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

SUJEITO PASSIVO: *COMERCIAL CIRURGICA RIOCLARENSE LTDA*
ENDEREÇO: *AVENIDA ANGELICA, 1968 - HIGIENOPOLIS - SÃO PAULO/SP - CEP: 01228-200*
PAT Nº: *20222906700008*
DATA DA AUTUAÇÃO: *15/04/2022*
CAD/CNPJ: *67.729.178/0004-91*
CAD/ICMS: *00000004603061*

DECISÃO IMPROCEDENTE Nº: 2022/1/319/TATE/SEFIN

1. *Operação sujeita ao ICMS Diferencial de Alíquota. 2. EC 87/2015. 3. Não apresentar GNRE. 4. Com defesa. 5. Infração ilidida. 6. Auto de infração improcedente.*

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo foi autuado por deixar de recolher na origem o ICMS-Diferencial de Alíquotas, devido das operações interestaduais, destinadas a consumidores finais de Rondônia, conforme a nota fiscal 1558683 de 04-04-22. Infração por descumprimento de obrigação fiscal principal capitulada nos artigos 269, 270, I, "c", 273 e 275, todos do Anexo X, do RICMS/RO (Dec. 22721/18) e EC 87/2015, com penalidade aplicada de acordo com o art. 77, inciso IV, alínea "a-1", da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

AI 20222906700008 - Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda	
ICMS	R$ 1.776,60
MULTA 90% DO VALOR DO IMPOSTO CORRIGIDO	R$ 1.598,94

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

JUROS	R$ -
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	R$ -
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R$ 3.375,54

O sujeito passivo foi notificado da autuação por via postal, através de AR nº YG661511707BR, em 21/06/2022 (fl. 10). Apresentou defesa tempestiva em 20/07/2022.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

1. Requer preliminarmente a suspensão do lançamento da exigência tributária.

2. No mérito: da inexigibilidade do ICMS diferencial de alíquota a partir de 05-04-22 – princípio da anterioridade; que, a Lei Complementar nº 190/22 que institui a cobrança do ICMS-DIFAL, pelos Estados, foi publicada em 05-04-2022 e o Convênio ICMS nº 236/2021, com publicação em 06-01-22, considerando que os Estados, entendendo que o art. 3º de citada LC, sinaliza a exigência a partir do termo de 90 (noventa) dias da publicação de referido diploma legal, no entanto não afasta o princípio da anterioridade da norma e, assim, a publicação da Lei Complementar em 05-01-2022, sua vigência ocorreria somente a partir de 01-01-2023, em obediência ao princípio estabelecido na Constituição Federal (Art. 150, III, "b" da CF).

3. Salienta a defesa que, observando o princípio da anterioridade nonagesimal e de exercício (anual), implica na garantia em favor do contribuinte, afastando, assim, a instituição ou majoração de tributo, de surpresa, em prejuízo dos planejamentos tributários e econômicos das empresas, observando, enfim, os princípios da não surpresa tributária e da segurança jurídica.

4. Aduz a defendente que, a anterioridade nonagesimal na previsão do art. 3º da LC 190/22, não afasta a aplicação do princípio da anterioridade anual (alínea anterior), disposta na parte final da referida alínea c, do inciso III, do art. 150 da CF, devendo considerar o termo mais benéfico ao contribuinte. Assim, seguindo o entendimento, não se pode o Convênio ICMS 236/21 ser aplicado, quando a lei instituidora não entrou em vigência (LC 190/22), sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das normas.

5. Salienta a defesa que, conforme a jurisprudência, a LC 190/22, estabeleceu fato gerador novo, o que ampara nova relação jurídico-tributária, diante da inexistência de dispositivo constitucional que sustentasse a cobrança do diferencial de alíquota. Desta feita, não há dúvidas quanto à ilegalidade evidente de qualquer cobrança que envolva o DIFAL do ICMS em operações interestaduais promovidas pela Autuada para destinatários consumidores finais e não contribuintes localizados no Estado de Rondônia antes de janeiro de 2023.

