposição incompleta do que fora decidido pela suprema corte. No caso, o STF declarou inconstitucional a cobrança da DIFAL sem lei complementar, mas validou as cobranças e pagamentos até a data de 31/12/2021. Como a nota fiscal e a operação objetos da lavratura do auto de infração se referem ao mês de maio de 2021, a incidência e cobrança da diferença de alíquotas estavam válidas quando da lavratura do auto de infração.

(9) O item faz uma série de argumentos acerca da boa-fé do sujeito passivo.

Este tema não é pertinente à lide do auto de infração. O fisco não descreveu nenhum ato de má fé que justifique a abertura do assunto pela defesa. Considerar boa ou má fé não vai afastar ou justificar a infração, já que esta foi objetiva e se referiu ao não pagamento de imposto vinculado à diferença de alíquotas.

(10) Ao questionar a aplicação da multa, a defesa escreve partes que não correspondem ao que consta no processo do auto de infração. O valor da multa não foi superior ao do imposto. E a multa não foi aplicada sobre o valor da operação como escreveu a defesa.

Acerca das transcrições jurisprudenciais, depreende-se que o posicionamento dos tribunais repele uma valoração de multa que seja superior ao imposto. A diminuição de valores cobrado se deu em discussão de penalidade de multas superiores ao valor do imposto. Sendo a multa do auto de infração correspondente a 90% do imposto, não há abordagem jurisprudencial sobre este montante.

A jurisprudência serve para indicar a abusividade de valores elevados de multas tributárias. Contudo, não se pode alterar a valoração da multa prevista em lei pelo que se reformulou na esfera judicial em casos específicos. A justiça determina o que está errado, mas não tem o condão de indicar o valor da penalidade que deva ser imposta pelo cometimento de infrações tributárias, pois se assim fosse, estaria a justiça a legislar.

Por constar no ordenamento legislativo do estado de Rondônia e por não contrariar o que fora considerado abusivo e confiscatório pelos tribunais superiores, bem como pela concessão explícita de redução de 50% de seu valor aposta no próprio auto de infração, considera-se a multa legal válida e de acordo com o que determina a legislação tributária que, repetindo, não afronta as decisões jurisprudenciais acerca de sua valoração.

Como último argumento da, apesar de transcrito de forma curta nesta análise, a defesa escreveu longamente sobre a cobrança de juros, tema não cabível na lide deste auto de infração, já que o crédito tributário se compôs tão somente do ICMS e da multa, sem nenhum outro acréscimo.

Assim sendo, prevalecem todos os indicativos apresentados pela acusação fiscal pertinente ao auto de infração, inexistindo argumentos da defesa que afastem o teor da infração descrita pela ação fiscal, estando evidente a falta de pagamento do ICMS DIFAL, o que justifica a manutenção e a procedência do crédito tributário constituído.

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE** o auto de infração e **DEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 43.890,00.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte, na pessoa de seu advogado, da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob pena de inscrição em dívida ativa do Estado e consequente Execução Fiscal.

Porto Velho, 08 de junho de 2022.

RENATO FURLAN

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais

Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por

Renato Furlan, Delegado da 3ª DRRE,

Data: **08/06/2022**, às **11:13**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.