



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

PROCESSO : 20222906300444 – BPM 18.923
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 0217/2023
RECORRENTE : PRODIET NUTRIÇÃO CLÍNICA LTDA.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.
RELATOR : JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO
RELATÓRIO : Nº 221/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

02 – VOTO DO RELATOR

A autuação ocorreu em razão de o sujeito passivo promover a saída de mercadoria acobertada pela NFe 18137, operação alcançada pela EC 87/15 – dispõe que cabe 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 não contribuinte ($17,5\% - 7\% = 10,5\%$), sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido a Rondônia, embora tenha feito menção ao ICMS DIFAL no campo “Informações Complementares” da nota fiscal. Em consulta à possível ação judicial, verificamos que há, de fato, uma decisão favorável ao contribuinte (1ª Vara Faz. Pública, TJ-RO – MS n. 7022448-84.2022.8.22;0001) mas tal decisão foi proferida no sentido de afastar a cobrança do ICMS DIFAL até 90 dias da LC 190/2022. Na data atual, portanto, a presente operação não é alcançada por tal decisão (segue memória de cálculo anexa).

Foram indicados para a infringência os art. 269, 270, I, letra c, art. 273, art. 275, todos do Anexo X do RICMS/ RO aprov. Dec. 22.721/18 e EC 87/15 e para a penalidade do artigo 77, inciso IV, alínea “a”, item 1 da Lei 688/96.

A autuada foi cientificada via Correios por meio de AR YG 980574756 BR em 24/08/2022 conforme fl. 23. Apresentou sua Defesa Tempestiva em 20/09/2022, fls. 27-67. Posteriormente a lide foi julgada procedente em 1ª Instância,



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

conforme decisão às fls. 70-80 dos autos. A decisão singular foi notificada ao sujeito passivo em 05/12/2022, via Correios por meio de Aviso de Recebimento YJ 344363626 BR, fl. 96, juntamente com outras informações sobre a juntada do Recurso, fls. 97-100.

Irresignada a autuada interpõe Recurso Voluntário em 23/12/2022 (fls. 81-94) contestando a decisão “a quo”, traz: dos fatos, erro no lançamento – AI 20222906300444 – erro na determinação do montante tributável – art. 142 do CTN, da improcedência da exigência: existência de discussão judicial em curso – depósito do montante integral- art. 151, II do CTN, da penalidade de ofício – da insubsistência da multa (acessório) diante da inexistência de “imposto não pago” (principal), subsidiariamente – da multa de ofício – necessária redução – princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade e do pedido

É o breve relatório.

**02.1 – DA ANÁLISE DOS AUTOS E FUNDAMENTOS DO
VOTO**

A exigência fiscal ocorre em razão de o sujeito passivo promoveu a circulação de mercadorias alcançadas pela EC 87/15, onde dispõe que caberá ao Estado 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), sem apresentar o comprovante de recolhimento do ICMS devido a este Estado. Tal responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica a cargo da empresa remetente da mercadoria. A decisão de procedência da primeira instância foi cientificada via Correios em 05/12/2022.

Razões do Recurso



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

Em sede de recurso a recorrente traz: dos fatos, erro no lançamento – AI 20222906300444 – erro na determinação do montante tributável – art. 142 do CTN, da improcedência da exigência: existência de discussão judicial em curso – depósito do montante integral- art. 151, II do CTN, da penalidade de ofício – da insubsistência da multa (acessório) diante da inexistência de “imposto não pago” (principal), subsidiariamente – da multa de ofício – necessária redução – princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade e do pedido.

Explica a autuação e a decisão singular e os motivos por que se insurge.

Diz que houve erro na determinação do montante tributável. A nota fiscal é de R\$ 330.946,56 e não de R\$ 332.906,56. O lançamento não respeitou o art. 142 do CTN configurando erro de direito ou material, o que acarreta a nulidade ab initio do AI. Requer que o lançamento seja retificado e a base de cálculo seja corrigida e reduzida.

