

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

PAT: 20222906300044 – E-PAT n. 012.291

RECURSO: OFÍCIO Nº 070/2022

RECORRENTE: DENTECK AR CONDICIONADO LTDA EPP

RECORRIDA: 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN/FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RELATOR: JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

RELATÓRIO Nº: 0239/23/2ªCÂMARA/TATE/SEFIN

VOTO DO RELATOR

O Sujeito Passivo acima identificado promoveu a venda de mercadorias destinadas à consumidor final situado neste Estado, sem providenciar o recolhimento do ICMS do diferencial de alíquotas devido ao Estado consumidor. Trata-se do Danfe nº 63521, emitido em 27/01/2022, cujo documento se refere a nota de fatura nº 60046 de 14/12/2021. Demonstrativo da base de cálculo: R\$ 507.822,14 (Vr do bem) x 13,5% (Dif. alíquota) = R\$ 68.555,98 (parcela da UF de destino) = Multa: R\$ 68.555,98 x 90% = R\$ 61.700,38. Obs: Para deixar de recolher o DIFAL ao Estado de Rondônia o Sujeito Passivo alega o período Anterioridade Nonagesimal da Lei Complementar nº 190/2022. Porém, EC 87-2015 e o Convênio ICMS 93/2015, que disciplinam o DIFAL, só começaram a vigorar após satisfazer esse princípio, e também, o da Anterioridade anual.

A infração foi capitulada no Art. 270, I, Letra “c”, Art. 273, Art. 275, do anexo X do RICMS/RO Ap. pelo Dec. Nº 22.721/18 e EC 87/15 e Convênio ICMS nº 93/2015. A penalidade foi tipificada no artigo 77, inciso IV, “a”, item 1, da Lei nº 688/96. Período fiscalizado **03/02/2022 a 03/02/2022.**

O crédito tributário está assim constituído:

Tributo ICMS	R\$ 68.555,98
Multa de 100% - Valor do imposto	R\$ 61.700,38
Juros	R\$ 0,00
Atualização Monetária	R\$ 0,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 130.256,36

O sujeito passivo tomou ciência via intimação realizada, em 04/03/2022, Via Postal por AR, (fls.08) nos termos do artigo 112, inciso II da Lei nº 688/96.

A defesa foi apresentada de forma tempestiva. Breve síntese da impugnação:

2.1. Que o contribuinte somente estará compelido ao pagamento do ICMS-DIFAL em **01.01.2023**, em respeito ao princípio da Anterioridade do Exercício, constante do artigo 150, inciso III, alínea 'b' da Constituição Federal;

2.2. Que não existe a multa aplicada por conta da ilegalidade da autuação, devido à inconstitucionalidade do art.150, III, alínea "C" da CF/88 (Anterioridade Nonagesimal).

Termo de Saneamento n. 556/2022.

Submetido a julgamento em primeira instância o douto Julgador Monocrático julgou pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, conforme se depreende da r. DECISAO Nº 2022/1/185/UJ/TATE/SEFIN, e declarou **INDEVIDO** o crédito tributário no valor R\$ 130.256,36.

O sujeito passivo foi notificado via DET em 07/11/2022, no entanto, quedou-se inerte e não apresentou Recurso Voluntário.

Despacho n. 279/2022, dando ciência ao autuante e oportunizando que se manifeste quanto a decisão que julgou improcedente o auto de infração. Nesse sentido, se manifestou nos seguintes termos:

DAS CONTRARRAZÕES

As discussões se acirram em torno da vigência, no tempo, da Lei Complementar 190/2022 que altera a Lei Complementar 87/96 dispendo sobre o ICMS DIFAL incidente nas operações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte localizados em outra unidade da federação, sobretudo quanto ao início da produção de seus efeitos posto que o artigo terceiro daquela lei, embora diga que ela entra em vigor na data de sua publicação, finaliza destacando que deve ser observado a letra "c" do inciso III do Art. 150 da CF que por sua vez remete a letra "b" do mesmo inciso. Ambos estabelecem prazos para entrada em vigor de lei que institui ou majora tributo. A primeira define um prazo mínimo de 90 dias da data da publicação da referida lei para viger e o segundo estipula que é vedado a unidade tributante cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido ela publicada. Isso tem suscitado dúvidas a respeito do momento correto, ex lege, de sua entrada em vigor, tendo em vista os princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade tributária, para recomençar exigir o ICMS DIFAL.

