

SUJEITO PASSIVO: IMPERIAL TRANSPORTES DE ASFALTO EIRELI

ENDEREÇO: ROD PROFESSOR ZEFERINO VAZ, 000, KM 127, JD CALEGARIS,
PAULINIA (SP), CEP 13.140.141.

PAT Nº: 20252906300655

DATA DA AUTUAÇÃO: 03/10/2025

CAD/CNPJ: 03.063.055/0001-39

DECISÃO Nº: 20252906300655/2026/PROCEDENTE/1ª/TATE/SEFIN

1. Realizar prestação destinada a não contribuinte do ICMS sem recolhimento do diferencial de alíquotas.
2. Defesa tempestiva.
3. Infração não ilidida .
4. Auto de infração procedente.

1 - RELATÓRIO

O sujeito passivo promoveu a prestação de serviço de transporte relativa ao CTe 48936, destinada a consumidor final não contribuinte, localizado neste Estado, sujeita ao recolhimento do ICMS DIFAL por ocasião do início da prestação, na forma do que dispõe o Art. 273 do Anexo X do RICMS/RO, apurado de acordo com as letras "a" a "c" do inciso II da Cláusula 2ª do Conv. ICMS 236/2021, sem efetuar referido recolhimento.

A infração foi capitulada no Art. 270, inciso II, letras "a" a "c"; art. 273 e art. 275, do Anexo X do RICMS/RO e EC 87/2015. A penalidade foi artigo 77, inciso VII, alínea "b", item 2 da Lei 688/96.

Demonstrativo da base de cálculo: R\$ 45.399,30 (total do Frete FOB referente ao CTe citado) X 12,5% = R\$ 5.674,91 (ICMS DIFAL devido); multa: R\$ 5.674,91 x 90% = R\$ R\$ 5.107,42; total: R\$ 10.782,33.

O sujeito passivo foi notificado, em 08.12.205, tendo apresentado defesa tempestiva.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A impugnante alega que não figurou como remetente das mercadorias, tampouco como destinatária final das operações, tendo sua atuação limitada à prestação do serviço de transporte, regularmente documentada por meio da emissão dos correspondentes Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e), nos termos da legislação aplicável – recolhendo a tributação normal do ICMS (conforme CT-e – ST 00).

Alega que o Fisco estadual teria desconsiderado a distinção jurídica entre o fato gerador do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias e aquele relativo à prestação de serviço de transporte, atribuindo indevidamente à transportadora responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas – DIFAL –, sem amparo na Constituição Federal, nos Convênios do CONFAZ ou na legislação complementar pertinente.

O Auto de Infração fundamenta a exigência no art. 270, II, alíneas “a” e “c”, do Decreto nº 22.721/2018, atribuindo ao prestador do serviço/remetente a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL. Contudo, a impugnante argumenta que a expressão “o contribuinte que as realizar”, constante do referido dispositivo, refere-se à operação de circulação de mercadorias, de modo que o sujeito passivo da obrigação seria o remetente da mercadoria, e não a empresa transportadora contratada apenas para execução do frete.

Que o Convênio 236/2021 exclui a responsabilidade do prestador de serviço do frete do recolhimento do DIFAL se lido e interpretado de forma sistemática (Cláusula segunda, I).

Afirma que a exigência fiscal padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, uma vez que norma infra legal não pode ampliar hipóteses de responsabilidade tributária nem criar obrigações não previstas na Constituição Federal ou em lei complementar.

O Auto de Infração impõe multa punitiva correspondente a 90% do valor do tributo supostamente devido, penalidade que se revela manifestamente excessiva e desproporcional, em afronta direta aos princípios constitucionais da

razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, consagrados no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Requer em sede preliminar, a nulidade da autuação, no mérito, que seja declarada improcedente

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

Consta que o sujeito passivo não recolheu o ICMS-DA devido em prestação de serviços de transporte destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado no Estado de Rondônia. Ação fiscal desencadeada no posto fiscal de Vilhena.

Dispositivos apontados como infringidos:

Anexo X do RICMS/RO aprovado pelo Decreto 22721/2018

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)**

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista no Estado de Rondônia, para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, 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)

PENALIDADE LEI 688/96

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

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)

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

2. do valor do imposto, por promover a saída de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto antecipadamente à operação, sem a comprovação do pagamento na forma da legislação tributária;

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 questão em análise refere-se a lançamento de ofício efetuado pela fiscalização no Posto Fiscal de Vilhena (RO). Segundo o fisco, o remetente teria deixado de recolher, de forma antecipada, o ICMS devido ao Estado de Rondônia em prestação de serviço de transporte destinada a consumidor final não contribuinte, conforme disposto na Emenda Constitucional nº 87/2015 e demais normas correlatas.

A impugnante alega que não figurou como remetente das mercadorias, tampouco como destinatária final das operações, tendo sua atuação limitada à prestação do serviço de transporte, regularmente documentada por meio da emissão dos correspondentes Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e), nos termos da legislação aplicável – recolhendo a tributação normal do ICMS (conforme CT-e – ST 00). Que o fisco estadual teria desconsiderado a distinção jurídica entre o fato gerador do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias e aquele relativo à prestação de serviço de transporte, atribuindo indevidamente à transportadora responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas – DIFAL –, sem amparo na Constituição Federal, nos Convênios do CONFAZ ou na legislação complementar pertinente.

