

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

**PAT:** 20222906300381– E-PAT n. 018.272

**RECURSO:** VOLUNTÁRIO Nº 03/2023

**RECORRENTE:** NSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS EIRELI

**RECORRIDA:** 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN/FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

**RELATOR:** JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

**RELATÓRIO Nº:** 0181/23/2ªCÂMARA/TATE/SEFIN

**VOTO DO RELATOR**

O Sujeito Passivo acima identificado promoveu a venda de mercadorias através dos DANFES nºs 000021334, 000021757, destinadas à consumidor final situado neste Estado, sem providenciar o recolhimento do ICMS do diferencial de alíquotas devido ao Estado consumidor. A EC 87/15 dispõe que caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota do Estado destinatário e a alíquota interestadual quando destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. Demonstrativo da base de cálculo: R\$ 19.100,00 (Vr da Operação) X 5,5% (Difal) = R\$ 1.050,50 X 90% (Multa) = R\$ 945,45.

A infração foi capitulada no Arts. 269, 270 I, letra "c"; 273; 275 do Anexo X do RICMS/Ro, aprovado pelo Decr. nº 22.721/2018 e EC 87/2015. A penalidade foi tipificada no artigo 77, inciso IV, "a", item 1, da Lei nº 688/96. PERÍODO FISCALIZADO INFRAÇÃO: 10/07/2022 a 10/07/2022.

O crédito tributário está assim constituído:

Tributo ICMS	R\$ 1.050,50
Multa de 90% - Valor do imposto	R\$ 945,45
Juros	R\$ 0,00
Atualização Monetária	R\$ 0,00
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 1.995,95</b>

O sujeito passivo foi NOTIFICADO em 16/08/2022, Via Postal por AR, (fls.8 e 9) nos termos do artigo 112, inciso II da Lei nº 688/96. Apresentou defesa tempestiva conforme documentos juntados ao E-PAT.

A defesa foi apresentada de forma tempestiva.

## 2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

Em sua defesa a empresa autuada alega que:

2.1. Que a autuação viola os dispositivos das alíneas 'b' e 'c' do inciso III do art.150 da CF/88;

2.2. Que o depósito judicial instado no inciso II do art.151 do CTN promove a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e qualquer medida restritiva de direito do sujeito passivo.

### **DESPACHO Nº. 1485/2022**

Atestando que o auto foi saneado e está apto a prosseguir para análise por este Tribunal Administrativo.

Submetido a julgamento em primeira instância o douto Julgador Monocrático julgou PROCENTE o Auto de Infração, conforme se depreende da r. DECISAO Nº 2022/1/867/UJ/TATE/SEFIN, e declarou **DEVIDO** o crédito tributário no valor R\$ 1.995,95 (Um mil novecentos e noventa e cinco reais e noventa e cinco centavos).

### **DESPACHO N. 11/2022**

Atestando que o presente processo foi saneado, estando apto a ser julgado em segunda instância, uma vez que não se encontrou falhas ou incorreções no seu preparo.

Não há manifestação do autuante.

Noutro norte, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário que em suma aduz:

2. A Recorrente apresentou defesa tempestivamente, informando a existência de demanda judicial tombada sob o nº 7025680- 07.2022.8.22.0001 em trâmite perante a 1ª Vara de Fazenda Pública de Porto Velho, de natureza declaratória, na qual busca o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL no exercício de 2022.

3. A fundamentação da demanda versa sobre as limitações ao poder de tributar previstas nas alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, visto que a Lei Complementar nº 190/2022 instituiu o ICMS-DIFAL após a declaração de inconstitucionalidade do CONVÊNIO CONFAZ Nº 93/2015, pelo E. STF por ausência de previsão da exação em sede de lei complementar (CF, art. 146, inciso III).

4. Ademais, arguiu o direito potestativo do contribuinte de realizar depósito judicial do crédito tributário discutido, e demonstrou que os valores calculados a título de recolhimento do ICMS/DIFAL para cada NFe emitida, conforme anexado no sistema e-PAT, vem sendo providenciado continuamente.

5. Em que pese todo o exposto, a decisão de 1ª Instância desconsiderou o direito potestativo do contribuinte e julgou procedente a ação fiscal, constituindo devido crédito já depositado em juízo, e intimando para recolhimento, motivo para a interposição deste recurso.

6. Considerando que o presente recurso possui mais de um fundamento, as razões serão expostas em tópicos apartados, tratando-se primeiramente da nulidade contida no conteúdo decisório, nos termos a seguir.