A decisão singular, mesmo sem refutar a comprovação de que o AI tem erro na indicação da base de cálculo do tributo supostamente devido, não acolheu o pedido de retificação de lançamento.

Pede a reforma do lançamento tributário, pois este é ato vinculado e deve observar a legalidade, e está equivocado.

O valor indicado como base de cálculo está errado. Não se pode afirmar que *“ficou claro que o valor lançado na autuação ao final é o correto”*.

Pelo contrário, com o devido respeito, claro está que o lançamento está equivocado, pois o montante indicado como base de cálculo não corresponde ao valor da operação sobre a qual recai a cobrança.

O referido lançamento deve ser retificado, especialmente em respeito à legalidade tributária e ao art. 142 do CTN.



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

Cabe destacar, aliás, que o erro quanto à base de cálculo constitui vício de ordem material, que acarreta a nulidade do lançamento, conforme jurisprudência do CARF.

Explica o que seria o DIFAL e que é fato inconteste que ingressou com ação judicial para discutir a exigência do referido tributo durante o ano de 2022.

Trata-se do Mandado de Segurança nº 7022448-84.2022.8.22.0001, em trâmite eletrônico via PJe perante a 1ª Vara de Fazenda Pública de Porto Velho/RO.

Também há sentença que concedeu parcialmente a segurança, de modo a afastar a exigência do tributo durante os 90 (noventa) dias subsequentes à promulgação da Lei Complementar nº 190/2022 (ou seja, até 05/04/2022). Ainda, incontroverso é o fato de que as operações objeto das autuações ora impugnadas ocorreram em período não acobertado pela decisão judicial (já que datadas de julho/2022).

Deve ser reformada a decisão e cancelada a autuação, notadamente porque a inexigibilidade desse suposto crédito decorre do fato de a ora recorrente ter feito o depósito judicial do tributo.

Frisa-se, – aqui reside o motivo pelo qual merece ser reformada a decisão de 1ª Instância e cancelada a autuação –, o lançamento não considerou que o valor exigido está integral e judicialmente depositado.

A análise da autuação e da r. decisão recorrido revela que o Fisco Estadual não sopesou a existência do depósito judicial do montante integral da exigência. O lançamento tributário levou em conta apenas o fato de a operação não ter ocorrido no lapso temporal indicado na sentença.

Independentemente de a operação não ter ocorrido sob o amparo da decisão judicial, o débito cobrado está com a exigibilidade suspensa em razão de o respectivo valor ter sido integralmente depositado.



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

A análise das autuações revela que o Fisco Estadual não sopesou a existência do depósito judicial do montante integral da exigência. Os lançamentos tributários levaram em conta apenas o fato de as operações não terem ocorrido no lapso temporal indicado na sentença. Independentemente de as operações não terem ocorrido sob o amparo da decisão judicial, os débitos cobrados estão com a exigibilidade suspensa em razão de ter sido integralmente depositado, conforme comprovantes anexos.

Com isso, não foi observado o comprovado que as autuações não consideraram o fato de que o tributo está com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, II, do CTN, pois o montante integral do respectivo ICMS/DIFAL está judicialmente depositado, requer sejam cancelados os dois lançamentos ora impugnados.

Na eventualidade de não se entender dessa maneira, requer a suspensão do trâmite dos processos administrativos, diante da comprovada existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até o desfecho definitivo do Mandado de Segurança nº 7022448-84.2022.8.22.0001.

A multa foi aplicada em valor equivalente a 90% (noventa por cento) do tributo exigido (artigo 77, IV, “a”, item 1, da Lei nº 688/1996).

Contudo, diante da inexistência de “imposto não pago”, não há se falar em exigência de multa punitiva, que tem caráter acessório e não subsiste sem o principal.

O ICMS/DIFAL inscrito nas autuações não pode ser exigido, pois se encontra com a exigibilidade suspensa (art. 151, II, do CTN).