6. Que, há necessidade de edição de lei estadual para exigir o ICMS-Difal, pelo estado de Rondônia, eis que a lei 688/96, em dispositivo que ampara a exigência, estabelecido na forma das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, do Convênio ICMS 93/2015, sendo tais cláusulas declaradas inconstitucionais, com modulação de efeitos a partir de janeiro/2022. Assim, entende a defesa que exigir ICMS-Difal, pelo estado de Rondônia, no período de 2022, é ilegal, por ausência de norma estadual de edição após a data de 05/01/22, com parâmetro no Convênio ICMS 236/21 e em consonância com a LC 190/22.

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

7. Que, a multa aplicada é impertinente e confiscatória, sendo vedada conforme art. 150, IV da Constituição Federal. Aduz que, o E. Supremo Tribunal Federal, que decretou a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 640.452, em desfavor do estado de Rondônia, considerando a multa aplicada confiscatória, desproporcional e irracional no patamar de 40% da operação.

   Requer o cancelamento do auto de infração pela inconstitucionalidade declarada das Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015, em observância ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal. Requer ainda, seja considerada a impertinência da multa aplicada, por abusiva e confiscatória, em face dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não devendo aplicar ao caso em questão.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

O sujeito passivo foi autuado por descumprimento de obrigação principal, consistente em deixar de pagar o ICMS Diferencial de alíquotas, incidente sobre mercadorias remetidas através da nota fiscal nºs. 1558683 de 04/04/22. Ampara a acusação fiscal o disposto no Anexo X (artigos 270, I, "c"; 273; e 275) do novo RICMS/RO (Dec. 22721/18) e EC 87/2015. A penalidade aplicada do Art. 77, IV, "a-1" da Lei 688/96.

> ***ANEXO X***
> *Art. 269.* ***Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS****, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste capítulo. (Convênio ICMS 93/15, cláusula primeira)*
> *Art. 270.* ***Nas operações*** *e prestações de serviço de que trata esta Seção, o contribuinte que as realizar deve: (Convênio ICMS 93/15, cláusula segunda)*
> *I* ***- se remetente do bem:***
> ***a) utilizar a alíquota interna prevista no Estado de Rondônia, para calcular o ICMS total devido na operação;***
> *b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;*
> *c)* ***recolher, para o Estado de Rondônia, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b" deste inciso****;*
> *Art. 273. O recolhimento do imposto a que se refere a alínea "c" dos incisos I e II do artigo 270 deve ser efetuado por meio da GNRE ou DARE,* ***por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço,*** *em relação a cada operação ou prestação. (Convênio ICMS 93/15, cláusula quarta)*
> *Art. 275. O contribuinte do imposto de que trata a alínea "c" dos incisos I e II do artigo 270, situado na unidade federada de origem,* ***deve observar a legislação rondoniense****. (Convênio ICMS 93/15, cláusula sexta)*
> *Parágrafo único. Ato do Coordenador Geral da Receita Estadual poderá dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.*

3.1 Da análise das teses defensivas.

Nos itens 1 e 2 da defesa, requer a suspensão do crédito tributário e, na sequência, a alegação de que, a lei complementar nº 190/22, bem como o Convênio ICMS 236/21, só produz efeitos a partir de 01-01-2023, diante do princípio constitucional da anterioridade e nonagesimal (art. 150, III, "b" e "c" da CF), conforme estampado na própria LC em seu art. 3º. **Ocorre que**, o STF ao decidir sobre o Tema 1093, indicou a necessidade de lei complementar para amparar a exigência do ICMS-Difal de operações estaduais de circulação de mercadorias. A Lei Complementar nº 190/22 foi publicada em 05-01-22, inserindo em seu texto (art. 3º) o início da produção de efeitos de seu conteúdo, especificamente, aquele estabelecido na Constituição Federal (Art. 150, III, "c" da CF). Tal art. 3ª da LC, inserido para afirmar a anterioridade nonagesimal a partir da data de 05-04-22, passando a ser exigido o ICMS-Diferencial de

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

alíquota das operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Assim, compreende-se que a LC 190/22 e o Convênio ICMS nº 236/2021, ambos têm sua eficácia e vigência definida no próprio texto para exigir a partir de 90 (noventa) dias após a publicação.