## 2 - DOS FUNDAMENTOS:

### 2.1 DA OMISSÃO SOBRE QUESTÃO RELEVANTE (DEPÓSITO JUDICIAL) E A NULIDADE DA DECISÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO:

7. A decisão de 1ª Instância fundamentou como motivo para julgar procedente a ação fiscal a publicação de Lei nº 5369, de 30/06/2022, que regulamentou o ICMS-Difal, com produção de efeitos a partir de 01/04/2022.

8. Todavia, deixou de se manifestar sobre a existência de DEPÓSITO JUDICIAL realizado pelo contribuinte, sendo que tal fato consiste em um direito legalmente previsto no inciso II do art. 151 do CTN, razão pela qual seria indevida a imputação do dever de recolher o tributo em 30 (trinta) dias, o que claro configuraria bis in idem.

9. A omissão quanto ao depósito em juízo configura ausência de motivação, acarretando a nulidade da decisão por vício insanável, pois todo ato administrativo que produz efeitos jurídicos desfavoráveis aos direitos ou interesses individuais de seu destinatário deve ser obrigatoriamente fundamentado, posto que é o desdobramento natural do devido processo legal e da garantia fundamental da ampla defesa.

10. A lição doutrinária de HELY LOPES MEIRELLES<sup>2</sup> diz que -se motivação a exposição ou a indicação por escrito dos fatos e dos fundamentos jurídicos do ato, não podendo a autoridade ignorar fato ou fundamento relevante e capaz de infirmar a conclusão adotada. Assim já decidiu o STF (RDP, 34:141), primando pela moralidade que rege os atos administrativos.

11. A ausência de motivação, além de indistinta imoralidade, eiva o ato administrativo em nulidade, porquanto consiste na necessária correlação entre o fato e o direito que configura a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório.

12. Assim, o desrespeito à legalidade, à eficiência administrativa e a validade jurídica do ato administrativo devem estar alicerçadas no Direito e na Lei, não somente na vontade do administrador, o que no caso se demonstrou o total descumprimento de legislação federal que impõe a consequência jurídica suscitada, a qual seja: a SUSPENSÃO AUTOMÁTICA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DEPÓSITO JUDICIAL.

13. Portanto, diante da omissão acerca dos depósitos judiciais realizados pela Recorrente, resta configurada a ausência de motivação válida no conteúdo da decisão recorrida, pelo que requer seja conhecido e provido o recurso para declarar nula a decisão.

## 2.2 DA SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE EM RAZÃO DO DEPÓSITO JUDICIAL:

14. O objeto da ação declaratória inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL no exercício de 2022 é legítimo, com decisões e entendimentos sendo formados em vários tribunais pátrios, inclusive pautado em precedente do E. STF que é vinculante no âmbito administrativo, sendo oponível até mesmo perante este respeitável órgão judicial.

15. Pontua-se que nos autos da ADI nº 7.070/DF, a Procuradoria Geral da República apresentou parecer, no qual opinou pela improcedência da ação, por considerar que a LC nº 190/2022 se submete à anterioridade de exercício e nonagesimal, vê-se no seguinte trecho:

“Assim, sustenta o requerente que, publicada a Lei Complementar nº 190/2022, as leis estaduais que instituíram a cobrança do aludido imposto têm eficácia imediata, sendo descabido invocar os comandos constitucionais insculpidos no art. 150, III, “b” e “c” do Diploma Maior. Razão não assiste ao requerente. Forçoso concluir, portanto, que a nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o estado de destino da operação ou prestação interestadual, criada pela EC 87/2015 e materializada pela LC 190/2022, equivale à própria instituição de tributo, o que atrai a necessária observância ao postulado da anterioridade de exercício e nonagesimal (CF, art. 150, III, “b” e “c”) A despeito de o art. 3º da LC 190/2022 referir-se somente à alínea do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, não há como afastar a observância à anterioridade de exercício. Isso porque o aludido comando constitucional faz remissão expressa a alínea “b” do art. 150 do texto constitucional.

16. Na mesma esteira da referida manifestação da PGR, essa ínclita Relatoria apresentou voto no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) n.7066/DF, 7070/AL e 7078/CE, com o conteúdo seguinte:

Com as venias de estilo DIVIRJO do Min.Dias Toffoli neste ponto ao que entendo que, embora a atecnia da redação legislativa do dispositivo do art.3º da LC n.190/2022, tem-se por evidente a sujeição de tal lei complementar, que dispõe sobre nova sujeição tributária, às ambas regras da anterioridade, na medida em que, inclusive, seria prescindível tal dispositivo final por tratar-se de limitação constitucional explícita ao poder de tributar.