LEI COMPLEMENTAR Nº 190, DE 4 DE JANEIRO DE 2022

(...)

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 art. 150 da Constituição Federal. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A leitura do texto normativo da proclamada Lei, de fato, denota que não contém em seu bojo qualquer dispositivo, alínea, parágrafo, inciso que se refira a majoração ou instituição do ICMS Difal, condições estas constantes da redação dos dispositivos constitucionais que instituíram os princípios da anterioridade nonagesimal e da anterioridade tributária, e sendo elas essenciais para que estes possam ser aplicados às situações concretas, todavia, tais condicionantes, encontram-se ausentes na Lei Complementar ora publicada. Por outro lado, a concepção do ICMS DIFAL ficou a cargo da EC 87/2015 ao acrescentar o inciso VII ao parágrafo 2º do Art. 155 da CF cujo teor retrata sua instituição. O Art. 3º dessa EC, anuncia que os efeitos por ela traduzidos, depende da observância daqueles princípios da noventena e da anterioridade tributária.

Tal EC mesmo sendo publicada em abril de 2015, em atenção a esses princípios, só passou a vigorar e irradiar efeitos no ano de 2016, ano em que o DIFAL começou a ser cobrado pelas autoridades fazendárias, atestando que já houve obediência a essas regras constitucionais naquele momento, não havendo mais que cogitar da obrigação de seguir novamente esses princípios apenas em razão da edição norma sem que tenha havido acréscimo de carga tributária. Em razão disso o advento da tão controversa Lei Complementar 190/22 apenas cumpre um aspecto formal do tributo, requerido pelo inciso XII do Art. 155 da CF, ao preencher uma lacuna deixada pelo legislador ao não editá-la tempestivamente. Percebe-se que os prazos de início de cobrança do diferencial de alíquota aqui tratado impostos pelos princípios citados foram respeitados com o adiamento da ocorrência do fato gerador desse imposto para o início do ano de 2016.

Isto posto, é fácil notar o prazo mínimo de 90 dias da noventena decorrido, porquanto a EC foi publicada em 16/04/2015, bem como atendido a anterioridade tributária pois que só cobrado no exercício seguinte a sua publicação.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º 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) (Vide 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)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

Como dito, a Lei Complementar 190/2022 cumpre um papel regulamentador da EC 87/2015, tão somente, sem inovar no ordenamento jurídico. Sendo conveniente alertar que o contribuinte do imposto não pode alegar que fora surpreendido com o surgimento da norma e ainda que não teve tempo para se preparar para cumprir as obrigações decorrentes, uma vez que já vinha arcando com o ônus tributário da exação, por ela ora regulamentado, após, como exaustivamente demonstrado, já terem sido observados os prazos de adequação defluidos daqueles princípios, em lapso temporal intercalado entre a publicação da EC em 16/04/2015 e o início da cobrança em 01/01/2016.

Cumprе assinalar que no período compreendido entre o início da entrada em vigor da legislação tributária exigindo o Difal que se deu a partir de **01/01/2016 até 31/12/2021**, em decorrência da modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI 5469/DF pelo STF que declara a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio

ICMS 93/2015 por este invadir campo reservado à Lei complementar, a ausência de Lei Complementar regulando matéria a ela afeta foi provida precariamente por aquela decisão em sede de ADI. No período retromencionado a inexistência de Lei Complementar que legitimasse a exação foi suprida pela modulação dos efeitos de decisão proclamada nessa ADI na qual o STF reconheceu e autorizou a sua exigência apenas nesse lapso temporal. Desse ponto em diante, ou seja, de **01/01/2022** para frente, caso não adviesse Lei Complementar como impõe o inciso XII do parágrafo segundo do Art. 155 da CF, qualquer tentativa do ente tributante em arrecadar o imposto desaguaria na inconstitucionalidade de suas investidas tributárias.

ADI 5469/DC

Ementa

(...)

