



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: *20222910400004*

DATA DA AUTUAÇÃO: *16/06/2022*

CAD/CNPJ: *27.932.734/0005-99*

CAD/ICMS: *00000005790000*

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2022/1/980/TATE/SEFIN

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

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo 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 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.

Trata-se da NF-e nº 1.889.638 no valor de R\$ 11.648,10 (vlr. da nota) x 10,5% (Dif de alíquota) = R\$ 1.223,05 (ICMS/DIFAL devido). Multa: R\$ 1.223,05 x 90% = R\$ 1.100,74.

Para a capitulação legal da infração foram indicados os arts. 270-I-c, 273 e 275, todos do Anexo X do novo RICMS-RO, 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\$ 1.223,05
Multa 90% (noventa por cento)	R\$ 1.100,74
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 YG856277785BR, fls. 02, e apresentou sua defesa tempestivamente.

2 – DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Na defesa apresentada o sujeito passivo, em síntese, argui inicialmente **1)** preliminar de nulidade do auto de infração no montante de R\$ 2.323,79 (sendo R\$ 1.223,05 de ICMS e R\$ 1.100,74 de Multa), pordenotar flagrante inconstitucionalidade nas referidas cobranças durante o exercício de 2022, impetrando oMandado de Segurança n.º 7005159-41.2022.8.22.0001 perante a 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarcade Porto Velho/RO, visando o afastamento da exigência de ICMS/DIFAL e do Adicional ao FECP (doc. 04), optando por depositar integralmente (doc. 05), em conta vinculada ao mencionado Mandado de Segurança,os créditos tributários devidos a título de tais tributos.

Neste sentido, considerando que a realização do depósito integral, além de ser uma faculdade do contribuinte, é legítima causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151-II do CTN), jamais poderia a autoridade fiscal ter lavrado o presente auto de infração, que não se afigurava passível de cobrança.

E quanto ao mérito, alegou que a autuação ora impugnada não merece prosperar, haja vista que o DIFAL apenas poderia ser exigido mediante a **2)** observância do princípio da anterioridade de exercício e daanterioridade nonagesimal, previstos no artigo 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 em 2023.

Que quanto à cobrança do DIFAL em questão houve o julgamento da ADI n. 5469 e do RE n.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 destinoincidente sobre mercadorias vendidas a consumidores finais não contribuintes do imposto com base no referido convênio ICMS n. 93/2015 do CONFAZ, diante da ausência de Lei Complementar disputando o tema, tendo se fixado a seguinte tese: “*acobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzidopela EmendaConstitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Que houve a modulação dos efeitos da tese para reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança doICMS DIFAL, em relação àsCláusulas primeira, segunda e terceira do referido convênio ICMS n. 93/2015do CONFAZ, apenas a partir do exercício financeiro de 2022, conforme se denota do Acórdão proferido nosautos do Recurso Extraordinário n. 1.287.019.

Que, entende, considerando que foi somente com a Lei Complementar n. 190/2022 que restaramdefinidos os termos da tributação e assumindo a remota hipótese de que esta não deveria atender o princípioda anterioridade, o queargumentou apenas por amor ao debate, por não integrar o processo normativodas leisestaduais já instituídas, seria certo que deveriam ser instituídas novas leis estaduais (após a publicação da Lei Complementar n. 190/2022) e que deveriam atender aosprincípios da anterioridade de exercício e daanterioridade 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 n.º 5469 e o RE n.º 1.287.109 (tema 1093), reitera, firmou 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 n.º 190/2022 não tivesse o condão de instituir a cobrança tributária de ICMS DIFAL e respectivo 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 normativo de instituição do tributo só restou publicada em 05/01/2022, torna-se necessária a observância do princípio da anterioridade (nonagesimal e de exercício) previsto nas alíneas “b” e “c” do inciso III, do art. 150 da CF/88, tal como determinado, inclusive, pelo art. 3º da própria Lei Complementar n. 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 é 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 fluxo de positividade (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 de exercício.

Que 4) retoma o argumento anterior (3) para reiterar o argumento 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 só somente foi publicada em 05/01/2022), o que teria ficado claro na modulação dos efeitos da decisão proferida no Tema 1093 da repercussão geral do STF (julgado em conjunto com a ADI n. 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), considerando, ainda, que a autuação seria improcedente diante da ilegitimidade da cobrança do ICMS/Difal e multa referente a operações ocorridas 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 ressaltados, são objeto de discussão judicial e se encontram devidamente depositados em juízo (doc. , não havendo, portanto, qualquer inadimplência que pudesse justificar a aplicação da referida penalidade.