O entendimento encontra respaldado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia que, ao julgarem o Agravo de Instrumento nº 0803942- 52.2022.8.22.0000 acolheram o pedido subsidiário da Agravante (Estado de Rondônia) para declarar a exigibilidade após o transcurso de 90 (noventa) dias após a promulgação da LC nº 190/2022. Vejamos:

> "Dentro desse cenário, há de um lado a LC n.190/22, cujos efeitos só começam em 05 de abril de 2022; e, de outro, o Convênio do CONFAZ, que passou a exigir o diferencial de alíquota desde 1º de janeiro de 2022.
>
> Por fim, vale ponderar que, malgrado o direito brasileiro não contemple a constitucionalização superveniente de normas inconstitucionais, o STF entende que leis tributárias aprovadas após a emenda constitucional que as prevê, mas antes de editada a lei complementar que deveria regulamentar a matéria, como no caso do Estado de Rondônia, são válidas, ficando, todavia, sua eficácia condicionada à entrada em vigor da norma geral.
>
> Como o convênio não possui autoridade hierárquica sobre a lei, deve a ela se subsumir, de modo que, em princípio, parece haver pertinência no pedido subsidiário da agravante, aos fins de salvaguardar os 90 dias do exercício de 2022 para iniciar a validade da exigência do recolhimento."

Com efeito, tal entendimento (exigibilidade do tributo em observância ao prazo nonagesimal) também restou endossado no Agravo de Instrumento nº 08024640920228220000. In verbis:

> *"Contudo, a norma trouxe expressamente o respeito ao prazo nonagesimal quando estabeleceu (verbis):*
>
> *LEI COMPLEMENTAR Nº 190, 4 DE JANEIRO DE 2022 Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.*
>
> *[…] 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. Assim, não há se de falar em qualquer violação a direito do fisco estadual, sendo certo que, após o prazo de 90 dias, permitido será a cobrança do referido tributo (o que acontecerá brevemente), de tal modo que a decisão seja escorreita."*
>
> Com essas considerações, **Compreendo por afastar os argumentos da defesa.**

No item 3, da defesa, alegação de que a inobservância do princípio da anterioridade (anual) e nonagesimal, é impositiva quando se institui ou majora tributos, conforme a LC 190/22. Entende a defesa que, os princípios devem ser obedecidos sob pena de ofensa aos princípios da não surpresa e segurança jurídica, prejudicando qualquer planejamento tributário do contribuinte. **Argumentos inconsistentes.** O que alterou foi apenas a destinação dessa tributação, passando recolher na origem o imposto da operação

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

própria e a do estado remetente através do ICMS-diferencial de alíquota, por substituição tributária. As operações interestaduais destinadas a consumidores finais, antes da EC 87/2015, eram tributadas pela alíquota interna, com o imposto arrecadado em favor do estado de origem. A Emenda Constitucional, estabeleceu que, através de normal geral, os estados dividiriam o produto da arrecadação entre os estados remetentes e destinatários. Ocorre que o mecanismo foi adotado pelos estados, através de convênio no período de 2015 a 2022. Com a edição da LC 190/22, em consonância com o Convênio ICMS 236/21, resta consolidada a forma legal, a exigência do ICMS-Diferencial de alíquota das operações interestaduais destinadas a consumidores finais de outros estados.

No item 4, no entendimento da defesa o art. 3º da LC 190/22, não afasta a aplicação do princípio da anterioridade anual (alínea anterior), disposta na parte final da referida alínea c, do inciso III, do art. 150 da CF. Argumenta que a aplicação do Convênio ICMS 236/21, no período de 2022, ofende princípio da hierarquia de normas, eis que a norma criadora ainda não está vigente. Argumento já debatido acima, em consonância com as decisões do TJ-RO, confirmando o prazo de 90 (noventa dias) para iniciar a vigência da LC 190/22 e o Convênio ICMS 236/21. **Afastado o argumento defensivo**.