Logo, também não pode ser exigido qualquer valor a título de multa. Sob esse aspecto, importa destacar que o depósito judicial afasta a exigência e aplicação de juros, multa e correção monetária. Nessa esteira, é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Assim, deve ser excluída a penalidade ora objurgada, vez que o imposto em comento foi devidamente depositado em Juízo.



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

Requer que sejam julgadas improcedentes as autuações em relação à multa punitiva, cancelando-se a exigência do valor equivalente a 90% (noventa por cento) sobre o tributo depositado judicialmente.

Em não sendo esse o entendimento, que se suspenda o trâmite dos processos administrativos em epígrafe, diante da comprovada existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até o desfecho definitivo do Mandado de Segurança nº 7022448-84.2022.8.22.0001.

Como mencionado, a multa foi aplicada em valor equivalente a 90% (noventa por cento) do Imposto exigido. Ocorre que, referida penalidade configura ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco (vinculado ao direito de propriedade), consagrados na Constituição Federal³ e plenamente aplicáveis no contexto de multas tributárias.

A jurisprudência é pacífica no sentido de impedir a aplicação de multas desproporcionais e confiscatórias, conforme posicionamento consolidado do Supremo Tribunal Federal.

Embora haja previsão legal sobre o percentual aplicado nas autuações ora impugnadas, é evidente que o Poder Público não pode agir de forma desproporcional e desarrazoada, apropriando-se injustamente do patrimônio do contribuinte. Cumpre anotar que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que as multas aplicadas em percentuais de 20% e 30% são adequadas aos referidos princípios constitucionais.

Logo, na eventualidade de ser mantida a exigência (o que se admite apenas pela argumentação), requer seja a multa reduzida ao patamar máximo de 30% (trinta por cento) do valor do tributo exigido.

Pelo exposto, requer seja dado provimento ao presente recurso voluntário, reformando-se a r. decisão recorrida, notadamente a fim de que seja integralmente cancelada a autuação.



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

Na eventualidade de não se entender dessa maneira, requer-se a suspensão do trâmite do presente processo administrativo, diante da comprovada existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até o desfecho definitivo do Mandado de Segurança nº 7022448-84.2022.8.22.0001.

Acaso seja mantida a exigência, o que se admite apenas pela argumentação, requer seja retificado o lançamento e reduzida a multa para, no máximo, 30% do tributo.

Ainda, requer seja intimada a recorrente acerca da data do julgamento do presente recurso voluntário, a fim de que possa sustentar oralmente suas razões, nos termos do previsto no artigo 142 da Lei nº 688/1996, e no artigo 648, do Anexo XII, do Regulamento do ICMS/RO (Decreto nº 22.721/2018).

Apresentou os mesmos argumentos trazidos na defesa inicial.

Razões da decisão.

O sujeito passivo se insurge dos valores lançados no campo base de cálculo onde constam os valores do tributo R\$ 332.906,56 por não ser a base correta, isto é, R\$ 330.946,56 pedindo a nulidade da autuação.

Fato este que não pode prosperar pois na memória de cálculo (fl. 05), os valores estão corretos, isto é a base de cálculo é R\$ 330.946,56 e o tributo é R\$ 34749,39.

O sujeito passivo deve aplicar o DIFAL de 10,5% e não somente a alíquota de 10%, isto é, o valor de R\$ 33.094,66 como lançado nas informações complementares, fl. 03, e recolhido, fl. 64. A diferença foi recolhida no dia 15/09/2022, fl. 65.

O sujeito entendeu a autuação e como funciona o DIFAL, está recolhendo judicialmente. Não há razão para acatar a nulidade. Deve somente ser corrigido o valor da base de cálculo para o valor de R\$ 330.946,56.



