



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

**PROCESSO** : 20222906300369 – BPM 18.375  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº 0004/2023  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RECORRIDA** : 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.  
**INTERESSADA** : MASCARELLO CARROCERIA E ONIBUS LTDA.  
**RELATOR** : JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO  
**RELATÓRIO** : Nº 247/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**02 – VOTO DO RELATOR**

A autuação ocorreu em razão de o sujeito passivo promover a circulação de mercadorias alcançada pela EC 87/15, onde dispõe que caberá ao Estado Destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, quando destinem bens e serviços a consumidor final (não contribuinte) sem apresentar o comprovante do recolhimento do ICMS DIFAL a este Estado. Tal responsabilidade pelo recolhimento fica a cargo da empresa remetente da mercadoria objeto na NF 0140589. No caso concreto, o imposto foi recolhido a menor.

Foram indicados para a infringência os art. 270, I, letra c, art. 273, art. 275, todos do Anexo X do RICMS/ RO aprov. Dec. 22.721/18 e EC 87/15 e para a 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 AR YG 838740459 BR em 02/08/2022 conforme fl. 21. Foi apresentada Defesa Tempestiva em 16/09/2022, fls. 25-84. Posteriormente a lide foi julgada improcedente em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 86-89 dos autos. A decisão singular foi notificada ao sujeito passivo via Correios por meio de Aviso de Recebimento YJ 244685565 BR em 07/12/2022, fl. 94.

O Recurso de Ofício versa que o sujeito passivo efetuou corretamente o lançamento das notas fiscais autuadas e do imposto devido no seu conta



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

corrente. O autuante foi cientificado, fls. 90-92. Deu ciência e decidiu em não se manifestar.

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** trouxe que o sujeito passivo efetuou corretamente o lançamento das notas fiscais autuadas e do imposto devido no seu conta corrente. O autuante foi cientificado, fls. 90-92. Deu ciência e decidiu em não se manifestar.

**A Decisão singular** disse que o sujeito passivo, conforme consta nos autos, estabelecido no Paraná, vendeu ônibus completo (através da NFE nº 140589) para consumidor final, Transportadora Sabiá Ltda., em Rondônia, recolheu a menor o diferencial de alíquota do ICMS devido a este Estado, quando da passagem pelo posto fiscal de fronteira.

De acordo com a situação descrita em conformação com a norma tributária disposta no Anexo II do RICMS-RO (Decreto 22.721/18), tem:

*Art. 6º. As reduções de base de cálculo previstas neste anexo também se aplicam: (NR dada pelo Dec. 23929, de 29.05.19 – efeitos a partir de 29.05.19)*  
*III - ao imposto devido na forma de diferencial de alíquotas referente às operações e prestações interestaduais de entrada. (AC pelo Dec. 24694, de 27.01.20 – efeitos a partir de 29.01.2020).*



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

De acordo com o que foi apresentado e observado, a Tabela constante da Parte 2 “Das Reduções da Base de Cálculo por prazo indeterminado” deste mesmo Anexo II, citado acima, em seu item 9, especificamente “Nota 1”, que passo aqui a reproduzir:

*“Nas operações internas e de importação do exterior com os veículos automotores novos relacionados na Tabela 1 da Parte 4 (automóveis), de forma que a carga tributária seja de 12% (doze por cento). (Lei 1.064/02)  
Nota 1. Para efeito de exigência do imposto devido em razão do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais, a base de cálculo do imposto será reduzida de tal forma que a carga tributária total corresponda ao percentual estabelecido neste item”.*

Assim sendo, por força deste benefício fiscal, a alíquota interna possível é 12%, e não mais de 17,5%. Sendo assim, como a alíquota interestadual é de 7% (remetente é do Paraná), então o diferencial da alíquota a ser cobrado será:

$$(12\% - 7\%) \times \$ 655.000,00 = 5\% \times 655.000,00 = \$ 32.750,00$$

Como este valor já foi pago através do comprovante da Defesa, mais nada de ICMS é devido ao estado de Rondônia.

A Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM/SH, ou seja, um Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias relativa a descrição detalhada do produto comercializado constante da NFE nº 140589 é 8702.1000. Esse código pode ser encontrado na Parte 4 deste Anexo II, onde também existe uma descrição mais adequada ao ente tributante.

**Foi acostado ao PAT:** DAREs, fls. 03-05, DANFE 140589, fl. 07, imagem do processamento do DANFE, fl. 09, conta corrente do contribuinte, fl. 11, Protocolo do Registro de Passagem, fl. 13, Documentos da ciência do sujeito passivo, fls. 15-24.

**A Defesa singular** apresentou que o auto de infração deve ser anulado pois o DIFAL foi pago conforme o Item 9 do Anexo II do RICMS/RO.



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

Anexou o e-mail da conversa com o Fiscal, que verificou que a situação estava correta e liberou a mercadoria, nota fiscal 140589, guia e comprovante de pagamento (fls. 62-64).

**Razões da decisão.**

**A lide é extremamente simples. É venda interestadual de ônibus de Cascavel – PR para Buritis- RO. É caso, sim de redução de base de cálculo, por ser venda do Paraná para Rondônia, isto é, alíquota interestadual de 7% e o produto ônibus tem redução de base de cálculo para esta mesma alíquota, e portanto, se cobra a diferença de 12-7, isto é, 5%.**

**Abaixo será explicado a sistemática do DIFAL e depois o direito a redução de base de cálculo.**

Para se entender a lide versa apresentar 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 operações interestaduais em que o destinatário não é contribuinte do ICMS (tal como no auto de infração em lide).

Conforme dito, 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:



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

*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, 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.

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.

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,



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

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.

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,



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

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:

1. Em operações interestaduais, a legislação do ICMS determina que os Estados devem aplicar as alíquotas de 4% para bens que contém 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.



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

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 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 antecessores, 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.



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

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 Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu 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. A decisão majoritária foi tomada no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 7066, 7078 e 7070.

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



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

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. 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.

Porém, deve ser esclarecido que se trata de venda de um ônibus vindo do Estado do Mato Grosso para Rondônia.

Ônibus rodoviário MASCARELLO, fl. 07. com NCM 8702.21.00 tem direito a redução da base de cálculo para que a carga tributária seja de 12% e que a mercadoria vem do Estado de origem no qual a carga tributária é de 07%. Portanto a diferença é 5%a entre as taxas e há diferença entre as alíquotas para que seja cobrado tributo pelo Estado de Rondônia.

Na nota 1, percebe que o benefício fiscal de 12% se aplica, também, nas aquisições interestaduais. A mercadoria foi tributa no Estado de origem na alíquota interestadual de 12% e, que no Estado de Rondônia para efeito do diferencial de



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

alíquotas a carga tributária dessa mercadoria é de 05%. Assim, há o que se falar na de 05% diferença de alíquota entre os Estados a ser recolhida pelo impugnante.

**R\$ 32.750,00 = 5% x 655.000,00 = (12% - 7%) x R\$ 655.000,00**

**O ônibus tem valor de R\$ 655.000,00, fl. 07**

**GNRE de R\$ 32.750,00, fl. 63 com comprovante de pagamento fl. 64 com data de 27/06/2022.**

**Ressalto que a data é igual a data de emissão da nota fiscal.**

Cabe esclarecer que, salvo melhor juízo não pode prevalecer decisão que possa negar aplicação de legislação que concede redução da base de cálculo nas operações com caminhões e ônibus por ter sido suplantado pela Emenda Constitucional 87/2015.