Diante de todo o exposto, requereu:

- 1) seja a presente impugnação acolhida e processada nos termos da lei, suspendendo-se a exigibilidade do crédito ora discutido, nos termos do artigo 151-III do CTN;
- 2) seja reconhecida a nulidade do presente lançamento, cancelando-se, por conseguinte, o

auto de infração ora gerado, uma vez que este foi lavrado quando plenamente vigente causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário perseguido, em razão do depósito judicial efetuado pela impugnante, nos termos do artigo 151-II do CTN;

3) no mérito, subsidiariamente ao item 2, 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 de observância, pela Lei Complementar n. 190/2022, dos princípios da anterioridade nonagesimal e do exercício, de modo que não é possível a cobrança de ICMS DIFAL envolvendo vendas ou remessas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado e no período de 01/01/2022 a 31/12/2022;

4) subsidiariamente ao item 3, 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 inexistência de lei estadual editada no ano de 2022 posterior à publicação da Lei Complementar n. 190/2022 instituindo a cobrança do ICMS DIFAL no Estado de Rondônia envolvendo vendas ou remessas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado; e

5) subsidiariamente aos itens 2), 3) e 4), 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 da mercadoria descrita na NFs nº 1.889.638, alcançada pela EC 87/15, sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS/DIFAL devido a Rondônia, nos termos da citada EC, onde dispõe que caberá ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte, sendo de responsabilidade da empresa remetente da mercadoria o recolhimento do ICMS/DIFAL.

Regularmente notificado, o sujeito passivo, como visto ao longo de sua defesa, requereu, ao final, a nulidade do auto de infração em razão do depósito judicial efetuado, de acordo com o MS nº 7005159-41.2022.8.22.0001, bem como o cancelamento do mesmo com fundamento nas alegações alinhavadas nos itens de 2 a 5, todas, contudo, improcedentes, como adiante se demonstra.

No caso do Item 1, ao contrário da alegação de suposta inconstitucionalidade, para fins de nulidade, a cobrança do ICMS/DIFAL da nota fiscal nº 1.889.638 em **16.06.2022**, já era perfeitamente possível, tendo em vista que o entendimento da Administração Tributária de Rondônia, com a entrada em vigor da aludida LC nº 190/2022, a partir de 05.01.2022, e nos termos da modulação dos efeitos da ADI 5479, que manteve até 31.12.2021 a validade do Convênio ICMS 93/15, é no sentido de optar pela anterioridade nonagesimal (art. 150-III-c da CF/88), em relação à produção dos efeitos, como previsto no referido art. 3º da LC nº 190/2022, *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, restando, assim afastada a arguição

preliminar de nulidade do auto de infração suscitada:

Artigo 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.)

Neste sentido, em relação ao julgamento do presente auto de infração, não há qualquer prejuízo, nos termos do art. 91 da Lei 688/96, *in verbis*, que segue sua tramitação com vistas à decisão que será proferida na 1ª Instância, em que pese o citado Mandado de Segurança n.º 7005159-41.2022.8.22.0001, bem como o depósito do valor do ICMS/DIFAL efetuado (doc. 05), que, posteriormente, poderá, em momento próprio, ser feita sua vinculação para fins de baixa do ICMS/DIFAL ora demandado, se for o caso:

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).

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

Na questão de mérito, relativo ao Item 2, conforme já enfrentado, não há também que se falar em ofensa aos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal (art. 150-II-III-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 **16.06.2022**, ocorreu bem depois do prazo de 90 (noventa dias) estipulado no art. 3º da LC 190/2022 (**06.04.2022**), situação bem demonstrada no trecho da Sentença, abaixo transcrito, nos autos do aludido Mandado de Segurança, ao negar a incidência dos princípios da anterioridades nonagesimal e 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 até 1996 era o Decreto-Lei 406/68 que fixava as principais regras do ICMS. Depois, foi a Lei Complementar 87/96 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: alíquota interestadual e alíquota interna do Estado destinatário, conforme art. 13, § 3º, 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.)

Também não procede, *data 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 viabilizar 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 terceiro referido Convênio ICMS nº 93/2015** (válidas até 31.12.2021), **e não as leis 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 disciplinarem 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 190/202:

“Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula 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 nona do Convênio ICMS no 93/2015, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI no 5.464/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.”

Observe-se que, como anunciado, a referência no voto dos Ministros Dias Toffoli e Luís 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 foram declaradas inconstitucionais pelo STF, bastando apenas a edição da lei complementar, o que, de fato, ocorreu em **05.01.2022** com a edição da LC 190/2022, esta, sim, necessária para a cobrança do ICMS/DIFAL, tese que restou fixada para o Tema nº 1.093:

“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”

A alegação do Item 5, tem-se como igualmente improcedente, posto que não há que se falar em afastamento da multa de 90% do valor do imposto apurado, nos termos do art. 77-IV-a-1 da Lei 688/96, plenamente vigente, sendo a aplicável à espécie, restando, por via de consequência, os pedidos feitos ao final, prejudicados, considerando que foram todos analisados.

Dessa forma, em vista dos fatos, e considerando-se que os termos declinados na presente

decisão estão em consonância com a legislação tributária de regência, decido pela procedência do presente auto de infração.

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no art. 12, I, da Lei 912, de 12 de julho de 2000, 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 PROCEDENTE** o auto de infração e DEVIDO o crédito tributário de R\$ 2.323,79, devendo o mesmo ser atualizado na data do efetivo pagamento.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte autuado da decisão de Primeira Instância, reservado o direito de vistas e manifestação junto à Câmara de Julgamento de Segunda Instância.

Porto Velho, 10/12/2022.

ELDER BASÍLIO E SILVA

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

Elder Basílio e Silva, Auditor Fiscal,

Data: **10/12/2022**, às **13:20**.

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