



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

**PROCESSO** : 20222906300078 – BPM 12.558  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº 0354/2022  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RECORRIDA** : 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.  
**INTERESSADA** : KL LOCAÇÃO E COM. DE EQUIP. DE INFORMÁTICA EIRELI.  
**RELATOR** : JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO  
**RELATÓRIO** : Nº 219/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**02 – VOTO DO RELATOR**

A autuação ocorreu em razão de o sujeito passivo promover a circulação de mercadorias pela EC87/15, onde dispõe que caberá ao Estado de 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 à este Estado (Rondônia). Tal responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica a cargo da empresa remetente da mercadoria. Trata-se da NF 228 em operação sob fiscalização conjunta com o Fisco de origem.

Foram indicados para a infringência os art. 270, inciso I, alínea “c”, art. 273 e art. 275 todos do Anexo X do RICMS/RO aprovado pelo Dec. 22721/18 e EC 87/15 e para a penalidade o artigo 77, inciso IV, alínea “a”, item 1 da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi cientificado via Correios por meio de Aviso de Recebimento BY 397282945 BR em 17/03/2022 conforme fl. 27. Foi apresentada Defesa Tempestiva em 14/04/2022, fls. 29-36. Posteriormente a lide foi julgada improcedente em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 37-44 dos autos. Não há a intimação do sujeito passivo, houve uma tentativa no dia 23/08/2022 com o comentário que para não haver questionamento, foi inserida como data de notificação a de atualização do e-PAT, visto que só após a inclusão da ciência é que o sistema permite que o contribuinte visualize o PAT. ATO 056/2022/PRESIDENTETATE-SEFIN.



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

O Recurso de Ofício versa que a nota fiscal foi emitida em 10/02/2022, passou no Posto Fiscal em 18/02/2022 e foi cientificado em 17/03/2022. Todas as datas estão anteriores ao prazo da Lei Complementar de 190/2022 que traz a data de cobrança em 05/04/2022.

É o breve relatório.

**02.1 – DA ANÁLISE DOS AUTOS E FUNDAMENTOS DO VOTO**

A exigência fiscal ocorre em razão de o sujeito passivo enviar mercadorias para o Estado de Rondônia e não recolher o diferencial de alíquotas conforme a EC 87/2015. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de improcedência da instância singular por via postal em 07/12/2022.

**O Recurso de Ofício** versa que a nota fiscal foi emitida em 10/02/2022, passou no Posto Fiscal em 18/02/2022 e foi cientificado em 17/03/2022. Todas as datas estão anteriores ao prazo da Lei Complementar de 190/2022 que traz a data de cobrança em 05/04/2022.

**O autuante acostou** somente DANFE 228, fl. 03 e 11, Planilha de Cálculo do Crédito Tributário, fl. 05 e 13, Tela SITAFE - Tela Arrecadação SEFIN, fl. 07 e 15, Consulta Optantes Simples Nacional, fl. 09 e 17, e Documentos de citação, fls. 21-27.

**A Decisão Singular** trouxe que está correto está o argumento da Defesa, que deve esperar a noventena, isto é, noventa dias para poder fazer a cobrança.

O tema possui entendimentos conflitantes entre os Estados e os contribuintes desde antes da Lei Complementar 190/2022. Os Estados foram perdedores na defesa da tese de que a cobrança da DIFAL se bastava pela Emenda Constitucional 87/2015. Contudo o STF validou as cobranças e pagamentos até a data de 31/12/2021 e



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

passou a exigir a edição de Lei Complementar para o embasamento da cobrança do ICMS/DIFAL a partir de então.

Com a edição da LC 190/2022, que passa a sustentar a cobrança da DIFAL, tem-se clara a necessidade da obediência da noventena para que se possa cobrar a DIFAL, ou seja, tendo sido publicada a Lei Complementar em 05/01/2022, somente há a incidência da DIFAL, nos termos da lei, a partir de 05/04/2022. Não se vislumbra espaço para outra interpretação tendo em vista o posicionamento do STF e a determinação do texto da própria Lei Complementar.

Destaca-se, também, que o Tribunal de Justiça de Rondônia se manifestou sobre o mesmo tema, concedeu segurança e decidiu favoravelmente a contribuinte, reconhecendo a necessidade de obediência ao princípio da noventena, corroborando a possibilidade de incidência da DIFAL somente a partir de 05/04/2022 (MS 7019450-46.2022.8.22.0001).

