



**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:** 20222910400005

**DATA DA AUTUAÇÃO:** 17/06/2022

**CAD/CNPJ:** 27.932.734/0005-99

**CAD/ICMS:** 00000005790000

**DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2022/1/981/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 das NF-es nº 1.896.399 e .904.548 no valor de R\$ 15.977,62 (vlr. da nota) x 10,5% (Dif dealíquota) = R\$ 1.677,65 (ICMS/DIFAL devido). Multa: R\$ 1.677,65 x 90% = R\$ 1.509,88.

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\$ 1.677,65
Multa 90% (noventa por cento)	R\$ 1.509,88
Juros	R\$ 0,00

Atualização monetária	R\$ 0,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 3.187,53

O sujeito passivo foi notificado do auto de infração em 04.08.2022 por meio do AR nº YG856277794BR, 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 no referente às NF-es 1.896.399 e 1.904.548, bem como o valor da multa arbitrada, impetrando o MS n.º 7005159-41.2022.8.22.0001 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 FECP (doc. 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, 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), tornando incabível a subsistência do presente auto de infração, havendo dúvidas acerca da necessidade do cancelamento do mesmo.

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 da anterioridade 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 destino incidente 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: “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 houve 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 n. 93/2015 do CONFAZ, apenas a partir do exercício financeiro de 2022, conforme se denota do Acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário n. 1.287.019.

Que, entende, considerando que foi somente com a Lei Complementar n. 190/2022 que restaram definidos os termos da tributação e assumindo a remota hipótese de que esta não deveria atender o princípio da anterioridade, o que argumentou apenas por amor ao debate, por não integrar o processo normativo das leis estaduais já instituídas, seria certo que deveriam ser instituídas novas leis estaduais (após a publicação da Lei Complementar n. 190/2022) e que deveriam atender aos princípios da anterioridade de 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 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 posituação (autorização constitucional para o exercício da competência tributária), Lei Complementar estabelecendo as normas gerais relativas ao imposto, e, somente após, Lei Estadual instituindo a cobrança, 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. 05), não havendo, portanto, qualquer inadimplência que pudesse justificar a aplicação da referida penalidade, motivo pelo qual requereu o julgamento improcedente do auto de infração.

Ante todo o exposto, requereu a impugnante:

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) preliminarmente, seja julgada procedente a presente impugnação para cancelar o auto de infração oraguerreado, uma vez que 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, no bojo de ação judicial que visa discutir a legitimidade da cobrança do ICMS DIFAL no exercício de 2022Mandado de Segurança n.º 7005159-41.2022.8.22.0001(doc. 04), em trâmite na 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarcade Porto Velho/RO;

3) subsidiariamente ao item 2, caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração, que seja determinada a suspensão do presente processo administrativo, até o julgamento final do Mandado de Segurança n.º 7005159-41.2022.8.22.0001 (doc. 04), no qual se discute a legitimidade da cobrança do ICMS DIFALno exercício de 2022, e em cujo bojo fora integralmente depositadoo valor objeto do Auto de Infraçãoimpugnado;

4) no mérito, subsidiariamente aos itens 3) e 4), 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 ouremessas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado no período de 01/01/2022 a 31/12/2022; e

5) subsidiariamente ao item 4), 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. 190/2022instituindo 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.

### **3 - FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

Conforme consta na peça vestibular, a autuação ocorreu por ter o sujeito passivo promovido a circulação da mercadorias descritas NF-es nº 1.896.399 e .904.548, alcançadas 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, 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, ao final, o cancelamento do auto de infração em razão do depósito judicial efetuado (MS nº 7005159-41.2022.8.22.0001), bem como com fundamento nas alegações descritas nos itens de 2 a 5, todas, contudo, improcedentes, como adiante se demonstra.

Inicialmente quanto ao pedido de cancelamento do auto de infração contido no Item 1, resta afastado, visto que em relação ao julgamento do mesmo, 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).*

Acrescente-se o fato de que a cobrança do ICMS/DIFAL das aludidas notas fiscais em **17.06.2022**, já era perfeitamentepossível, 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, foi 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, uma vez que não houve aumento ou instituição de novo tributo, sem incidência, portanto, do princípio da anterioridade anual:

*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.)*

Ressalte-se 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 mencionado, não há que se falar em ofensa aos princípios da anterioridade de 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 **17.06.2022**, 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 do juízo de primeiro grau, 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.)*

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 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 terceira do 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.”*

Deve-se observar, ao contrário do que alegou a impugnante, 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 por meio de seus Ministros, ficando assentado que bastava 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 tal dispositivo o aplicável à espécie, restando, por via de consequência, os pedidos feitos ao final incabíveis pelas razões já demonstradas.

Dessa forma, em vista dos fatos, das provas acostadas, e considerando-se que os termos declinados na presente decisão estão em consonância com a legislação tributária que rege a matéria, 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\$ 3.187,53, 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, 11/12/2022.*

*Elder Basílio e Silva*

***JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA***



Documento assinado eletronicamente por:

**Elder Basílio e Silva, Auditor Fiscal,**

Data: **12/12/2022**, às **0:19**.

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