10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

11. Modulação dos 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 presente 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. Fonte: Jusbrasil

A análise dos fatos e eventos fomentados desde a edição da EC 87/2015 até a criação desta Lei Complementar bem como da Legislação tributária corrente, depõem contra a aplicação daqueles princípios exclusivamente por conta do aparecimento da Lei Complementar sem que isso tenha implicado em aumento de carga tributária, posto que já foram seguidos no ano em que a EC foi promulgada. Por conseguinte, caso prevaleça outro entendimento, que não esse, tornar-se-ão inconstitucionais os fatos geradores nascidos até a entrada em vigor dessa Lei Complementar e que já foram objetos da cobrança do DIFAL.

Ao modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade prolatada na ADI, das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio 93/2015 o STF concedeu sobrevida ao DIFAL pelo menos até o final de 2021, quando o veredito dessa ADI passou a produzir os efeitos que lhe são próprios, deixando, entretanto, de fazer as vezes o papel da Lei Complementar reclamada. No seu lugar foi publicada em 05/01/2022 a Lei Complementar 190 com o objetivo de cumprir função de lei reguladora da EC 87/2015 na forma do inciso XII do Art. 155 da CF. Como, o seu nascimento, não provocou qualquer aumento de carga tributária, ou seja, não criou tributo novo e ou nem majorou tributo existente, requisitos esses fundamentais para fazer incidir os efeitos dos princípios nonagesimal e anterioridade tributária, a sua eficácia jurídica decorrente, se dá na data da publicação, sem necessidade de obediências a estes axiomas, pelos motivos exaustivamente expostos.

Diante disso, é forçoso deduzir pela aplicação imediata do teor normativo contido no instrumento legal recorrido, conforme preceitua a parte inicial do seu artigo terceiro, aos casos concretos alvos de seu conteúdo normativo.

É o breve Relatório.

DOS FATOS E FUNDAMENOS JURIDICOS

O sujeito passivo, conforme consta nos autos, importador e distribuidor de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, sem benefícios fiscais, promoveu a circulação da mercadoria interestadual, de centrais de ar-condicionado, sujeita ao ICMS para o estado de Rondônia para entrega a consumidor final não contribuinte sem apresentar, na fronteira deste Estado, o comprovante de pagamento do diferencial de alíquota devido ao estado de Rondônia.

Primeiramente, ressaltar verifico que se fazem presentes os requisitos do art. 100 da Lei 688/96.

Quanta a tese arguida pela defesa

2.1. Que o contribuinte somente estará compelido ao pagamento do ICMS-DIFAL em 01.01.2023, em respeito ao princípio da Anterioridade do Exercício, constante do artigo 150, inciso III, alínea 'b' da Constituição Federal;

2.2. Que não existe a multa aplicada por conta da ilegalidade da autuação, devido à inconstitucionalidade do art.150, III, alínea "C" da CF/88 (Anterioridade Nonagesimal).

Destarte, tal qual, acertadamente refutado em primeira instância, igualmente afastado a possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL só em 01 de janeiro de 2023, conforme reza o princípio da anterioridade do Exercício, porque não se trata de instituição de tributo novo ou aumento do já existente. O ICMS já existe há muito tempo. Trata-se de regramento de repartição de receita entre o ente tributante na origem e o ente tributante no destino, conforme o que dispõe a EC nº 87/2015, principalmente, em seu artigo 2º quando cria uma proporcionalidade, no período de transição do DIFAL, entre a origem e o destino.

O diferencial de alíquota (DIFAL) é um mecanismo criado para dar um tratamento tributário mais isonômico às disparidades econômicas existentes entre as unidades federadas das diversas regiões do nosso vasto país. Tentou-se minimizar, em termos de receita, as diferenças de desenvolvimento e população existentes, entre, por exemplo, as UFs da região sul e sudeste em relação as UFs da região norte do país. Desta maneira, em vez de termos uma alíquota interna (cheia) a entregar receita apenas para o ente que produz, vende e importa (e pratica a remessa

da mercadoria), teremos uma divisão de receitas entre o ente de origem desta operação de remessa (alíquota interestadual) e o que faltaria, a diferença, para completar a alíquota cheia do ente do destino, onde ocorre o consumo, etapa final, da cadeia produtiva.