Por todo o exposto, apesar de justificável a lavratura do auto de infração, dadas as alterações legislativas e de entendimento de juízo superior fora do lapso temporal da fiscalização que culminou na constituição do crédito tributário, o mesmo deve ser declarado improcedente, tendo em vista a sobreposição dos efeitos da Lei Complementar sobre a lei estadual que determina a cobrança do ICMS referente à diferença de alíquotas.

**O sujeito passivo apresentou** a descrição da infração, a capitulação da infração e da multa.

A defesa apresenta uma contextualização detalhada acerca do histórico de cobrança da DIFAL, com ênfase nas especificidades da decisão do STF acerca da ADI 5479, que declarou inconstitucional a DIFAL sem que se tenha a edição de Lei Complementar, mas, modulando a decisão, validou as cobranças do tributo até 31/12/2021.

Após, foi editada a LC 190/2022, que foi publicada em 04/01/2022 e respaldou a cobrança do ICMS incidente sobre a diferença de alíquotas em



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

operações interestaduais em que o destinatário não é contribuinte do ICMS (tal como no auto de infração em lide).

Conforme dito acertadamente pela defesa, a LC 190/2022 determinou que a produção de seus efeitos somente se daria após 90 dias da data de sua publicação:

*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.*

E o texto da CF citada diz:

*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:*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (...).*

Observa, ainda, a defesa, que, além dos dizeres claros de início dos efeitos da Lei Complementar 190/2022 (no caso, em 05/04/2022), há questionamento judicial acerca da obediência ao princípio da anterioridade, pelo fato de a Lei Complementar ter sido publicada em janeiro de 2022, indicando que, caso prospere tal questionamento, a DIFAL somente poderia ser cobrada em janeiro de 2023. Contudo, tal circunstância pode ser dispensada em relação ao auto em análise, já que a nota fiscal alvo da cobrança do tributo se refere ao mês de fevereiro de 2022, satisfazendo a defesa a tese menos favorável aos contribuintes.

Por se sustentar a cobrança da DIFAL feita pelo estado de Rondônia na Lei Complementar 190/2022 e estando expresso neste diploma legal que seus efeitos somente se darão após 90 dias da data de sua publicação, tendo sido esta datada de 04/01/2022 e a nota fiscal alvo da fiscalização emitida no mês de fevereiro de 2022, pede a defesa a extinção do auto de infração.

**Razões da decisão.**



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

O Tema da cobrança de ICMS DIFAL gera muitas questionamentos e se encontrava pendente de decisão do STF nas ADIs 7066, 7078 e 7070. Foi decidido que o recolhimento do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS) sobre operações destinadas ao consumidor final deve valer sobre transações ocorridas 90 dias após a data da publicação da Lei Complementar (LC) 190/2022, que o regulamentou.

O DIFAL é utilizado para equilibrar a distribuição dos impostos nas transações interestaduais, dividindo a cobrança entre o estado de origem da empresa ou indústria e o estado do consumidor. Ele foi introduzido pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015 e era regulamentada por um convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em fevereiro de 2021, o STF decidiu que esse mecanismo de compensação teria de ser disciplinado por meio de lei complementar. Em dezembro de 2021, foi aprovada a LC 190, mas a sanção presidencial ocorreu apenas em 4 de janeiro de 2022, o que deu origem à discussão sobre o início de sua vigência. De um lado, associações da indústria e comércio (contribuintes) defendiam que a cobrança só poderia ser exigida em 2023. Do lado oposto, os Estados apontavam preocupação com a queda na arrecadação sem a cobrança do DIFAL em 2022.

Prevaleceu no julgamento o voto do ministro Alexandre de Moraes (relator), para quem deve ser observado, no caso, o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do artigo 3º da LC 190/2022. A regra diz que a lei deve produzir efeito após 90 dias da data de sua publicação.

De acordo com o ministro, não se aplica ao caso o princípio da anterioridade anual, na medida em que a LC 190/2022 não criou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária. A seu ver, houve o fracionamento do tributo entre o estado produtor e o estado de destino, sem repercussão econômica para o contribuinte.



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

Votaram nesse sentido os ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Ficaram vencidos os ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski (aposentado), André Mendonça, e as ministras Rosa Weber (aposentada) e Cármen Lúcia. Segundo Fachin, apesar de não ter sido criado pela LC 190/2022, não pode o tributo nela previsto e por ela regulamentado ser suscetível de cobrança no mesmo exercício financeiro, em ofensa ao princípio da anterioridade anual.