Ademais, a aplicação do valor segurança jurídica às relações jurídicas tributárias em muito transcende os princípios constitucionais tributários explícitos da irretroatividade, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. (TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.)

Há limitações implícitas ao poder de tributar, a exemplo do princípio da proteção da confiança (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003) que suficiente para assegurar ao contribuinte a aplicação do “novo DIFAL” a partir de 01/01/20231.

Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário nº 587.008 SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário nº 578.846 SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário nº 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.) Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final nãocontribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMS questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215).

[...]

A despeito dos argumentos trazidos na tribuna virtual pelos Procuradores dos Estados de Alagoas e Ceará, nas ADIs n.7070 e 7078, não assiste razão aos mesmos, vez que a Lei Complementar n.190/2022 ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não contribuintes veda, por exemplo, o amplo creditamento; o que indubitavelmente termina por corresponder a aumento do ônus tributário, logo, sujeita-se à observância de ambas regras da anterioridade (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32.). Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n 190/22, ao remitar ao art. 150, III, “c”, da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art. 150, III, “c”, dispõe expressamente in fine: “observado o disposto na alínea “b”, isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023. Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n. 7070/al e 7078/CE. (Ministro Edson Fachin, Voto proferido no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) n.7066/DF, 7070/AL e 7078/CE). [grifos nossos]

17. De igual forma, em decisão proferida pela Min. Rosa Weber no âmbito da SUSPENSÃO DE TUTELA PROVISÓRIA nº 918, ajuizada pelo Estado de Goiás, em que se negou seguimento ao referido pedido pelos seguintes fundamentos

[...] 14. Vale destacar que, como visto, iniciado o julgamento das ADIs 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE, todos da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, cinco Ministros, dentre os quais esta Presidente, votaram pela procedência do pedido deduzido na ADI 7.066/DF, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 3º da Lei Complementar 190/2022 estabelecendo a necessidade de observância dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, b e c, CF). O fato é que, embora não atingida, até o momento, nos termos do art. 97 da Constituição Federal, a maioria absoluta de votos, dentre os sete Ministros que já se manifestaram, cinco entenderam pela aplicação da anterioridade anual e nonagesimal. Essa circunstância revela-se de especial importância para apreciação desta suspensão de tutela provisória, pois mostra-se capaz, por si só, de afastar o mínimo de plausibilidade que deve permear a tese sustentada pelo requerente. Nessa linha, os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás encontram-se em consonância a posição externada pela maioria dos Ministros deste Supremo Tribunal Federal que já votaram nas ações diretas de inconstitucionalidade submetidas à exame perante esta Corte. Desse modo, em juízo de estrita delibação quanto ao tema de fundo, observo que a pretensão deduzida nesta suspensão de tutela provisória não ostenta plausibilidade jurídica ensejadora da sustação dos atos decisórios impugnados. 15. Na realidade, como ressaltado pelo Procurador-Geral da República em seu parecer, a concessão da presente suspensão de tutela provisória deduzida pelo Estado de Goiás acarretaria grave dano à ordem jurídico-administrativa, tendo em vista que colidente com a própria Constituição da República, a evidenciar o periculum in mora inverso e, em consequência, a inadmissibilidade de sustação dos atos decisórios questionados na presente sede suspensiva (SL 1.430-AgR/RJ, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 26.5.2021[grifos nossos]

18. Salienta-se que dentre os 07 (sete) ministros da Suprema Corte, no julgamento das ADIs 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE, todas de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, 05 (cinco) já firmaram entendimento pela necessidade de observância dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, b e c, CF).

19. Ainda que isso não fosse suficiente, necessário pontuar que a realização do depósito integral do crédito tributário consiste em DIREITO POTESTATIVO do contribuinte, acarretando, automaticamente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na forma inciso II do art. 151 do CTN, como se depreende dos seguintes precedentes:

“[...] O depósito do montante integral é direito do contribuinte, que independe de reconhecimento judicial para ser exercido, tendo natureza de um verdadeiro direito potestativo, na medida em que o seu simples exercício conduz à consequência jurídica pretendida pelo seu titular - Independente da vontade do sujeito passivo do direito subjetivo - Qual seja, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, CTN). (TJRS; AI 0105170-29.2015.8.21.7000; Porto Alegre; Vigésima Primeira Câmara Cível; Rel. Des. Marcelo Bandeira Pereira; Julg. 27/05/2015; DJERS 19/06/2015)

“[...] O depósito judicial, no montante integral, suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN) e constitui direito subjetivo e potestativo do contribuinte, que independe sequer de autorização judicial (TJMS; AgRg-AG 2010.016409-9/0001-00; Campo Grande; Terceira Turma Cível; Rel. Des. Marco André Nogueira Hanson; DJEMS 23/07/2010; Pág. 36).