O Convênio 153/2015 traz a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS autorizados por meio de convênios ICMS às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Portanto, se aplica a Cláusula primeira do Convênio 153/15 que trouxe a aplicação de todos os benefícios aprovados via Convênio sob a égide da LC 24/75, *in verbis*:

*CONVÊNIO ICMS 153, 11 DE DEZEMBRO DE 2015*

*Publicado no DOU de 15.12.15, pelo Despacho 236/15.*

*Alterado pelo Conv. ICMS 191/17.*

*Dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS autorizados por meio de convênios ICMS às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.*

*O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 159ª Reunião Ordinária, realizada em Maceió, AL, no dia 11 de dezembro de 2015, tendo*



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

*em vista o disposto nos art. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte*

**C O N V Ê N I O**

*Nova redação dada ao caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 191/17, efeitos a partir de 01.02.18.*

*Cláusula primeira Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino serão considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna da unidade federada de destino da localização do consumidor final não contribuinte do ICMS.*

*Redação original, efeitos até 31.01.18.*

*Cláusula primeira Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrados até a data de vigência deste convênio e implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino, serão considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna da unidade federada de destino da localização do consumidor final não contribuinte do ICMS.*

*§ 1º No cálculo do valor do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interestadual e interna de que trata o caput será considerado o benefício fiscal de redução da base de cálculo de ICMS ou de isenção de ICMS concedido na operação ou prestação interna, sem prejuízo da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino.*

*§ 2º É devido à unidade federada de destino o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal para a respectiva operação ou prestação, ainda que a unidade federada de origem tenha concedido redução da base de cálculo do imposto ou isenção na operação interestadual.*  
*Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do dia 1º de janeiro de 2016.*

Nas operações interestaduais, a base de cálculo fica reduzida para 12%. Essa redução está no ordenamento interno rondoniense conforme será demonstrado abaixo.

O Convênio 93/2015 traz os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Nos cálculos deve ser observado o §1-A da Cláusula segunda, *in verbis*:



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

*§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:*

*ICMS origem = BC x ALQ inter*

*ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem*

*Onde:*

*BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;*

*ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;*

*ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.*

Então se a alíquota efetiva deve ser 07% interestadual e 12% interna, as bases de cálculo são diferentes e não deve ser cobrado a alíquota de 5% como explicado anteriormente. Este é o valor devido e efetivamente recolhido, fls. 63-64.

**No caso em tela, a DANFE 140589 tem o valor de R\$ 655.000,00, se aplicar a alíquota de 7% tem o valor de R\$ 45.850,00 e ao aplicar a alíquota de 12% (interna) será de R\$ 78.600,00. A diferença (DIFAL) entre eles será de R\$ 32.750,00.**

**O produto elencado na NF 140589, fl. 07, com classificação NCM/SH 8702.1000, tem a seguinte descrição: Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios - Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluído o motorista - Com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel).**

**Está no item 01 da Tabela I de veículos automotores novos (automóveis) – item 9 da Parte 2.**

O benefício fiscal está condicionado à classificação fiscal do produto. Abaixo estão os equipamentos classificados na posição 8704 prevista na TIPI/NCM (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-TIPI aprov. pelo Dec. 11.158/22):



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

<b>87.04</b>	<b>Veículos automóveis para transporte de mercadorias.</b>	
8704.10	- <i>Dumpers</i> concebidos para serem utilizados fora de rodovias	
8704.10.10	Com capacidade de carga igual ou superior a 85 toneladas	0
8704.10.90	Outros	0
8704.2	- Outros, unicamente com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel):	
8704.21	-- De peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas	
8704.21.10	Chassis com motor e cabina	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, <i>pick-ups</i> e semelhantes	5,2

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
8704.21.20	Com caixa basculante	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, <i>pick-ups</i> e semelhantes	2,6
8704.21.30	Frigoríficos ou isotérmicos	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, <i>pick-ups</i> e semelhantes	2,6
8704.21.90	Outros	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, <i>pick-ups</i> e semelhantes	5,2
	Ex 02 - Carro-forte para transporte de valores	6,5
8704.22	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 5 toneladas, mas não superior a 20 toneladas	
8704.22.10	Chassis com motor e cabina	0
8704.22.20	Com caixa basculante	0
8704.22.30	Frigoríficos ou isotérmicos	0
8704.22.90	Outros	0
8704.23	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 20 toneladas	
8704.23.10	Chassis com motor e cabina	0
8704.23.20	Com caixa basculante	0
8704.23.30	Frigoríficos ou isotérmicos	0
8704.23.40	De chassis articulado, para o transporte de troncos ( <i>forwarder</i> ), com grua incorporada, de potência máxima igual ou superior a 126 kW (170 HP)	3,25
8704.23.90	Outros	0
	Ex 01 - Veículo automóvel para transporte de toras de madeira, denominado comercialmente "trator florestal" e, tecnicamente, " <i>forwarder</i> ", exceto os do código 8704.23.40	3,25
8704.3	- Outros, unicamente com motor de pistão, de ignição por centelha ( <i>faisca</i> ):	
8704.31	-- De peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas	
8704.31.10	Chassis com motor e cabina	6,5
	Ex 01 - De caminhão	0
8704.31.20	Com caixa basculante	2,6
	Ex 01 - Caminhão	0
8704.31.30	Frigoríficos ou isotérmicos	2,6
	Ex 01 - Caminhão	0
8704.31.90	Outros	5,2
	Ex 01 - Caminhão	0