A Lei Complementar 190/22, que disciplina a cobrança do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL) sobre operações interestaduais cujo destinatário seja não contribuinte do imposto, está na berlinda. Não a Lei em si, mas sua aplicação: embora o texto da lei preveja aplicação imediata, há quem defenda que deve ser cobrada apenas em 2023, já que foi publicada em janeiro de 2022; de outro lado, há quem diga que ela poderia ser aplicada a partir de 90 dias da sua publicação, ou seja, a partir de abril.

A decisão final estava nas mãos do Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI 7066, ADI 7070, ADI 7078). Até novembro, quando o Ministro Gilmar Mendes pediu vistas, o placar estava 5 x 2, favorável à aplicação somente em 2023. O contribuinte precisa ficar atento a esse desfecho, que pode impactar as declarações do ano calendário 2022.

A publicação da Lei Complementar veio para pacificar um tema que há anos vem sendo motivo de discussões no judiciário e na doutrina acerca da sua constitucionalidade/legalidade de cobrança.

A legislação vigente do ICMS disciplina que suas alíquotas são variadas e definidas conforme o tipo de produto e/ou a natureza da operação (origem e destino).

Quanto ao critério de origem e destino, a definição da alíquota se dá pela proveniência do produto (nacional ou importado), bem como se trata de operação interna ou interestadual:



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

1. Em operações interestaduais, a legislação do ICMS determina que os Estados devem aplicar as alíquotas de 4% para bens que contêm conteúdo de importação superior a 40% na sua composição, e 7% ou 12% para todas as demais mercadorias, diferenciando-se a partir do Estado de origem e de destino desses bens;

2. Para operações internas nos Estados, as alíquotas de ICMS variam de acordo com cada legislação estadual, levando-se em conta, inclusive, categorias de produtos.

Em operações interestaduais, a diferença entre o ICMS cobrado internamente e aquele decorrente da aplicação das alíquotas interestaduais deve ser recolhido ao Estado de destino pelo contribuinte destinatário do bem ou serviço comercializado. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou o artigo 155 da Constituição Federal de 1988 de modo a estender a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS DIFAL para consumidores finais não contribuintes do ICMS, devendo o tributo, nesses casos, ser recolhido pelo remetente do bem, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, para que este DIFAL não contribuinte entrasse em vigor, era necessária sua regulamentação, o que foi prontamente providenciado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com a edição do Convênio ICMS 93/2015 que tinha por intuito disciplinar a matéria. O convênio foi, ao longo do tempo, motivo de controvérsia pela doutrina e pelos contribuintes, uma vez que, com base na aplicação do artigo 146 inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/88 compete à Lei Complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente em relação à definição de tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias.

Ainda em 2021, a discussão chegou aos tribunais e foi matéria de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469 e do Recurso Extraordinário RE 1.287.019 julgados em fevereiro de 2021 pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Na



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

decisão, entendeu a suprema corte pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015, por entender ser necessária a publicação de Lei Complementar, não sendo o Convênio instrumento próprio para a regulamentação da matéria constitucional. Entretanto, na mesma decisão, entenderam os ministros do STF pela modulação dos efeitos da decisão para 1º de janeiro de 2022, tornando ainda válida a cobrança do DIFAL não contribuinte para o ano de 2021 e anos antecedentes, e dando um tempo para que o Congresso Nacional regulasse a matéria sem prejuízo aos cofres públicos estaduais.

Uma vez modulados os efeitos da decisão da inconstitucionalidade do Convênio 93/2015, os Estados tiveram tempo para organizar a tramitação e aprovação de uma Lei Complementar no Congresso Nacional regulamentando a cobrança do ICMS sobre o diferencial de alíquota nas operações com não contribuinte, ainda em 2021, o que foi prontamente atendido pelo poder legislativo com a aprovação da Lei Complementar 190/2022.

A Lei foi sancionada somente em janeiro de 2022 e, muito embora contenha previsão de aplicação imediata, diversos contribuintes têm argumentado que, por força da aplicação do princípio da anterioridade anual, o qual determina que a instituição de um imposto terá sua eficácia somente para o exercício fiscal seguinte, a cobrança do DIFAL não contribuinte não poderia ter efeitos no ano de 2022, ou seja, seria somente aplicável em 2023.