Quanto ao mérito, no presente caso, temos que na operação interestadual, relativa a DANFE N° 63521, possui produtos com as alíquotas de 4%. Sendo assim, de acordo com o que foi dito acima, o DIFAL teria uma alíquota de 13,5% (cálculo simplificado do autuante) porque a alíquota interna aplicável do estado de destino é 17,5%. Na NFe nº 63521 que acoberta uma operação interestadual, cujo estado de origem é o Mato Grosso do Sul e o estado de destino, Rondônia, verifico que o valor equivalente ao ICMS destacado, R\$ 20.312,88, aproximadamente a alíquota de 4% ($20.312,88 / 507.822,14,00$) relativa as operações interestaduais subsequentes a importação. Pergunto: onde está a parte complementar referente a receita do estado de destino, Rondônia? Não há destaque do ICMS e nem recolhimento desta receita. O que quero dizer com isso? Tecnicamente, a autuação está correta. Por isso o DIFAL foi cobrado.

Noutro norte, cumpre assinalar que no período compreendido entre o início da entrada em vigor da legislação tributária exigindo o Difal que se deu a partir de **01/01/2016 até 31/12/2021**, em decorrência da modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI 5469/DF pelo STF que declara a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015 por este invadir campo reservado à Lei complementar, a ausência de Lei Complementar regulando matéria a ela afeta foi provida precariamente por aquela decisão em sede de ADI. No período retromencionado a inexistência de Lei Complementar que legitimasse a exação foi suprida pela modulação dos efeitos de decisão proclamada nessa ADI na qual o STF reconheceu e autorizou a sua exigência apenas nesse lapso temporal. Desse ponto em diante, ou seja, de **01/01/2022** para frente, caso não adviesse Lei Complementar como impõe o inciso XII do parágrafo segundo do Art. 155 da CF, qualquer tentativa do ente tributante em arrecadar o imposto desaguaria na inconstitucionalidade de suas investidas tributárias.

Destarte, embora editada a referida Lei Complementar 190/2022 em 4 de janeiro de 2022, tem-se, pois, ater-se ao disposto no artigo 3º, dispõe, quanto a validade de seus efeitos, a observação da alínea 'c' do inciso III do art.150 da Constituição Federal, ou seja, o princípio da Noventena ou da Anterioridade Nonagesimal, e esta tem como prazo fatal **05/04/2022**. Frise-se, o fato gerador aconteceu em **03/02/2022**, logo, a autuação ocorreu dentro do “vacatio legis”. Nesse sentido, não estaria abarcada sob o manto do princípio da Noventena, portanto deve-se ser afastada a cobrança do ICMS-DIFAL.

Nesse sentido, conheço do Recurso de Ofício para ao final, negar-lhe provimento no sentido de manter hígida a r. decisão que JULGOU IMPROCEDENTE e INDEVIDO o crédito original de R\$ 130.256,36.

É como voto!

Porto Velho, 11 de outubro de 2023.

JUAREZ BARRETO
MACEDO
JUNIOR:55146457972

JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR
Julgador/Relator da 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN

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

PROCESSO : Nº 20222906300044 E-PAT N. 12.291
RECURSO : DE OFÍCIO N.º 070/22
RECORRENTE : FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECORRIDA : DENTECK AR-CONDICIONADO LTDA EPP
RELATOR : JULGADOR – JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR

RELATÓRIO : Nº 0239/23/2.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 0239/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : **ICMS/MULTA – DEIXAR DE RECOLHER O IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE RONDÔNIA (EC 87/15) – INOCORRÊNCIA** – Restou comprovado que o sujeito passivo efetuou operação interestadual com mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS (DIFAL – EC nº 87/15). Contudo, o fato gerador ocorreu em 02/02/2022, contrapondo-se a edição da Lei Complementar n. 190/2022 regulamentadora da EC 87/15, que fixou seus efeitos a partir de 05/04/2022, estando abarcada sob o manto do princípio da Anterioridade Nonagesimal, “*vacatio legis*”, conforme disposto no art. 150, III, alínea “c” da CF. Infração Ilidida. Mantida decisão de Improcedência do auto de infração. Recurso de Ofício desprovido. 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 negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância de **IMPROCEDENTE** do auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado pelos julgadores Roberto Valladão de Almeida Carvalho, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

TATE, Sala de Sessões, 10 de outubro de 2023.

Anderson Aparecido Arnaut
Presidente

Juarez Barreto Macedo Junior
Julgador/Relator