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

De acordo com a descrição do auto de infração, a Empresa realizou a venda de mercadorias destinadas à consumidor final situado no Estado de Rondônia, sem providenciar o recolhimento do ICMS do diferencial de alíquotas devido ao Estado consumidor. No caso em tela, a Empresa realizou a venda de mercadorias para (NF-e 000.018.137) o Fundo Estadual de Saúde, em 22/07/2022, ou seja, a consumidor final não contribuintes do ICMS, com destino ao Estado de Rondônia.

O sujeito passivo informa que ajuizou Mandado de Segurança, distribuído sob o n. 7022448-84.2022.8.22.0001, visando o reconhecimento do direito a não ser submetida à cobrança de ICMS DIFAL, instituído pela Lei Complementar n. 190/2022, nas operações interestaduais realizadas a consumidor final não contribuinte do imposto (ICMS), relativas ao ano-calendário de 2022, pelo Estado de Rondônia, em respeito ao princípio da anterioridade anual, com a realização de depósito judicial dos valores, nos termos do artigo 151, inciso II do CTN.

Ocorre que no DANFE n. 18137 consta destacado nas informações complementares o valor do ICMS DIFAL (R\$ 33.094,66), com aplicação da alíquota de 10,5%. Sendo importante destacar que restou devidamente autorizada a realização de depósito judicial dos valores.

O sujeito passivo informa que realizou o depósito judicial dos valores referentes ao ICMS DIFAL, nos termos do artigo 151, inciso II do CTN, o qual determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face do depósito integral.

No caso em tela, os valores do ICMS DIFAL correspondente as notas fiscais 18137 e 18136 foram depositados judicialmente, conforme comprovantes anexados. Ele suspende a exigibilidade do crédito, matéria que, inclusive, foi objeto de Súmula pelo Superior Tribunal de Justiça, através do verbete n. 112, que preconiza:

SÚMULA N. 112

O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.



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

A Constituição Federal prevê, nos artigos 146, incisos I, III, e 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”², que cabe à lei complementar federal dispor sobre conflitos de competência e definir os contribuintes, estabelecimentos responsáveis, fatos geradores, base de cálculo e local das operações em matéria de ICMS.

Com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 87/2015, passou a prever no artigo 155, § 2º, o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Com a Emenda Constitucional n. 87/2015, restou ampliada a incidência do Diferencial de Alíquotas e preparou o sistema tributário para a implementação da nova sistemática, qual seja, a possibilidade de incidência do ICMS DIFAL em relação a destinatário consumidor final não contribuinte de ICMS.

Todavia, em respeito a Carta Constitucional, é necessária a edição de Lei Complementar para a cobrança do DIFAL em operações interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal



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

já havia se manifestado, anteriormente ao julgamento do Tema n. 1093 (julgado em 2021), quando do julgamento do RE 580.9033, julgado em 28/04/2015, onde restou consagrado o entendimento de que para a exigência do diferencial de alíquota de ICMS, à época tratando de DIFAL em operações entre contribuintes do ICMS, determinada lei local só teria validade se tivesse suporte em lei complementar: *“1. É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais. Todavia, a existência de previsão constitucional não basta para que o legislador estadual possa fazer incidir o imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo do estabelecimento”*.

Veja-se que a Corte Constitucional, claramente, afirmou que a base constitucional não basta para que o legislador estadual possa cobrar o ICMS-DIFAL.

Imperioso ressaltar o principal destaque, no sentido de que C. Supremo Tribunal Federal recentemente tratou de questão igual ao presente caso.

Como é sabido, os Estados regularam a matéria por meio do Convênio Confaz 93/15 e diante do erro dessa regulamentação do DIFAL para não contribuinte do ICMS, a Corte Constitucional, instada a decidir o fez por meio da ADI 5.469 e do RE 1.287.019 (Tema 1.093 da repercussão geral), e reconheceu, em fevereiro de 2021, a necessidade de lei complementar para que houvesse tal cobrança, declarando inconstitucional o Convênio Confaz 93/15, porém modulando os efeitos dessa inconstitucionalidade do DIFAL para 01º de janeiro de 2022.