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

8704.32	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 5 toneladas	
8704.32.10	Chassis com motor e cabina	0
8704.32.20	Com caixa basculante	0
8704.32.30	Frigoríficos ou isotérmicos	0
8704.32.90	Outros	0
8704.4	- Outros, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) e motor elétrico:	
8704.41.00	-- De peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas	0
	Ex 01 - Chassis com motor e cabina, de furgões, <i>pick-ups</i> , camionetas e semelhantes	5,2
	Ex 02 - Furgões, <i>pick-ups</i> , camionetas e semelhantes, com caixa basculante, ou frigoríficos, ou isotérmicos	2,6
	Ex 03 - Outros furgões, <i>pick-ups</i> , camionetas e semelhantes	5,2
	Ex 04 - Carro-forte para transporte de valores	6,5
8704.42.00	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 5 toneladas, mas não superior a 20 toneladas	0
8704.43.00	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 20 toneladas	0
	Ex 01 - Veículo automóvel para transporte de toras de madeira, denominado comercialmente "trator florestal" e, tecnicamente, " <i>forwarder</i> "	3,25
8704.5	- Outros, equipados para propulsão, simultaneamente, com motor de pistão de ignição por centelha (faísca) e motor elétrico:	
8704.51.00	-- De peso em carga máxima (bruto) não superior a 5 toneladas	5,2
	Ex 01 - Chassis com motor e cabina, exceto de caminhão	6,5
	Ex 02 - Com caixa basculante ou frigoríficos ou isotérmicos, exceto caminhões	2,6
	Ex 03 - Caminhões, inclusive com caixa basculante, ou frigoríficos ou isotérmicos; chassis de caminhão com motor e cabina	0
8704.52.00	-- De peso em carga máxima (bruto) superior a 5 toneladas	0
8704.60.00	- Outros, unicamente com motor elétrico para propulsão	0
8704.90.00	- Outros	0

Pela forma em que se apresentam na TIPI, vê-se que os produtos ali relacionados estão estratificados numa ordem que vai do mais genérico para o mais específico.

Esclarece-se que na classificação fiscal NCM os 4 (quatro) primeiros dígitos demonstram a Posição do produto, ou seja, seu aspecto genérico; enquanto os demais, referem-se, respectivamente, a Subposição, Itens e Subitem, que evidenciam a especificidade do produto.

No caso em estudo, a legislação considerou como condição precípua para fruição do benefício apenas a posição do produto, qual seja, 8704.

Ademais, na medida em que a própria TIPI, em alguns casos, especifica o produto como "Outros", fica evidenciado a impossibilidade de se definir a aplicação do benefício com base apenas na descrição.



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

Desta forma, para efeito de se determinar se um produto faz ou não jus ao benefício em questão, deve-se considerar primeiramente a sua Posição fiscal na TIPI, que é a condição prescrita pela norma, e de forma subsidiária os demais aspectos como: Subposição, Itens, Subitens, e a descrição.

Assim, com base em todo o exposto, as máquinas e equipamentos adquiridos são de fato classificadas nas posições fiscais NCM 8704.20.90 ou 8702.10;00, as referidas operações estão albergadas pela redução de base de cálculo prevista na legislação apresentada abaixo.