Entretanto, a argumentação da impugnante parte de premissa equivocada ao tentar deslocar a controvérsia para o campo da circulação de mercadorias, quando a autuação fiscal decorre, especificamente, da ausência de recolhimento do diferencial de alíquotas incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Com efeito, não se discute no presente caso a responsabilidade tributária relativa ao ICMS incidente sobre a operação mercantil de circulação de mercadorias, cuja sujeição passiva, de fato, recai sobre o remetente da mercadoria. A exigência fiscal refere-se, exclusivamente, ao ICMS devido sobre a própria prestação de serviço de transporte interestadual realizada pela impugnante, fato gerador autônomo e constitucionalmente distinto da circulação de mercadorias.

A própria Constituição Federal, em seu art. 155, II, estabelece que o ICMS incide tanto sobre operações relativas à circulação de mercadorias quanto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, tratando-se de hipóteses de incidência independentes, ainda que submetidas ao mesmo tributo.

Assim, ao emitir os respectivos CT-e e realizar a prestação de transporte interestadual, a impugnante assumiu a condição de contribuinte do ICMS relativamente ao serviço prestado, sujeitando-se às regras aplicáveis à tributação da prestação, inclusive quanto ao recolhimento do diferencial de alíquotas incidente nas hipóteses legalmente previstas.

Nesse sentido, equivoca-se a defesa ao sustentar que o fisco teria confundido circulação de mercadorias com prestação de serviço de transporte. Ao contrário, a autuação observou precisamente essa distinção, pois não imputou à transportadora qualquer responsabilidade pelo DIFAL relacionado à operação mercantil realizada pelo remetente da carga, mas sim pelo diferencial devido em razão da prestação de serviço de transporte interestadual por ela própria executada.

O Convênio ICMS 236/21, inclusive, ao disciplinar as operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto,

expressamente prevê, em sua cláusula primeira, §1º, que o “prestador de serviço”, na hipótese de destinatário não contribuinte, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a interestadual.

Portanto, a norma distingue claramente duas situações autônomas:

- (I) - o remetente da mercadoria, responsável pelo DIFAL incidente sobre a operação de circulação de mercadorias; e
- (II) o prestador do serviço de transporte, responsável pelo DIFAL incidente sobre a própria prestação de transporte.

A tentativa da impugnante de restringir a aplicação do Convênio apenas às operações mercantis ignora deliberadamente que o próprio texto normativo se refere expressamente às “operações e prestações”, abrangendo tanto a circulação de mercadorias quanto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Além disso, o fato de a impugnante ter recolhido o ICMS normal destacado no CT-e (CST 00) não afasta a exigência do diferencial de alíquotas quando configurada prestação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, hipótese em que a legislação determina a partilha do imposto entre os estados de origem e destino, como no presente caso.

Não procede, portanto, a alegação de ausência de amparo constitucional ou legal para a cobrança. A exigência decorre diretamente da sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015, regulamentada pela Lei Complementar nº 190/2022 e operacionalizada pelo Convênio ICMS 236/21, os quais disciplinam expressamente a incidência do DIFAL também sobre prestações interestaduais de serviço destinadas a consumidor final não contribuinte.

Desse modo, a autuação não promove qualquer ampliação indevida da sujeição passiva tributária, tampouco atribui à transportadora responsabilidade por tributo devido pelo remetente da mercadoria. O lançamento limita-se a exigir da própria prestadora do serviço o recolhimento do diferencial de alíquotas incidente sobre a prestação de transporte por ela realizada, em estrita

observância à Constituição Federal, à legislação complementar e aos Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Cumprе destacar que a análise acerca de eventual efeito confiscatório de penalidade tributária envolve, necessariamente, juízo de constitucionalidade da norma que a instituiu. Contudo, nos termos do art. 90 da Lei nº 688/96, não compete a esta unidade de julgamento declarar a inconstitucionalidade de norma vigente, tampouco afastar sua aplicação, salvo nas hipóteses estritas ali previstas: (i) quando houver declaração de inconstitucionalidade em sede de ação direta; ou (ii) quando houver decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em controle incidental, acompanhada da respectiva suspensão da execução do ato normativo pelo órgão competente.

Relativamente ao dispositivo legal utilizado para aplicação da penalidade, entendo necessária sua adequação, nos termos do art. 108 da Lei nº 688/96, para que passe a constar o art. 77, inciso VII, alínea “b”, item 5, da referida lei, assim disposto: aplicação de multa correspondente a 90% (noventa por cento) do valor do imposto, na execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal sujeitos ao pagamento antecipado do ICMS, sem a devida comprovação do recolhimento na forma prevista na legislação tributária.

4 – CONCLUSÃO

No uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **PROCEDENTE** a ação fiscal e declaro devido o crédito tributário no valor de R\$ 10.782,33 (Dez mil, setecentos e oitenta e dois reais e trinta e três centavos), devendo o mesmo ser atualizado até a data do pagamento.

5 - ÓRDEM DE INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, garantido o direito de apresentar Recurso Voluntário à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, no mesmo prazo, conforme artigo 134, da Lei 688/96, sob pena de inscrição em Dívida Ativa do Estado e consequente execução fiscal.

Em face da alteração com base no art. 108 da Lei 688/96, fica facultado ao contribuinte, a possibilidade de efetuar o pagamento do crédito tributário no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação de defesa tempestiva.

Porto Velho, 19/05/2026

EDUARDO DE S. MARAJO

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA