



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

PROCESSO : Nº 20222906300547 E-PAT n. 020.988
RECURSO : VOL. Nº 070/2023
RECORRENTE : DE NIGRIS DITR. DE VEICULOS LTDA
RECORRIDA : 2ª CÂMARA /TATE/SEFIN
RELATOR : JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR
RELATÓRIO : Nº 093//2024/2ª CÂMARA /TATE/SEFIN

1. Relatório.

1.1. Autuação

O Sujeito Passivo promoveu a circulação de mercadorias alcançada pela EC87/15, onde dispõe que caberá ao estado do 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 a este Estado (Rondônia). Tal responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica a cargo da empresa remetente da mercadoria. Trata-se da NF nº 476032, cujo destinatário é o Município de Vilhena. Perda de redução na base de cálculo do ICMS por descumprimento da legislação tributária em vigor. Base de Cálculo: R\$ 263.502,00 x 10,5% (diferencial de alíquota/UF de Origem SP) ... Total icms devido... R\$ 27.667,71; Multa 90% do valor do icms devido...R\$ 24.900,93.

Infringindo o disposto nos Art. 270, I, letra "c", Art. 273, Art. 275, todos do Anexo X c/c art.5, § único do RICMS/RO, aprov. pelo Dec.22721/18 e EC 87/15. Penalidade: Lei 688/96, artigo 77, inciso IV, alínea a item 1. Período: 15/09/2022 a 15/09/2022.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
TRIBUTOS	R\$	27.667,71
MULTA 90%	R\$	24.900,93
JUROS	R\$	0,00
A. MONETÁRIA	R\$	0,00
TOTAL	R\$	52.568,64



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

1.1.DEFESA

O sujeito passivo foi cientificado da autuação com a intimação realizada, em 20/10/2022, via postal, com AR (fls.9) nos termos do artigo 112, inciso II da Lei nº 688/96.

A autuada apresentou defesa tempestiva, na qual, em resumo, expõe a seguinte argumentação:

DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

1.1.2 Que, preliminarmente, o Auto de Infração seja anulado de ofício por estar desconsoante do Tema 1093 do STF e do art.149, I do CTN;

1.1.3. Que seja convertido o julgamento em diligência para que seja verificado se os procedimentos administrativos realizados estão conformes com a legislação pertinente a matéria;

1.1.4. Que quer o reconhecimento da “ILEGALIDADE E NULIDADE da lavratura do Auto de Infração aqui contestado” (pg.17), pois não foram respeitados os princípios da “Não surpresa” e da “Segurança jurídica” referentes ao Direito Tributário, consistentes nos princípios da Anterioridade do exercício e da Anterioridade Nonagesimal, de acordo com o art.150, III, alíneas “b” “c” da CF/88.

1.2.Julgamento singular.

Em primeira instância a douto Julgador monocrático julgou PROCEDENTE e declarou DEVIDO o crédito tributário originário no valor de R\$ 52.568,64, devendo o valor ser atualizado até a data do seu efetivo pagamento.

O sujeito passivo foi devidamente notificado da r. decisão, apresentou o Recurso Voluntário, basicamente reproduziu os argumentos da impugnação, mormente com foco no Tema 1093 do STF e do art. 149, I, do CTN,



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

Pesquisa Avançada

Tema 1093 - Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Há Repercussão?

Sim

Relator(a):

MIN. MARCO AURÉLIO

Leading Case:

RE 1287019

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, incisos LIV e LV; 93, inciso IX; 146, incisos I e III, alínea "a"; e 155, inciso XII, alíneas "a", "c", "d" e "f", da Constituição Federal, se a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige, ou não, a edição de lei complementar disciplinando o tema

Tese:

A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

3.1 Srs. Sras. Julgadores, deste E. Tribunal Administrativo do Estado de Rondônia, Sr. (a) Relator (a), restou sedimentado, o que vale dizer, definitivamente julgado, pelo E. Supremo Tribunal Federal, com TEMA Nº 1093 fixada em REPERCUSSÃO GERAL - RE Nº 1287019 em que a todos os entes e Tribunais administrativos e também judiciais subordina e vincula observância e obediência, a teor do que preconizam o art. 3716 e fixada nos autos do RE 1287019,



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



Tema

Tema: 1093

Título: Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.