O atual RICMS/RO aprov. pelo Dec. 22721/18 traz a Seção V sobre redução de base de cálculo:

*SEÇÃO V DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO Art. 9º. Aplica-se a redução da base de cálculo sobre as operações e prestações previstas no Anexo II deste Regulamento.*

O Anexo II do RICMS aprov. pelo Dec. 22721/18 traz:

*ANEXO II REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO*  
*PARTE 1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*

*Art. 1º. As operações com mercadorias ou prestações de serviços contempladas com redução de base de cálculo são as relacionadas nas partes 2 e 3 deste anexo.*

*(...)*

*PARTE 2*

*DAS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO POR PRAZO INDETERMINADO*  
*ITEM DESCRIÇÃO OBSERVAÇÃO*

*Item 11*

*Nas operações internas e de importação do exterior com os veículos automotores novos relacionados na Tabela 2 da Parte 4 (caminhões e ônibus), de forma que a carga tributária seja de 12% (doze por cento) (Lei 1.064/02)*  
*Nota 2: Alterada a validade para 31/12/2032 – Conv. ICMS 68/2022, que alterou o Conv. ICMS 190/2017. Nota 1: Reinstituído na forma do Decreto 23438/2018 e Conv. ICMS 190/17 – válido até 31/12/2022.*

*Nota 1. Para efeito de exigência do imposto devido em razão do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais, a base de cálculo do imposto será reduzida de tal forma que a carga tributária total corresponda ao percentual estabelecido neste item.*

*Nota 2. Na hipótese do veículo adquirido por pessoa jurídica que explore a atividade de produtor agropecuário, de locação de veículos ou de arrendamento mercantil vier a ser vendido antes de decorrido 12 (doze) meses da data da aquisição, deverá ser efetuado, nas condições do artigo 9º, o*



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

*recolhimento em favor do Estado de Rondônia do valor do imposto que deixou de ser recolhido na ocasião da aquisição, por conta da aplicação da redução de base de cálculo, nos termos do artigo 134 e seguintes do Anexo X. (NR dada pelo Dec. 22883, de 28.05.18 – efeitos a partir de 01.05.18) Redação Anterior: Nota 2. Na hipótese do veículo adquirido por pessoa jurídica que explore a atividade de produtor agropecuário, de locação de veículos ou de arrendamento mercantil vier a ser vendido antes de decorrido 12 (doze) meses da data da aquisição, deverá ser efetuado, nas condições do artigo 9º, o recolhimento em favor do Estado de Rondônia do valor do imposto que deixou de ser recolhido na ocasião da aquisição, por conta da aplicação da redução de base de cálculo, nos termos do artigo 706-I e seguintes do Anexo X.*

Os produtos deste benefício fiscal estão na Tabela 3 da Parte 4 do

Anexo II:

*PARTE 4 TABELAS DOS PRODUTOS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR PRAZO INDETERMINADO*

*(...)*

*TABELA 2 VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS (CAMINHÕES E ÔNIBUS)*  
*ITEM 11 DA PARTE 2*

*ITEM DESCRIÇÃO NCM/SH*

*Item 1 - 8702.10.00*

*Veículos automóveis para transportes de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista, com motor de pistão, de ignição por compressão (Diesel ou Semidiesel), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m<sup>3</sup>.*

Tal benefício fiscal, como bem se pode observar na legislação transcrita, abrange operações internas e, também, o diferencial de alíquotas decorrentes operações interestaduais, possibilitando, em ambos os casos, redução da carga tributária para 12%.

Ainda que a norma não tivesse estendido o benefício fiscal diferencial de alíquotas, referida redução de base de cálculo deveria alcançá-lo, nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumidor final não contribuinte do ICMS, em razão do que estabelece a Cláusula primeira, §1 do Convênio ICMS 153/15, a ser aplicada.



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

No caso em análise, a mercadoria que trata este PAT o DANFE da fl. 03, vale ressaltar, é oriunda do Estado do Mato Grosso, por isso, a alíquota interestadual aplicável à operação é de 12%.