“[...] O depósito judicial do montante integral do débito fiscal traduz verdadeiro direito do contribuinte, de modo a suspender a exigibilidade do crédito tributário independentemente da demonstração dos requisitos autorizadores da concessão da tutela provisória (TJES; AgInt-AI 0005978-57.2018.8.08.0024; Quarta Câmara Cível; Rel. Des. Jorge do Nascimento Viana; Julg. 22/10/2018; DJES 31/10/2018)

20. Portanto, os depósitos judiciais, feitos de boa-fé pela Recorrente, acarretaram a imediata suspensão da exigibilidade dos tributos por se tratar de direito subjetivo do contribuinte e não depende de autorização judicial para produzir efeitos, garantindo que o contribuinte possa continuar com suas operações sem sofrer sanções administrativas, obtendo, inclusive, a respectiva certidão negativa ou positivas com efeitos de negativa.

21. O Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, inclusive, já teve a oportunidade de reconhecer que o depósito judicial é um direito que não pode sequer ser rejeitado pelo Poder Judiciário, sendo seus efeitos imediatos, automáticos e independente de decisão judicial, como se depreende a seguir:

63044244 - CAUTELAR INOMINADA. Discussão da base de cálculo do ISSQN em sede de mandado de segurança. Depósito do montante integral do débito. Direito à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa. a parte tem o direito de efetuar o depósito judicial do crédito tributário a fim de suspender a sua exigibilidade, ainda que em sede de mandado de segurança, uma vez que trata-se de um direito do contribuinte que não pode ser negado pelo judiciário. Presentes os requisitos necessários, quais sejam, fumaça do bom direito e receio de dano, impõe-se a procedência do pedido cautelar a fim de assegurar a eficácia e a utilidade do processo principal. (TJRO; CIn 200.001.2008.024804-6; Rel. Des. Renato Mimessi; DJERO 17/06/2009; Pág. 53)

22. Desta forma, não poderia a decisão de 1ª Instância se omitir deste fato, nem o afastar para condenar a Recorrente ao recolhimento do tributo, considerando que há depósito judicial comprovado e relativo às notas fiscais relacionadas na descrição da infração.

23. Pelo exposto, requer seja conhecido e provido o recurso, para reformar a decisão recorrida para julgar improcedente a ação fiscal em virtude da demanda judicial e do depósito judicial realizado pela Recorrente, bem como para afastar a sanção aplicada, notadamente em razão dos precedentes do Excelso

Supremo Tribunal Federal favoráveis à pretensão da Recorrente.

24. Com base no exposto, requer seja conhecido e provido o recurso seja conhecido e provido o recurso, para (a) DECLARAR nula a decisão recorrida por ausência de motivação válida e regular ou, sucessivamente, (b) REFORMAR a decisão recorrida para julgar improcedente a ação fiscal em virtude da demanda judicial e do depósito judicial realizado pela Recorrente, bem como para afastar a sanção aplicada, notadamente em razão dos precedentes do Excelso Supremo Tribunal Federal favoráveis à pretensão da Recorrente.

### **DOS FATOS E FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

O sujeito passivo, conforme consta nos autos, comerciante atacadista de medicamentos, estabelecido no Espírito Santo, vendeu medicamentos, através das NFE nº 21334 e 21757, para consumidores finais, Fundo Estadual de Saúde e Fundo Municipal de Saúde, em Rondônia, deixou recolher o diferencial de alíquota do ICMS devido a este Estado, quando da passagem pelo posto fiscal de fronteira.

Pois bem. Da r. Decisão Singular que julgou procedente ao auto de infração:

“...3.1. 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. Na verdade, este intervalo de tempo funciona mais como uma “vacatio legis” do que propriamente o princípio da Anterioridade.

Saliento que o Estado de Rondônia publicou, em 30.06.2022, Lei nº 5369 regulamentando o ICMS-DIFAL, com produção de seus efeitos já a partir de 01.04.2022.