➔ Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, incisos LIV e LV, 93, inciso IX, 146, incisos I e III, alínea "a", e 155, inciso XII, alíneas "a", "c", "d" e "f", da Constituição Federal, se a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige, ou não, a edição de lei complementar disciplinando o tema

*"A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, **pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais**"*

(STF - RE: 1287019 DF, Relator: MARCO AURÉLIO DE MELOO, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021)¹⁷

(Grifos LCGS)



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

3.2 Portanto, tem-se que o presente Auto de Infração está em disjunção, em boa semiótica do direito, com o que restou sedimentado pelo E. STF no Tema 1093, que decidiu, terminativamente, Excelências, Ilmo. (a) Sr. (a) Juiz (a) Relator (a), que compete a LEI COMPLEMENTAR regulamentar matéria de normas gerais (instituição e cobrança) do ICMS, em conformidade ao comando constitucional, ex vi, artigos 102, §2º 18 e 103-A19, § 3º DA CR/88;

• DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL TRIBUTÁRIA – LEI COMPLEMENTAR 190/2022.

4.12 No modelo inicialmente previsto na Constituição Federal³², nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes do imposto, o ICMS era integralmente devido ao Estado de origem das mercadorias e serviços e calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação. Com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, nessas operações, o ICMS passou a ser dividido entre os Estados de origem e destino, sendo que à origem cabe a parcela correspondente à aplicação da alíquota interestadual do imposto (7%, 12% ou 4%) sobre o valor da operação, e ao destino, a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual – o popular, DIFAL;

4.13 Apesar da inexistência de lei complementar regulamentando a EC 87/2015, o que é exigido pelos artigos 146³³, III e 155³² da Constituição Federal, Estado de Rondônia passou a exigir o DIFAL com base no artigo 5º parágrafo único do RICMS/RO aprovado pelo Decreto Lei 22.721/18 e EC 87/2015, como se o RICMS/RO fosse instrumento hábil para regular as significativas alterações na estrutura do ICMS (contribuinte, fato gerador, base de cálculo);

4.14 Assim, como anteriormente exposto em tópico próprio o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1.093, submetido à sistemática da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade das Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015, por reconhecer que o Convênio, a pretexto de regulamentar a Emenda Constitucional nº 87/2015, introduziu “uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o Estado de destino nas operações



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

com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS” – matéria sabidamente reservada somente à Lei Complementar.

4.17 A Lei Complementar nº 190, introduziu novo contexto normativo, que veicula nova norma e promove inequívoca alteração da própria regra matriz de incidência do ICMS devido nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, com claras modificações relacionadas ao (i) fato gerador, (ii) sujeito passivo e ativo, (iii) base de cálculo e (iv) local da operação;

4.18 No entanto, a mencionada lei somente foi sancionada pelo Presidente da República em 04/01/2022 e publicada no dia útil subsequente 05/01/2022, ou seja, posteriormente ao exercício de 2021 e o prazo conferido pelo e. STF para o Poder Legislativo regulamentar o assunto para possibilitar a cobrança do DIFAL a partir de 2022;

4.19 Por ter sido publicada somente no exercício de 2022, a Lei Complementar nº 190/2022 não pode ensejar a cobrança do DIFAL de imediato, devendo respeitar o princípio da anterioridade tributária, nos termos do previsto no art. 150, III, b e c, da CF, citada alhures e d.v. se repete, in verbis:

“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;
- 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;”

4.21 Justamente por essa razão é que toda lei tributária que imponha situação mais gravosa ao contribuinte somente pode ser editada em ano anterior a que tenha início a cobrança do tributo e desde que respeitada a antecedência mínima de 90 dias - salvo as exceções previstas nos artigos 15036, §1º e artigo 19537, §6º, que não são o caso dos autos;

4.22 A anterioridade nonagesimal refere-se à necessidade de as autoridades observarem o período de 90 (noventa) dias a partir da publicação da lei para efetuar a cobrança dos tributos. Já a anterioridade de exercício impõe a obrigatoriedade



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

de somente cobrar o tributo instituído ou majorado a partir do exercício tributário seguinte ao da publicação da lei;

4.23 É importante mencionar que o mesmo dispositivo constitucional que institui a anterioridade, também prevê as hipóteses em que esse princípio não se aplicará, DENTRE AS QUAIS NÃO SE INCLUI O ICMS:

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

(...)