Em síntese, se não há Lei Complementar disciplinando sobre o pagamento do ICMS DIFAL quando das operações de venda a consumidor final não contribuinte de ICMS em outro Estado da Federação, não há que se falar em exigibilidade do imposto.

Nesse sentido, a presidência da República sancionou a Lei Complementar n. 190/2022, com o objetivo de regulamentar o ICMS DIFAL, quando das operações de venda a consumidor final não contribuinte de ICMS, uma vez que o e.



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

Supremo Tribunal Federal fixou claramente a necessidade de lei complementar para tanto, afastando sistematicamente, tanto a EC n. 87/2015 quanto o Convênio Confaz n. 93/2015 e a LC n. 87/96.

Percebe-se, portanto, que inexistia base legal que fundamentasse a cobrança de ICMS DIFAL, quando das operações de venda a consumidor final não contribuinte de ICMS, antes da LC n. 190/2022, recentemente sancionada pelo Governo Federal.

O projeto foi proposto pelo Senado Federal, aprovado pelas duas casas em dezembro e sancionado em 5 de janeiro, sem maiores surpresas, a não ser aquela referente à quando a Lei Complementar n. 190/2022 poderá surtir efeitos e, consequentemente, o DIFAL em operações de remessas interestaduais poderá ser exigido.

Devido a pertinência temática, os seguintes pontos em destaque da referida Lei Complementar 190/22, pois ela: a) define os contribuintes; b) dispõe sobre o fato gerador do imposto; c) fixa a base de cálculo; d) determina o momento da incidência do imposto; entre outras.

Nesse cenário, uma vez que se trata de nova relação jurídica tributária (e não continuidade de norma infralegal expurgada do mundo jurídico), a Constituição Federal, no comando do artigo 150, inciso III, alínea “b”, determina que a lei instituidora deve ser publicada no exercício financeiro anterior à exigência da exação.

Esta é a regra constitucional, que também é conhecida como sendo uma segurança jurídica do contribuinte, transformado em princípio da anterioridade geral.

Por sua vez, o artigo 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal, dispõe que é vedado cobrar tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, esta é a chamada popularmente como a regra da “noventena”, ou a denominada anterioridade nonagesimal.



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

A lide é simples. O sujeito passivo ao remeter mercadorias para consumidor final no Estado de Rondônia deve recolher o Diferencial de alíquotas quando não estiver na sistemática do Simples Nacional conforme determina a EC 87/15.

Infração tem sistemática capitulada nos art. 74-B, I, letra “c”, art. 74-D, art. 74-F e art. 74-J, I todos do RICMS - RO aprovado pelo Dec. 8321/98 c/c EC 87/15.

Art. 74-A. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste decreto.

Art. 74-B. Nas operações e prestações de serviço de que trata este decreto, o contribuinte que as realizar deve:

I – se remetente do bem:

(...)

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”;

(...)

Art. 74-D. O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do artigo 74-B deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

(...)

Art. 74-F. O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do artigo 74-B, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

(...)

Art. 74-J. Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

I – de destino:

(...)

EC 87/2015

Na ocorrência da hipótese acima, o sujeito passivo sujeitou-se à aplicação da penalidade prevista para a multa o art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1 da Lei nº 688/96, *in verbis*:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – feitos a partir de 01/07/15)



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

(...)

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:
(NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)*

a) multa de 90% (noventa por cento):

1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica;

A entrada de qualquer mercadoria advinda de outro Estado da Federação incide o diferencial de alíquota, isto é, o sujeito passivo compra a mercadoria com incidência de alíquota de 7% ou 12% dependendo do Estado da Federação e recolhe a diferença, isto é, a diferença de 7 ou 12 em relação a alíquota interna do Estado de Rondônia de 17,5%. Ela incide sobre as mercadorias de revenda e sobre “mercadorias, bens, produtos ou outros” que se destina, não a revenda, mas ao uso ou consumo ou ativo “imobilizado”.