Afasto a possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL só em 01 de janeiro de 2023, conforme reza o princípio da anterioridade do Exercício, 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 trata-se de um regramento de repartição de receita entre o ente tributante na origem e o ente tributante no destino (exatamente nos termos da narrativa da Defesa no item 12 do tópico “3-Dos Fundamentos” da Ação Declaratória).

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.

No caso em tela, temos que a operação interestadual, relativa as NFE 21334 e 21757, possui produtos com as alíquotas de 12%. Sendo assim, de acordo com o que foi dito acima, o ICMS-DIFAL teria uma alíquota de 5,5% (cálculo simplificado do autuante) porque a alíquota interna aplicável do estado de destino é 17,5%. Nas NFE que acobertam uma operação interestadual, cujo estado de origem é o Espírito Santo e o estado de destino, Rondônia, verifico que o valor total, das duas notas, equivalente ao ICMS destacado, R\$ 2.292,00, a

alíquota de 12% (2.292,00 / 19.100,00) relativa a operação interestadual (12%). Pergunto: onde está a parte complementar referente a receita do estado de destino, Rondônia? Não há destaque do ICMS e nem recolhimento desta receita.

Frise-se, o auto de infração fora lavrado em 10/07/2022. Ademais, como bem salientou o douto julgador monocrático o Estado de Rondônia publicou, em 30.06.2022, Lei nº 5369 regulamentando o ICMS-DIFAL, com produção de seus efeitos já a partir de 01.04.2022. Logo, a infração pela falta de recolhimento do ICMS DIFAL está correta, pois foi obedecido o período nonagesimal garantido por decisão do STF.

Destarte, que o sujeito passivo se enquadra perfeitamente como contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, nos termos do art. 8º §2º, inciso II da Lei 688/96. Verbis:

Art. 8º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

Nota: [Renumerado](#) pela Lei nº 5369, de 30/06/22 – efeitos a partir de 01/04/22

I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade;

Nota: [Nova Redação](#) Lei nº 1239, de 03/11/03 – efeitos a partir de 01/01/04

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

Nota: [Nova Redação](#) Lei nº 1239, de 03/11/03 – efeitos a partir de 01/01/04

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Nota: [Nova Redação](#) Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (AC pela Lei n. 5369, de 30/6/22 – efeitos a partir de 1º/04/2022)

Nota: [Acrescentado](#) pela Lei nº 5369, de 30/06/22 – efeitos a partir de 01/04/22

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

Nota: [Acrescentado](#) pela Lei nº 5369, de 30/06/22 – efeitos a partir de 01/04/22

**II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.**

Nesse sentido, aplicar-se-á ao caso concreto que assim dispõe:

**ENUNCIADO 001. Diferença do ICMS entre a alíquota interna do destino e a interestadual – a DIFAL.**

Com as alterações na LC 87/1996 promovidas pela LC 190/2022, que estabeleceu as regras gerais sobre a incidência da DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto e outras providências, o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE firmou o seguinte entendimento.

I - A DIFAL será paga integralmente para o destino físico da mercadoria ou do serviço (local do consumo);

II - O imposto integra a base de cálculo da DIFAL, o ICMS deverá ser adicionado a sua própria base de cálculo (sempre por dentro). Quando destinado a contribuinte, o fato gerador ocorre na entrada do estado e o DIFAL será calculado na forma como feito no ICMS importação de mercadoria, não mais existindo cálculo por fora, como ocorria para o DIFAL na prestação de serviço não vinculada a operação subsequente.

Frise-se, não há decisão judicial consolidada impedindo a cobrança do DIFAL em 2022, desde que obedecido o prazo nonagesimal, o que foi atendido pelo auto em análise, em contraponto ao aduzido pela defesa, não houve infringência ao art. 150, inciso, III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal.

Noutro giro, verifica-se que restou provado nos autos Depósito Judicial datado de 15/07/2022, no montante integral do crédito tributário em ação declaratória ajuizada pelo sujeito passivo sob o nº 7025680- 07.2022.8.22.0001 em trâmite perante a 1ª Vara de Fazenda Pública de Porto Velho, de natureza declaratória, na qual busca o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL no exercício de 2022. Frise-se, a notificação do presente AI ocorreu em 16/08/2022, ou seja, posterior a data do depósito que é datada de 15/07/2022.