No item 5, salienta a defesa que, de acordo com a jurisprudência, a lei complementar nº 190/22, cria nova relação jurídico-tributária pela ausência de dispositivo constitucional que amparasse tal exigência de diferencial de alíquota do ICMS. Assim, considera ilegal qualquer cobrança de ICMS por diferença de alíquota em operações destinadas a consumidores não contribuintes do imposto estabelecidos em Rondônia. **Argumento que não deve prevalecer.** O ICMS diferencial de alíquota é devido em operações interestaduais na ocorrência de circulação de mercadorias destinadas a contribuintes do imposto (art. 4º da LC 87/96). No caso de operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, aplicava a alíquota interna do ICMS, como consumidor do Estado. Atualmente, após a EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015, as operações destinadas a consumidores finais, o ICMS dessas operações sofreu modificação em relação ao destino do imposto da operação. Com a declaração da inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/15, a própria decisão, conclui pela necessidade de lei complementar para disciplinar e regulamentar a exigência do ICMS diferencial de alíquotas, relativamente às operações interestaduais, para não contribuinte. A LC 190/22, publicada em 05-01-22, na forma do seu art. 3º, produzirá efeitos a partir de 05-04-22, em consonância com o Convênio ICMS nº 236/21, publicado em 06-01-22. Compreende-se, nesse caso, que as operações efetivadas a partir de 05-04-22 estão sujeitos ao ICMS-Diferencial de alíquota, devida ao Estado destinatário das mercadorias, na forma estabelecida no § 2º do art. 4ª da LC 87/96.

No item 6, a defesa alega que, há necessidade de edição de lei estadual para exigir o ICMS-Diferencial de alíquota, pelo estado de Rondônia, eis que a lei 688/96, em dispositivo que ampara a exigência, estabelecido na forma das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, do Convênio ICMS 93/2015, sendo tais cláusulas declaradas inconstitucionais, com modulação de efeitos a partir de janeiro/2022. Assim, entende a defesa que exigir ICMS-Diferencial de alíquota, pelo estado de Rondônia, no período de 2022, é ilegal, por ausência de norma estadual. **Afastados tais argumentos.** O art. 2º, parágrafo único, inciso VI**,** está vigente. Assim, nas operações após 05-04-22, ficam sujeita ao recolhimento do ICMS-diferencial de alíquota, quando destinados a consumidores não contribuintes, destinados ao estado de Rondônia.

> *Art. 2º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, de competência dos Estados, incide sobre:*

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

(---)

Parágrafo único. O imposto incide também:

(---)

VI - nas operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, observado o disposto no inciso VIII do artigo 12. (AC pela Lei nº 3699, de 22.12.15 – efeitos a partir de 01.01.16)

No item 7, a defesa argumenta, que, a multa aplicada é impertinente e confiscatória, sendo vedada conforme art. 150, IV da Constituição Federal. Aduz que, o E. Supremo Tribunal Federal, que decretou a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 640.452, em desfavor do estado de Rondônia, considerando a multa aplicada confiscatória, desproporcional e irracional no patamar de 40% da operação. **Sem razão a defesa.** A exigência lançada na peça básica contempla multa de 90% do valor do imposto corrigido, estabelecido em lei, observando o patamar definido pelo STF. A decisão que ampara o argumento da defesa trata de multa aplicada de 40% sobre o valor da operação, que não se aplica ao caso.

Contudo, apesar do debate de ideias elencadas acima, no caso concreto, o que se verifica dos autos é que a operação autuada, foi efetivada em 04-04-22, tendo o fato gerador e o vencimento da GNRE, ocorridos na mesma data, ou seja, 04-04-22. A lei complementar 190/22, em minha compreensão, smj, iniciou sua vigência após 05-04-22, portanto, neste momento a operação não estava sujeito ao ICMS-Difal, ainda que a autuação tenha ocorrido após a data da emissão do documento fiscal pela entrada no estado de Rondônia.

Dessa forma e de todo exposto, compreendo, pela **improcedência** do auto de infração, sendo indevido o crédito tributário lançado no valor de R$ 3.375,54 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos).

4– CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei 4929 de 17 de dezembro de 2.020 e, no uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **IMPROCEDENTE** o auto de infração e **indevido** o ICMS lançado de R$ 3.375,54 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos).

Desta decisão, deixo de recorrer à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, na forma do art. 132 da Lei 688/96, em razão o valor do crédito tributário inferior a 300 (trezentas) UPFs.

5 – ORDEM DE NOTIFICAÇÃO

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

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3

Porto Velho, *23/10/2022* .

Nivaldo João Furini

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA

Documento assinado eletronicamente por:
Nivaldo João Furini, **Auditor Fiscal**, Data: **23/10/2022**, às **22:10**.
Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 4de6-1316-1b71-67f3