



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

**PROCESSO** : 20222806300005 – BPM 20.567  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº 20567  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RECORRIDA** : 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.  
**INTERESSADA** : F. MARINE IND. E COM. DE PROD. NÁUTICOS LTDA.  
**RELATOR** : JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO  
**RELATÓRIO** : Nº 065/24/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**02 – VOTO DO RELATOR**

A autuação ocorreu em razão de o sujeito passivo promover a circulação de mercadorias pelo Posto Fiscal de Vilhena/RO, alcançadas pela E.C. nº87/15, a qual dispõe que caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, quando destinados bens e serviços a consumidor final (não contribuinte), sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido a este Estado (Rondônia). A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica a cargo da empresa remetente da mercadoria, conforme art. 5º da IN n.º 005/2016/GAV/CRE. Trata-se da NFe nº 54607, sob fiscalização conjunta com o Fisco de Origem. Base de Cálculo : R\$ 124.450,00 (x) 18% (DIFAL) = R\$ 22.401,00. Base de Cálculo da Multa: R\$ 22.401,00 (x) 90% = R\$ 20.160,90.

Foram indicados para a infringência os arts. 269, 270-I-c, 273 e 275 do Capítulo XXI do Anexo X do RICMS-RO, aprovado pelo Decreto nº 22721/18 e EC 87/95 e para a penalidade o artigo 77, inciso IV, alínea “a”, item 1 da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi cientificado via Correios por meio de AR YI 296319332 BR em 10/11/2022 conforme fl. 87. Foi apresentada Defesa Tempestiva em 10/01/2023, fls. 94-107. Posteriormente a lide foi julgada improcedente em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 109-113 dos autos. Foi intimado do resultado do julgamento via



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

Correios por meio de Aviso de Recebimento YJ491912062BR. Lançamento da data da ciência de acordo com o ATO N° 56/2022/PRESIDENTE-TATESEFIN em 07/08/2023, fl. 116.

O Recurso de Ofício versa que o sujeito passivo agiu corretamente pois se verificou no documento fiscal de venda do bem, que o CFOP 5101, utilizado na operação é referente a vendas dentro do Estado. O transporte do bem é por conta do destinatário.

O autuante foi cientificado, fls. 114. 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. Lançamento da data da ciência de acordo com o ATO N° 56/2022/PRESIDENTE-TATESEFIN em 07/08/2023, fl. 116.

O Recurso de Ofício versa que o sujeito passivo agiu corretamente pois se verificou no documento fiscal de venda do bem, que o CFOP 5101, utilizado na operação é referente a vendas dentro do Estado.

O transporte do bem é por conta do destinatário. São as chamadas vendas presenciais ou de balcão em que a tradição do bem é feita dentro do território do vendedor, com a ocorrência do fato gerador nesse momento, independentemente de o



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

comprador possuir domicílio de outro Estado, portanto, é operação interna, sendo indevida a cobrança de DIFAL.

O autuante foi cientificado, fls. 114. Deu ciência e decidiu em não se manifestar.

**O autuante acostou** AI 20222806300005, fls. 01-02, AI 202129063009979 (ADITADO), fls. 03-25, DANFE 54607, fl. 05, Documentos da Intimação - AR. fls. 27-92.

**A Decisão Singular** trouxe que o sujeito passivo não recolheu o ICMS-DA devido em operação destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado no Estado de Rondônia. Ação fiscal desencadeada no posto fiscal de Vilhena.

A autuação foi realizada na fiscalização no posto fiscal de entrada em Vilhena (RO). De acordo com a fiscalização, o contribuinte teria omitido o pagamento do ICMS-DA (EC 87/2015).

A impugnante alega inexistência de operação interestadual no caso em questão. Após análise do documento fiscal de venda do bem, verifico que o CFOP 5101, utilizado na operação é referente a vendas dentro do Estado. O transporte do bem é por conta do destinatário. São as chamadas vendas presenciais ou de balcão em que a tradição do bem é feita dentro do território do vendedor, com a ocorrência do fato gerador nesse momento, independentemente de o comprador possuir domicílio de outro Estado, portanto, é operação interna, sendo indevida a cobrança de DIFAL.

Sobre a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações para não contribuinte por inexistência de lei complementar que regulamente a cobrança no ano de 2021, cabe mencionar que a ADI 5469 teve seus efeitos modulados para produzir efeitos somente a partir do exercício financeiro do julgamento, ou seja, ano de 2022.

Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida



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

cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito 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: 8f50-acbe-e9b6-9832 Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

Quanto aos efeitos da Lei 190/2022 é irrelevante para desfecho da questão, pois apesar do auto ter sido lavrado em 2022, trata-se de aditamento de auto lavrado no ano da ocorrência dos fatos (2021).

O efeito confiscatório da multa não pode ser analisado na seara administrativa por força do art. 90 da Lei 688/96.