§ 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

4.24 Assim, qualquer lei que institua ou majore o ICMS deverá respeitar tanto o período de 90 (noventa) dias de partir de sua publicação, quanto somente poderá ensejar quaisquer cobranças no exercício financeiro subsequente;

4.26 Assim, por consequência da estrutura constitucional, a edição da Lei Complementar que regulamenta os ditames da EC nº 87/2015 deve respeitar a aplicação do princípio da anterioridade ampla, ou seja, a anual e a nonagesimal, tal como previsto no art. 15038, III da CF/88;

• DA AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA TEMAS ESPECÍFICOS PREVISTOS NO ART. 155, §2º, XII, DA CF/198841

4.33 Além da questão geral relativa à falta da lei complementar exigida pelo artigo 14642, da Constituição, a exigência do ICMS pretendida pela Secretaria da Fazenda, contra a Contribuinte, é inválida também pela falta de lei complementar cuidando de outros temas específicos referidos no artigo 155, § 2º, XII, da CR/88;

4.34 Como se sabe, ali se exige que, em matéria de ICMS, deve a lei complementar, dentre outros pontos: (i) definir os seus contribuintes; disciplinar o regime de compensação do imposto; (ii) 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 (iii) prever casos de manutenção de crédito, relativamente



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

à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

4.35 Tais questões foram indevidamente tratadas pelos Convênios ICMS nº. 93/2015 e nº. 152/2015, que, dentre outros temas de que se cuidou:

• DAS INCONSTITUCIONALIDADES MATERIAIS DA IMPOSIÇÃO DO ICMS PELA IMPETRADA - LESÃO A DIREITO – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

V. DA CONCLUSÃO

5.1 Assim, Ilustre Julgador de Segunda Instância do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE, ante o exposto, conclui-se:

(i) é inconstitucional a aplicação da Emenda Constitucional nº 87/2015, mediante o exercício das competências tributárias ali previstas, sem que exista lei complementar cumprindo o quanto exigido no artigo 146, incs. I e III, alínea “a”, da Constituição Federal:

“**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
b) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” (Grifos LCGS)

(ii) a inconstitucionalidade por ausência de lei complementar também é verificada em razão do quanto dispõe o artigo 155, § 2º, inc. XII, da Constituição:

“**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das



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

operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;" (Grifos LCGS)

(ii) a cobrança do ICMS, tal como formulada nos Convênios ICMS nºs 93/2015 e 152/20105, viola o princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inc. I:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;" (Grifos LCGS)

(iv) esses mesmos atos normativos pretendem atribuir ao remetente da mercadoria, na operação interestadual, a responsabilidade pelo rateio proporcional do DIFAL previsto para perdurar até 2019, o que não encontra acolhida no artigo 99, introduzido no ADCT pela Emenda Constitucional nº 87/2015, onde se determina que tal partilha seja feita pelas próprias Unidades Federadas envolvidas:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será **partilhado** entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

(...)" (Grifos LCGS)

(v) a Emenda Constitucional nº 87/2015 e o artigo 82, do ADCT, aparentam não autorizar a inclusão, na nova fórmula de apuração do ICMS, do adicional do fundo de combate a pobreza. Ainda que assim não fosse, novamente há inconstitucionalidade na cobrança sem que haja lei complementar disposta sobre tal matéria:

"Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas **na lei complementar** de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição." (Grifos LCGS)



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

5.2 Por tais razões requer-se que V. Exa., por inexistência de relação jurídico-tributária entre a Empresa/Autuada e Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia/Autuada, exclua a obrigação ao pagamento do ICMS previsto na Emenda Constitucional nº. 87/2015, uma vez não saneadas as inconstitucionalidades ora demonstradas.

6.3 Outrossim, amparado nos DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DE 1ª DIMENSÃO, inseridos no hall dos DIREITOS DIFUSOS E COLETIVOS, vis a vis, ampla defesa, contraditório, devido processo legal, acesso à justiça e estrita legalidade (art. 5º, XXXV, LIV e LV, c.c. art. 37, ambos da CF/88), REQUER a anulação do Auto de Infração lançado, sem aplicação de nenhuma penalidade, posto que, conforme amplamente demonstrado e comprovado, a exigência do diferencial de alíquota – DIFAL é inconstitucional;

Noutro norte, o autuante foi cientificado a r. decisão e ficou-se inerte.

É o breve relatório.