Quanto alegação do ajuizamento da ação judicial de natureza declaratória na qual busca-se o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL no exercício de 2022, não é fato impeditivo do deslinde do presente processo administrativo, conforme se depreende do art. 91 da lei 688/96. Verbis:

Lei 688/96

Art. 91. As ações propostas contra a Administração Tributária, sobre matéria tributária, inclusive mandados de segurança contra atos de autoridades estaduais, não prejudicarão o julgamento dos respectivos Processos Administrativos Tributários - PAT.

Para padronizar o entendimento nos julgamentos de Auto de Infração, em que o crédito tributário esteja com sua exigibilidade suspensa pelo depósito de seu montante integral (art. 151, inciso II, do CTN), o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE, com o objetivo de manter estável, íntegra e coerente a sua jurisprudência, firmou o seguinte entendimento em relação ao auto de infração lavrado exclusivamente no trânsito de mercadorias.

### **ENUNCIADO 008: CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSO POR DEPÓSITO INTEGRAL (ART. 151, II, CTN)**

I - Depósito feito antes da ciência do Auto de Infração:

- a) se integral, serão afastados (excluídos) a multa e os acréscimos legais (juros e correção monetária), e a análise do lançamento se limita ao tributo lançado;
- b) nas hipóteses anteriores, no caso de o tributo ser considerado devido, o Auto de Infração será julgado parcial procedente, excluindo-se do lançamento a multa e acréscimos legais se o depósito for integral, ou parte da multa e dos acréscimos se parcial

Dessa forma, considerando que o tributo é devido como restou provado acima, igualmente comprovado o depósito judicial realizado em conformidade com os termos dos dispositivos retro citado, afasto a multa aplicada, excluindo-se do computo do crédito original, uma vez que não há outras deduções conforme determinação expressa do comando legal em comento, formando-se novo crédito tributário devido, conforme segue abaixo:

O crédito tributário está assim constituído:

Tributo ICMS	R\$ 1.050,50
Multa de 90% - Valor do imposto	R\$ 0,00
Juros	R\$ 0,00
Atualização Monetária	R\$ 0,00
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 1.050,50</b>

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para ao final dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão singular de PROCEDENTE para PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, e declarar DEVIDO o crédito tributário no valor de R\$ 1.050,00 (mil e cinquenta reais) e INDEVIDO o valor de R\$ 945,45 (novecentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos

É como Voto.

Porto Velho, 06 de junho de 2023.

JUAREZ BARRETO  
MACEDO  
JUNIOR:55146457972

Assinado de forma digital por  
JUAREZ BARRETO MACEDO  
JUNIOR:55146457972  
Dados: 2023.09.04 08:32:38 -04'00'

**JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR**  
Julgador/Relator da 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN

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

**PROCESSO** : Nº 20222906300381- E-PAT Nº 018.272  
**RECURSO** : VOLUNTÁRIO Nº 03/2023  
**RECORRENTE** : NSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS EIRELI  
**RECORRIDA** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RELATOR** : JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR

**RELATÓRIO** : Nº 018/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 0156/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : **IMPOSTO E MULTA – DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DIFAL – OCORRÊNCIA.** O sujeito passivo, com sede no estado do Espírito Santo, vendeu mercadorias através dos DANFEs nº. 000021334 e 000021757, destinadas a consumidor final domiciliado em Rondônia, não contribuinte do ICMS, hipótese que, em razão da Emenda Constitucional nº 87/15, do convênio ICMS 93/15 e da modulação de efeitos dada pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões da ADI 5469 e RE 1287018, Lei Complementar nº 190/2022 e Lei 5369/2022, impõe a ele a responsabilidade pelo pagamento do ICMS DIFAL a Rondônia. Resta comprovada a ocorrência de infração à legislação tributária, face a ausência do recolhimento. Entretanto, em razão do depósito judicial integral, feito antes da ciência do auto de infração, fica excluída a multa nos termos do Enunciado 008/TATE/CRE/SEFIN. Infração fiscal ilidida em partes. Reforma da decisão singular, que julgou procedente para parcial procedente o auto de infração. Recurso Voluntário parcialmente provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS – TATE**, à unanimidade, em conhecer do recurso interposto para no final dar-lhe parcial provimento, reformando-se a decisão de primeira instância, que julgou procedente para **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, conforme voto do julgador relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado dos Julgadores: Manoel Ribeiro de Matos, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano e Roberto Valladão Almeida de Carvalho.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL  
R\$ 1.995,95 – 10/07/2022

\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE.  
\*R\$ 1.050,50

\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENT.

TATE, Sala de Sessões, 06 de junho de 2023.