Por entender que apesar do destinatário ter domicílio no Estado de Rondônia, a operação foi efetuada de forma presencial, com a tradição sendo feita no Estado de origem, o auto de infração é improcedente.

**O sujeito passivo apresentou** da síntese dos fatos, da ausência de operação interestadual da venda presencial – decreto catarinense 609/2016, da ilegalidade de cobrança do DIFAL por ausência de lei complementar, do afastamento da multa por efeito de confisco e do pedido.

A impugnante alega inexistência de operação interestadual no caso em questão. Trata-se de operação de venda presencial, em que a mercadoria teve a transferência de propriedade no território catarinense, onde ocorreu o fato gerador,



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

portanto, considerada operação interna, ainda que o comprador esteja domiciliado em outra unidade da federação.

Que o DIFAL nas operações para não contribuinte é inconstitucional, por inexistência de lei complementar que regulamente a cobrança, no ano de 2021, quando ocorreu a operação.

Já a Lei 190/2022 que regulamentou a cobrança do DIFAL, deve observar o princípio da anterioridade anual.

Considera a multa confiscatória e pede o afastamento dela, visto que cobrada no patamar de 50% do valor do imposto.

Requer o acolhimento da defesa e o cancelamento do auto de infração.

**Razões da decisão.**

Essa lide traz a discussão de uma situação prática criada com a venda de produtos em outros Estados quando vendidas para pessoas domiciliadas em Rondônia e tem a necessidade transportar o produto por transportadora via terrestre ou de grande volume.

Se a mercadoria passa pelo Posto Fiscal o Estado vai cobrar o Diferencial de alíquotas trazida pela Lei Complementar 190/22.

A LC 190/2022 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).

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.*



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

E o texto da CF citada diz:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*  
*III - cobrar tributos:*  
*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (...).*

Por se sustentar a cobrança da DIFAL feita pelo estado de Rondônia na Lei Complementar 190/2022 e estando expresso neste diploma legal que seus efeitos somente se darão após 90 dias da data de sua publicação, tendo sido esta datada de 04/01/2022 e a nota fiscal alvo da fiscalização emitida no mês de dezembro de 2021, deve, portanto, o auto de infração ser extinto.

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

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

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



**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 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.

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



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

recolhido ao Estado de destino pelo contribuinte destinatário do bem ou serviço comercializado. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou o artigo 155 da Constituição Federal de 1988 de modo a estender a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS DIFAL para consumidores finais não contribuintes do ICMS, devendo o tributo, nesses casos, ser recolhido pelo remetente do bem, mercadoria ou serviço.

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

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



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

regulamentando a cobrança do ICMS sobre o diferencial de alíquota nas operações com não contribuinte, ainda em 2021, o que foi prontamente atendido pelo poder legislativo com a aprovação da Lei Complementar 190/2022.

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

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

**Cabe, porém, trazer que a mercadoria é um barco de alto valor, que o frete foi pago pelo destinatário e o CFOP foi o 5101 que representa venda de mercadoria produzida pelo estabelecimento e no estabelecimento, isto é, intraestadual. Se fosse a venda interestadual, o CFOP seria 6101. Fato este que traz a discussão que em compras de alto valor os domiciliados deveriam pedir esse CFOP e, que, porventura, o vendedor se recusar, por ter benefício fiscal, seria uma decisão difícil, infelizmente.**

**Portanto deve ser afastada a cobrança do ICMS DIFAL, na forma da EC 87/15, em razão da operação (venda de casco de barco) ter sido presencial (venda de balcão), CFOP 5.101 e o imposto ter sido recolhido com alíquota interna do Estado de origem.**

A acusação fiscal foi ilidida conforme farta jurisprudência deste Tribunal.



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

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, 08 de Agosto de 2024.

Documento assinado digitalmente  
**gov.br** ROBERTO VALLADAO ALMEIDA DE CARVALHO  
Data: 27/09/2024 16:47:11-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

***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** : 20222806300005 - E-PAT: 020.567  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº E-PAT: 020.567  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** : F. MARINE IND. E COM. DE PROD. NÁUTICOS LTDA  
**RELATOR** : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

**RELATÓRIO** : Nº 065/2024/2.<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 0133/2024/2<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : ICMS/MULTA – DEIXAR DE RECOLHER O ICMS-DIFAL DEVIDO A NÃO CONTRIBUINTE DE RONDÔNIA – INOCORRÊNCIA – Deve ser afastada a cobrança do ICMS DIFAL, na forma da EC 87/15, em razão da operação (venda de casco de barco) ter sido presencial (venda de balcão), CFOP 5.101 e o imposto ter sido recolhido com alíquota interna do Estado de origem. Infração Ilidida. Recurso de Ofício Desprovido. Mantida a Decisão de Primeira Instância de Improcedente. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Juarez Barreto Macedo Junior e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

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

**Anderson Aparecido Arnaut**  
Presidente

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