2. Voto

FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

A exordial acusatória aduz que o sujeito passivo promoveu a circulação de mercadorias constantes na(s) NF-e(s) nº 476032, alcançada(s) pela EC 87/15, onde dispõe que caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando destinem bens e serviços a consumidor final (não contribuinte), contudo sem comprovar o referido pagamento quando da passagem por este Posto Fiscal,



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

2.1 Análise.

As teses arguidas na exordial do Recurso Voluntário são “*ipsis litteris*”, as já declinadas na peça impugnativa, exceto quanto a nova tese trazida à baila na peça recursal referente ao aumento de 2% da alíquota destinada para financiar o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza de Rondônia – FECOEP/RO.

Destarte, compreendo que o douto julgador monocrático ao proferir a r. decisão, analisou pontualmente e rechaçou uma a uma das teses arguidas. Vejamos:

“...**3.1.** Preliminarmente, não há que se falar de anulação do Auto de Infração

O que informa o Acórdão do julgamento do RE 1287019 / DF sobre o Tema 1093 do STF? Informa que, para empresas Não Optante do Simples Nacional, o Convênio interestadual nº 93/15 não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. E por isso, a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona deste Convênio, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, a partir de 2022.

Após isso, sobreveio a LC 190/2022, que legislou sobre a matéria e ocupou o espaço “vazio” da legislação, com publicação a partir de 04.01.2022 e vigência na mesma data. Contudo, trazendo uma ressalva relevante no seu art.3º:

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](#).

Que o momento da cobrança deverá observar o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, ou seja, a cobrança do DIFAL poderá ocorrer após 90 dias do início da vigência da LC 190/22.



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

3.2. Deixo registrado que segundo o Convênio ICMS nº 136/2021, que trata dos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizados em outra unidade federada, sua Cláusula Segunda dispõe o seguinte sobre a repartição de receita entre Estados remetente e destinatário:

Cláusula Segunda. Nas operações e prestações de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente da mercadoria ou do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino 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 a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

E o que dispõe a EC nº 87/2015, que alterou o §2º do art.155 da CF/88 e incluiu o art.99 no ADCT/ CF/88. (**atenção, este diploma já existe desde 2015 sobre o mecanismo de repartição de receita do ICMS - DIFAL**).

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de **operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino**, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Que segundo o Regulamento do ICMS do estado de Rondônia-RICMS/RO – Decreto 22721/2018, está disposto o seguinte sobre o tema em comento:

Anexo X – Regimes Especiais, Operações e Sistemas Especiais de Tributação do RICMS/RO (Dec. 22721/2018)



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

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)

Nota: vide ADI 5.439 no STF, relativa à disposição da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/15.

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)

Estando os procedimentos administrativos fiscais, assim, em consonância com a legislação específica, não há motivo para perícia ou oitiva ou prestações de informações de representante da empresa.

3.3. Com relação a possibilidade de violação do princípio da Anterioridade do exercício, afasto a possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL só em 01 de janeiro de 2023, porque NÃO se trata de instituição de tributo novo ou aumento do já existente. O ICMS já existe há muito tempo. O diferencial de alíquota se trata de um regramento de repartição de receita entre o ente tributante na origem e o ente tributante no destino (EC 87/2015).

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.



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

No caso em tela, temos que a seguinte operação: a DANFE nº 476032 que acoberta uma operação interestadual, cujo UF de origem é o Estado de São Paulo e o estado de destino, Rondônia, verifica-se que a Base de Cálculo do ICMS (neste caso, igual ao Valor total da NF) R\$ 263.502,00, e o valor equivalente ao ICMS destacado, R\$ 15.181,36. A alíquota interestadual é igual a 7% (18.445,14 / 263.502,00) relativa as operações interestaduais e a alíquota interna do estado de Rondônia é 17,5%. Falta a receita, no valor de R\$ 27.667,71, da diferença entre as duas alíquotas, 10,5% (17,5% - 7%), que caberia ao estado de destino.

O art.3º da LC 190/2022 informa que essa lei teve vigência a partir da data de sua publicação, 04.01.2022, mas que passou a produzir efeitos legais apenas 90 dias após a sua vigência, ou seja, a partir de 05.04.2022, de acordo e de maneira expressa ao disposto na alínea “c” do inciso III do art.150 da CF/88, **o princípio da Anterioridade Nonagesimal**. Lembremos que a autuação, o momento do Fato gerador do imposto, ocorreu em 15/09/2022, ou seja, bem mais de 90 dias do início da vigência da LC 190/22, em 04/01/22.

Saliento que o estado de Rondônia publicou, em 30.06.2022, a Lei Estadual nº 5369, regulamentando o ICMS-DIFAL, produzindo efeitos já a partir de 01.04.2022 e não a partir de 05.04.22 como reza o art.3º da LC 190/22.

Quanto ao argumento exposto pela Defesa, este NÃO procede, porque como exposto acima, a data da lavratura da autuação, momento do Fato Gerador, é posterior ao prazo de 90 dias da vigência da LC 190/22 e posterior a vigência da Lei Estadual 5369/22.

No que tange, ao acréscimo na alíquota de 2% incidentes nas prestações e operações internas, cujo produto da arrecadação destina-se a compor recurso para financiar o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza de Rondônia -FECOEP/RO, tem previsão legal, visto que foi instituído pela Lei Complementar n. 842, de 27 de novembro de 2015, em atendimento ao disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, e, acrescentado a Lei 688/96 “ Código tributário do Estado de Rondônia” pela Lei n. 5716 de 03/01/24 – efeitos a partir de 12/01/24, no seu art. 27-A, Vide:

Art. 27-A. As alíquotas incidentes nas prestações e operações internas previstas nos itens 1, 5, 9 e 12 da alínea “d” e nas alíneas “g”, “h” e “k” do inciso I do art. 27, ficam acrescidas de 2% (dois por cento), cujo produto da arrecadação destina-se a compor recurso para financiar o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza de Rondônia - FECOEP/RO, instituído pela Lei Complementar nº 842, de 27 de novembro



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

de 2015, em atendimento ao disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal.

Nota: [Nova Redação](#) Lei nº 5716 de 03/01/24 – efeitos a partir de 12/01/24

Dessa maneira, para o estado de Rondônia, o ICMS-DIFAL poderia ser cobrado desde 01/04/2022, e sendo assim, a autuação é VÁLIDA.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal-STF, já se manifestou de forma definitiva acerca da questão, tal qual, como posta para julgamento. Vejamos:

STF valida cobrança do Difal/ICMS em 2022

Princípio da Anterioridade Nonagesimal

O Plenário decidiu que o imposto pode incidir sobre operações ocorridas 90 dias após a data da publicação da lei que o regulamentou.

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,



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.

Noventena

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.

Exercício financeiro

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.

Pois bem!

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



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

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.

Compulsando os autos verifica-se que a Nota Fiscal nº. 476032, alvo da lavratura do auto de infração foi emitida em 08/09/2022, e transitou pelo Posto Fiscal de Vilhena/RO na data da autuação 15/09/2022, sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido a Rondônia, revestindo os fatos em “flagrante infracional com mercadorias em trânsito”, o que permite a intervenção fiscal direta.

No caso em tela, temos que a seguinte operação: a DANFE nº 476032 que acoberta uma operação interestadual, cujo estado de origem é São Paulo e o estado de destino, Rondônia, verifica-se que a Base de Cálculo do ICMS (neste caso, igual ao Valor total da NF) R\$ 263.502,00 e o valor equivalente ao ICMS destacado, R\$ 18.445,14. A alíquota interestadual é igual a 7%, relativa à operação interestadual, e a alíquota interna do estado de Rondônia é 17,5%. Falta a receita da diferença entre as duas alíquotas, 10,5%, que caberia ao estado de destino. Não há o recolhimento deste valor, R\$ 27.667,71 + multa 90% do valor do icms devido no valor de R\$ 24.900,93.

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 04/01/2022, somente há a incidência da DIFAL, nos termos da lei, a partir de 05/04/2022.

Destarte, considerando as datas “emissão e passagem no posto fiscal”, conforme demonstrado acima se deu em obediência o art.3º da LC 190/2022, informa que essa lei tem vigência a partir da data de sua publicação, 04.01.2022, mas que passou a produzir efeitos legais apenas 90 dias após a sua vigência, ou seja, a partir de 05.04.2022, de acordo e de maneira expressa ao disposto na alínea “c” do inciso III do art.150 da CF/88, **o princípio da Anterioridade Nonagesimal**. Lembremos que a autuação ou emissão da DANFE, o momento do Fato gerador do imposto, ocorreu em mais de 90 dias da vigência da LC 190/22.



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

Saliente-se que o estado de Rondônia publicou, em 30.06.2022, a Lei Estadual nº 5369/22, regulamentando o ICMS-DIFAL, produzindo efeitos já a partir de 01.04.2022.

Quanto ao argumento trazidos pela Defesa, este NÃO procede, porque como exposto acima, a data da autuação é posterior ao prazo de 90 dias da vigência da LC 190/22 e posterior a vigência da Lei Estadual 5369/22.

Dessa maneira, para o Estado de Rondônia o ICMS-DIFAL poderia ser cobrado desde 06/04/2022, e sendo assim, a autuação é **VÁLIDA**.

Portanto, restou provado que o sujeito passivo realizou operação interestadual com mercadoria (caminhão NCM 8704.22) destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, sem recolher, para o estado destinatário (Rondônia), o ICMS-DIFAL de que trata a EC 87/15. Destarte, depreende-se que o produto comercializado é sujeito a redução da base de cálculo, conforme Item 11, PARTE 2, do Anexo II do RICMS-RO, Decreto n. 22.721/2018. Assim, URGE a necessidade de atribuição de novo crédito tributário que ficará assim constituído: 5% (DIFERÊNCA DE ALIQUOTA) R\$ 13.175,10 + multa R\$ 11.857,59 = **R\$ 25.032,69**

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para ao final dar-lhe parcial provimento, reformando a r. decisão que julgou PROCEDENTE para PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, e declarar DEVIDO o crédito tributário no valor originalmente constituído de **R\$ 25.032,69**

É como VOTO!

Porto Velho, 06 de agosto de 2024.

JUAREZ BARRETO
MACEDO
JUNIOR:
Assinado de forma digital por
JUAREZ BARRETO MACEDO
JUNIOR:
Dados: 2024.10.01 03:07:56
-04'00'

JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR
Julgador / Relator



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

ACÓRDÃO

PROCESSO : 20222906300547 - E-PAT: 020.988
RECURSO : VOLUNTÁRIO N° 70/2023
RECORRENTE : DE NIGRIS DITR. DE VEICULOS LTDA.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RELATOR : JULGADOR – JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR

RELATÓRIO : N° 093/2024/2.^a CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO N° 0132/2024/2^a CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : **ICMS/MULTA – DEIXAR DE EFETUAR O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO (ICMS - DIFAL – EC 87/2015) – OCORRÊNCIA.** Restou provado que o sujeito passivo realizou operação interestadual com mercadoria (caminhão NCM 8704.22) destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, sem recolher, para o estado destinatário (Rondônia), o ICMS-DIFAL de que trata a EC 87/15. Produto sujeito a redução da base de cálculo, conforme Item 11, Parte 2, do Anexo II do RICMS-RO Decreto n. 22721/18. Infração parcialmente ilidida. Reforma da decisão *a quo* que julgou procedente para parcialmente procedente o Auto de Infração. Recurso Voluntário provido em parte. Decisão por maioria, 3x1.

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 mérito, por maioria, 3x1, dar-lhe parcial provimento, reformando a decisão de Primeira Instância de procedente para **PARCIAL PROCEDENTE** do auto de infração,

conforme Voto do Julgador Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado pelos julgadores Fabiano Emanuel Fernandes Caetano e Manoel Ribeiro de Matos Júnior. O Julgador Roberto Valladão apresentou voto divergente pela total procedência do auto de infração.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

DATA DO LANÇAMENTO 15/09/2022: R\$ 52.568,64

R\$ 25.032,69

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.

TATE, Sala de Sessões, 06 de agosto de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut

Juarez Barreto Macedo Junior

Presidente

Julgador/Relator



Documento assinado eletronicamente por:

ANDERSON APARECIDO ARNAUT, Presidente do TATE, Data: **11/09/2024**, às **13:17**.

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



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

TERMO DE ASSINATURA DO ACÓRDÃO

Neste ato, confirmo e valido as informações do ACÓRDÃO 207/2024 , relativa a sessão realizada no dia 19/09/2024 , que julgou o Auto de Infração como *Parcial Procedente* da qual participei e por isso a assino por meio deste Termo de Assinatura.

Porto Velho, 19/09/2024 .



Documento assinado eletronicamente por:

JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR, Julgador Setor Produtivo, Data: **11/09/2024**, às **13:22**.

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