Foi promulgada a Lei Complementar 190/22 para solucionar este problema. Esta Lei altera a LC 87/96 para acrescentar os dispositivos sobre o diferencial de alíquotas para venda para não contribuintes e o seu art. 3 assegura a eficácia das legislações estaduais anteriores que tratam do tema.

Esta Lei obedece a sistemática do STF na sua modulação de efeito e produzindo seus efeitos a partir de 2022.

O sujeito passivo, no caso concreto, realizou a venda de mercadorias destinadas à consumidor final situado no Estado de Rondônia, sem providenciar o recolhimento do ICMS do diferencial de alíquotas devido ao Estado consumidor. No caso em tela, a Empresa realizou a venda de mercadorias (NF-e 000.018.137) ao Fundo Estadual de Saúde, em 22/07/2022, ou seja, a consumidor final não contribuintes do ICMS, com destino ao Estado de Rondônia.

Também foi informado que foi protocolado Mandado de Segurança, distribuído sob o n. 7022448-84.2022.8.22.0001, com o depósito judicial dos valores do ICMS.



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

Ocorre que havendo a entrada do medida judicial, entende-se que há desistência do trâmite da seara administrativa.

Porém, o Estado de Rondônia, faz uma análise para saber se administrativamente haveria alguma medida que beneficiasse o sujeito passivo.

Porém todas as formalidades do art. 100 da Lei 688/96 foram respeitadas e os argumentos trazidos pelo sujeito passivo versam sobre princípios constitucionais como anterioridade, vacatio legis e outros.

Os art. 90 da Lei 688/96 e o art. 16 da Lei 4929/20 deixam expressamente claro que não se pode discutir na seara administrativa ou deixar de aplicar a Lei ou declarar ela inconstitucional. Não se pode na seara administrativa deixar de aplicar a LC 190/2022 conforme demonstrado acima, portanto não se pode analisar a questão de aplicação de princípios constitucionais como a anterioridade da CF.

Art. 90. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

I - em ação direta de inconstitucionalidade; e

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.

(...)

Art. 16. Não compete ao TATE:

I - as questões relativas ao reconhecimento de isenções e restituições de tributos;

II - a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo de Rondônia, Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual; e

III - a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada em ação direta de inconstitucionalidade ou tratar-se de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.

§ 1º O Tribunal poderá aplicar em suas decisões o entendimento resultante de:

I - decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; e



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

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e tributária e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional e tributária.

§ 2º O Tribunal informará ao Secretário de Estado de Finanças e ao Coordenador da Receita Estadual o Acórdão com toda documentação pertinente após a sua publicação do Diário do Estado para que, se julgar pertinente, apresentar o Recurso cabível ou propor ajuste à legislação vigente.

É relevante esclarecer que a LC 190/2022 não provocou alterações significativas na sistemática da cobrança do DIFAL. Em suma, mantém-se a cobrança tal qual vem sendo feita desde 2016, após o advento da EC nº 87/2015. A LC 190/2022 apenas regulamentou a repartição do ICMS-DIFAL entre os Estados envolvidos na operação. Não criou novas hipóteses de incidência tampouco majorou o imposto devido. Por isso, argumenta-se pela não aplicabilidade dos princípios da anterioridade, possibilitando-se a continuidade da cobrança do ICMS-DIFAL.

Também não há qualquer alteração da carga tributária com o advento da LC 190/2022. A bem da verdade, houve apenas uma modificação no sujeito ativo da obrigação tributária. Antes, o sujeito ativo era apenas o estado de origem. Com as modificações introduzidas, o estado de origem é sujeito ativo somente do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, enquanto surge como novo sujeito ativo o estado de destino quanto ao imposto devido pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Todavia, com a vigência da LC 190/2022, a partir de 05 de janeiro de 2022, as leis estaduais voltaram a produzir efeito e a cobrança do DIFAL se torna legal. Assim, as leis estaduais não seriam inconstitucionais, apenas não teriam eficácia antes da vigência da LC 190/2022. Esta lei complementar, portanto, seria necessária apenas para dar eficácia, mas não conferir validade constitucional ou para a vigência das leis estaduais que instituem o DIFAL. Por outro lado, a aplicação da anterioridade para toda sistemática de cobrança do DIFAL violaria os princípios da não diferenciação e da isonomia



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

tributária. Por isso, no caso concreto em comento, a anterioridade pode e deve ser mitigada.