No entanto, outros atores tributários e, nesse grupo, incluem-se alguns fiscos estaduais, tem entendido pela aplicação somente do princípio da anterioridade nonagesimal, considerando o prazo de 90 dias para a entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, ou seja, 4 de abril de 2022.

O caso mais emblemático dessa discussão vem do Estado de São Paulo, que publicou em dezembro de 2021 a Lei 17.470/2021, com o intuito de regulamentar a aplicação do ICMS sobre o diferencial de alíquotas no Estado, antecipando, inclusive, a sanção da Lei Complementar que possui aplicação em todo o



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

território nacional. A referida lei, em seu artigo 4º, determinou que sua eficácia respeitaria o princípio da noventena, entrando em vigor 90 dias após a sua publicação.

A controvérsia da aplicação da Lei nº 17.470/2021 pelo Estado de São Paulo se dá pelo fato de que a própria Constituição Federal exige Lei Complementar para regulação da matéria, lei essa de competência legislativa do Congresso Nacional. O Estado de São Paulo tem argumentado que a inércia legislativa permite aos Estados a regulação de matérias de natureza tributária, por competência subsidiária, ignorando o fato de que a Lei Complementar nº 190/2022 estava para ser publicada.

Nesse cenário contraditório, diversos contribuintes têm acionado o judiciário de modo a garantir que seja determinada ao ICMS DIFAL não contribuinte, a aplicação do princípio da anterioridade anual, ao menos em suas próprias atividades, legitimando aos Estados a cobrança do tributo somente em 2023. A mais notória dessas decisões vem da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que reconheceu a tese apresentada por contribuintes de que o ICMS DIFAL não contribuinte pode ser cobrado somente em 2023, aplicando a anterioridade anual sobre a Lei Complementar nº 190/2022 e ignorando os efeitos da lei estadual paulista que tentava regular a matéria (processo 1012353-27.2022.8.26.0053).

A decisão pelo órgão colegiado de desembargadores paulistas traz mais segurança aos contribuintes quanto à possibilidade de desoneração do ICMS de suas operações interestaduais com não contribuintes, e abre portas para que outras decisões dessa natureza venham a ser tomadas – tanto no âmbito do Estado de São Paulo quanto nos demais Estados.

A única alternativa aos contribuintes para a eliminação do ICMS DIFAL não contribuinte é o Judiciário, uma vez que os Estados têm sido diligentes na cobrança do imposto e na fiscalização do recolhimento nas barreiras fiscais. Entretanto, sendo bem-sucedida, tal qual na decisão proferida na 6ª Câmara de Direito Público do TJSP, a tese defendida traz economia tributária aos contribuintes num ano em que o



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

cenário econômico tem sido desfavorável com a alta da inflação e a diminuição do poder de compra dos brasileiros.

A acusação fiscal foi ilidida conforme farta jurisprudência deste Tribunal.

As provas trazidas pelo autuante não trazem certeza e liquidez ao título executivo. Restou provado que não há necessidade de recolher o tributo via sistemática do diferencial de alíquotas.

Em face de todo o exposto, respeitando os entendimentos em contrário, conheço do Recurso de Ofício interposto para negar-lhe o provimento. Mantenho a Decisão proferida em Primeira Instância que julgou improcedente a autuação fiscal

É como voto.

Porto Velho-RO, 12 de Dezembro de 2023.

Documento assinado digitalmente



***Roberto V. A. de Carvalho***

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

**PROCESSO** : 20222906300078 - E-PAT: 012.558  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº 012.558  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** : KL LOCACAO E COM. DE EQUIP. DE INFORM. EIRELI  
**RELATOR** : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

**RELATÓRIO** : Nº 219/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 0292/2023/2ª 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 18/02/2022, contrapondo-se à edição da Lei Complementar n. 190/2022 regulamentadora da EC 87/15, que fixou seus efeitos a partir de 05/04/2022, estando abarcada pelo período de “*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 no final negar-lhe provimento, mantendo-se a decisão de Primeira Instância que julgou **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Juarez Barreto Macedo Junior e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

TATE, Sala de Sessões, 12 de dezembro de 2023.

~~Anderson Aparecido Arnaut~~  
Presidente

~~Roberto Valladão Almeida de Carvalho~~  
Julgador/Relator