A carga tributária relativa ao diferencial de alíquotas (devido ao Estado de Rondônia), em função das normas citadas anteriormente, corresponde a uma alíquota efetiva de, também, 12%.

Há diferença de alíquotas (entre alíquota interestadual e interna efetiva do Estado de Rondônia) no percentual de 5% e corretamente recolhida, fls. 63-64.

Portanto, em relação a operação descrita na NF 140589, o sujeito passivo não deve imposto ao Estado de Rondônia e a exigência do auto de infração deve ser afastada.

Um pequeno esclarecimento deve ser feito em relação ao Dec. 23438 para que não paira qualquer dúvida.

Este Decreto foi elaborado sob a égide do Convênio 190/17 que permitiu que fosse reinstituído todos benefícios fiscais que não tinham Convênio autorizativo do CONFAZ até aquela época conforme demonstrado abaixo:

*DECRETO N. 23438, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2018. PUBLICADO NO DOE Nº 228, DE 13.12.18.*

*Dispõe sobre a relação dos atos normativos reinstituídos sobre isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual.*

*O GOVERNADOR DO ESTADO DE RONDÔNIA, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 65, inciso V, da Constituição Estadual, e com fundamento na cláusula nona do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017,*

**D E C R E T A**

*Art. 1º. Ficam relacionados no Anexo Único deste Decreto os atos normativos reinstituídos sobre isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por leis, decretos e legislação complementar estaduais, em desacordo com a alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.*

*Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação. Palácio do Governo do Estado de Rondônia, em 11 de dezembro de 2018, 131º da República*

*DANIEL PEREIRA Governador*



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

*FRANCO MAEGAKI ONO* Secretário de Estado de Finanças  
*WILSON CEZAR DE CARVALHO* Coordenador Geral da Receita Estadual

(...)

129

*DECRETO 22721 APROVA O REGULAMENTO DO ICMS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS*

*ITEM 12 DA PARTE 2 DO ANEXO IV DO NOVO RICMS/RO 05/04/2018 01/05/2018*

*CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO DO ICMS QUE CONSTAVA NO ITEM 20 DA TABELA I DO ANEXO IV DO ANTIGO RICMS/RO*

Essa foi a forma que o STF e os Estados tentassem pôr fim à guerra fiscal e com isso impedir que futuramente os Estados tentassem autorizar qualquer redução tributária a revelia do CONFAZ.

Por isso em relação ao produto ônibus e o sujeito passivo, todo este arrazoado determina a exclusão da responsabilidade do agente de recolher qualquer tributo.

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, 20 de Fevereiro de 2024.

***Roberto V. A. de Carvalho***  
AFTE Cad.  
RELATOR/JULGADOR

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

**PROCESSO** : 20222906300369 - E-PAT: 018.375  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº 010/2024  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** : MASCARELLO CARROCERIA E ONIBUS LTDA  
**RELATOR** : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

**RELATÓRIO** : Nº 247/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 011/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS – EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 – LC 190/2022 – VENDA A CONSUMIDOR FINAL - INOCORRÊNCIA – **Consta** nos autos que o contribuinte praticou a operação interestadual de vendas de mercadorias, sob a égide da LC 190/2022 que trata da diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual do ICMS devido ao Estado de destino da mercadoria para consumidor final. A mercadoria (ônibus) tem redução de base de cálculo conforme Convênio 190/17 e Dec. 23438/18. Esta norma deve ser utilizada nos cálculos do DIFAL conforme o RICMS-RO, Anexo II, Item 11. A diferença (5%) entre as alíquotas interestadual (7%) e interna (12%) foi efetivamente recolhida conforme fls. 63-64 antes da lavratura do auto de infração. Mantida a decisão de primeira instância que julgou improcedente o auto de infração. Infração fiscal ilidida. 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-se a decisão a decisão de Primeira Instância que julgou **IMPROCEDENTE** o auto de infração, com ajuste do valor do crédito tributário, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Juarez Barreto Macedo Junior e Leonardo Martins Gorayeb.

TATE, Sala de Sessões, 20 de fevereiro de 2024..

**Anderson Aparecido Arnaut**  
Presidente

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