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.

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.

O Supremo Tribunal Federal decide que DIFAL de ICMS pode ser cobrado a partir de 05/04/2022. Os ministros decidiram, por seis votos a cinco, que o



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

diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS pode ser cobrado pelos estados a partir de 5 de abril de 2022.

Cabe no caso concreto trazer o Enunciado 8 do TATE/RO de 17/03/2023 que trata sobre depósito de crédito tributário, *in verbis*:

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

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.

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) se parcial, será feito a análise de todo o lançamento; porém, a incidência de multa e de juros de mora atinge apenas a parte correspondente ao tributo não abrangido pelo depósito;

c) 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.

II – Na situação em que o depósito (integral ou parcial) seja feito após a ciência do Auto de Infração a análise será feita de todo o crédito tributário – tributo, seus acréscimos, e multa.

III – O depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito até o valor por ele coberto (abrangido), não impedindo o julgamento administrativo, devendo, porém, constar expressamente da notificação ao sujeito passivo a aludida suspensão.

Como trazido na alínea “a” do inciso I, o sujeito passivo efetuou o pagamento parcial do crédito fiscal em 22/07/2022 (fl. 64), anteriormente a citação do auto de infração feita em 24/08/2022 (fl. 23).

O sujeito passivo deve aplicar o DIFAL de 10,5% e não somente a alíquota de 10%, isto é, o valor de R\$ 33.094,66 como lançado nas informações complementares, fl. 03, e recolhido, fl. 64. A diferença foi recolhida no dia 15/09/2022, fl. 65.



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

Por isso dever ser afastada a multa e todos os acréscimos legais advindos dela.

Em face de todo o exposto, respeitando os entendimentos em contrário, conheço do Recurso Voluntário interposto dando-lhe o provimento. Reformo a Decisão proferida em Primeira Instância que julgou procedente para parcial procedente a autuação fiscal e o crédito tributário devido já recolhido não restando valor a ser recolhido.

É como voto.

Porto Velho-RO, 16 de Fevereiro de 2024.

Roberto V. A. de Carvalho

AFTE Cad. 1
RELATOR/JULGADOR

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

PROCESSO : 20222906300444 - E-PAT: 018.923
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 018/2024
RECORRENTE : PRODIET NUTRIÇÃO CLÍNICA LTDA
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

RELATÓRIO : Nº 221/23/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 009/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DIFERENÇAL DE ALÍQUOTAS – EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 – LEI COMPLEMENTAR 190/2022 – VENDA A CONSUMIDOR FINAL - OCORRÊNCIA – Consta nos autos que o contribuinte praticou a operação interestadual de vendas de mercadorias, sob a égide da LC 190/2022 que trata da diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual do ICMS devido ao Estado de destino da mercadoria para consumidor final. O Contribuinte ingressou com Mandado de Segurança com depósito do valor do tributo devido. Aplicação do Enunciado n. 08 do TATE-RO, manutenção do imposto e excluída a aplicação da penalidade. Infração parcialmente ilidida. Reformada a decisão de primeira instância que julgou procedente para parcialmente 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 dar-lhe parcial provimento reformando-se a decisão a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, com ajuste do valor do crédito tributário, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Juarez Barreto Macedo Junior e Leonardo Martins Gorayeb.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL

FATO GERADOR EM 01/08/2022: R\$ 66.023,48

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

R\$ 34.749,39

TATE, Sala de Sessões, 16 de fevereiro de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut
Presidente

Roberto Valladão Almeida de Carvalho
Julgador/Relator