



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

SUJEITO PASSIVO: VOTORANTIM CIMENTOS S.A.

ENDEREÇO: Av. Pres. Juscelino Kubitschek, 1830 - Itaim Bibi - São Paulo/SP

PAT Nº: 20222906700044

DATA DA AUTUAÇÃO: 25/09/2022

CAD/CNPJ: 01.637.895/0184-22

CAD/ICMS: 00000003852083

1. Falta de recolhimento do ICMS DIFAL / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração parcialmente ilidida. Não aplicabilidade do Princípio da Anterioridade Anual à incidência da DIFAL em 2022 até a data de julgamento deste processo. Manutenção do valor do ICMS lançado. Depósito judicial feito previamente à ação fiscal: afastamento da multa por não ser de caráter moratório/ 4. Auto de infração parcial procedente por se referir a fato gerador ocorrido após 90 dias da publicação da LC 190/2022 (obediência à noventaena).

1 – RELATÓRIO

Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização feito pelo Posto Fiscal de Vilhena, no qual se constatou o não pagamento da DIFAL (Diferença de Alíquotas) referente à entrada de mercadorias destinadas a não contribuinte do ICMS.

Consta no processo a menção de que o sujeito passivo possui tutela judicial restrita ao impedimento de cobrança do ICMS DIFAL que não obedecesse o período nonagesimal da promulgação da Lei Complementar 190/2022.

Também, conforme extraído dos documentos fiscais apostos pela ação fiscal, as NFe's que serviram de base para a constituição do crédito tributário indicam que o ICMS DIFAL foi recolhido via depósito judicial.

Pela ocorrência, foram capituladas a infração com base nos artigos 269, 270 I, letra "c"; 273; 275 do Anexo X do RICMS, aprovado pelo Decreto nº



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

22.721/2018 e EC 87/2015, e a penalidade de multa dada pelo artigo 77, inciso VII, alínea “b”, item 2 da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

O crédito tributário constituído pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 2.164,40.

Multa: R\$ 1.947,96.

Total: R\$ 4.112,36.

O sujeito passivo foi cientificado através dos Correios e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Dito como preliminar, a defesa se apega ao fato de que, não concordando com a exigência do ICMS DIFAL no ano de 2022, impetrou Mandado de Segurança para que fosse obedecido o Princípio da Anterioridade. Ou seja, publicada a Lei que autorizou a cobrança do tributo, somente a partir do exercício seguinte é que poderia se iniciar a cobrança do imposto tido como controverso.

Ressaltando não ser este o foco dos argumentos, prossegue informando que efetuou o depósito judicial dos impostos referentes ao diferencial de alíquotas, reclamando que, com isso, deveriam ser afastados os acréscimos e a multa imposta pelo auto de infração. E, em relação ao imposto, que seja aguardado o trânsito em julgado do Mandado de Segurança em andamento no TJ/RO (MS nº 7018565-32.2022.8.22.0001).

Em outro ponto, aborda o fato de que o estabelecimento autuado é contribuinte do ICMS no estado de Rondônia e, como tal, deve recolher o ICMS devido por substituição tributária (inclusive o DIFAL), até o dia 15 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, conforme determinado pelo artigo 4º da IN 05/2016 GAB/CRE. Diante disso, não deve prosperar a capitulação



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

da infração proposta pelo auto de infração, já que conduz a tipificação do ato tido como ilegal à premissa de que o imposto deveria ter sido pago antecipadamente, no momento da saída do bem do estabelecimento remetente (inclusive, dado o valor da Guia apresentada como prova do pagamento do depósito judicial no valor de R\$ 142.384,50, denota-se que o contribuinte o está recolhendo nessas condições).

Dito pela defesa: *“desta feita, não há que se falar em falta de recolhimento do imposto, eis que, à época da fiscalização, sequer era devido. Portanto, ainda que não acolhida a preliminar arguida, resta claro que deve ser cancelado o Auto de Infração.”*

Reclama do efeito confiscatório da multa aplicada e pede pela nulidade do auto de infração, ou, alternativamente, pela sua improcedência.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

O tema possui entendimentos conflitantes entre os Estados e os contribuintes desde antes da Lei Complementar 190/2022. Os Estados foram perdedores na defesa da tese de que a cobrança da DIFAL se bastava pela Emenda Constitucional 87/2015. Contudo, ao decidir sobre o tema, o STF validou as cobranças e pagamentos até a data de 31/12/2021 e passou a exigir a edição de Lei Complementar para o embasamento da cobrança do ICMS/DIFAL a partir de então.

3.1 – Princípio da Anterioridade Nonagesimal

Com a edição da Lei Complementar 190/2022, que passa a sustentar a cobrança da DIFAL, tem-se clara a necessidade da obediência da noventena para que se possa cobrar a DIFAL, ou seja, tendo sido publicada a Lei Complementar em 05/01/2022, somente há a incidência da DIFAL, nos termos da lei, a partir de 05/04/2022. Não se vislumbra espaço para outra interpretação tendo



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

em vista o posicionamento do STF e a determinação direta e explícita do texto da própria Lei Complementar.

Este é o entendimento em relação à obediência da anterioridade nonagesimal. Porém, a invocação deste princípio não se aplica ao processo em tela, já que a nota fiscal alvo da lavratura do auto de infração foi emitida em 18/10/2022, posterior, portanto, aos 90 dias contados a partir da data de publicação da Lei Complementar 190/2022, fato que, por si só, valida a cobrança do crédito tributário lançado pela ação fiscal.

3.2 – Princípio da Anterioridade Anual

O princípio da anterioridade anual se refere à criação de tributos (ou à sua majoração), impedindo-o de ser aplicado no mesmo ano de sua publicação.

Apesar da reclamação argumentativa da defesa, não há um posicionamento jurisprudencial a favor de sua tese de relevância para sua aplicabilidade no estado de Rondônia. Em sentido contrário, inclusive, o Ministro Alexandre de Moraes proferiu decisão que indeferiu a medida cautelar pleiteada nas ADI 7066, 7070, 7075 e 7078, que pediam o reconhecimento do princípio da anterioridade em relação à cobrança da DIFAL com base na data de publicação da Lei Complementar 190/2022.

Até a data desta análise de julgamento, não se tem uma definição do STF referente ao tema, razão pela qual inexistente, até aqui, respaldo para que o contribuinte deixe de recolher a diferença de alíquotas, já a legislação tributária estadual vigente determina sua cobrança (Lei 688/1996):

CAPÍTULO I - DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de



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

comunicação - ICMS, de competência dos Estados, incide sobre:

Parágrafo único. O imposto incide também:

VI - nas operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, observado o disposto no inciso VIII do artigo 12.

De forma idêntica, o processo judicial que tramita no Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, promovido pelo sujeito passivo da ação fiscal, especificamente em relação à cobrança do ICMS DIFAL durante o ano de 2022 ainda não transitou em julgado e muito menos teve decisão favorável aos argumentos do contribuinte, pelo contrário, respaldam a cobrança do ICMS DIFAL, condicionando seu lançamento à obediência do período nonagesimal mencionado na própria Lei Complementar 180/2022.

Assim sendo, em relação ao assunto, tem-se como válida a lavratura do auto de infração e a cobrança do ICMS pela DIFAL, pois, apesar de terem sido feitas no mesmo ano do fato gerador, se deram após os 90 dias de publicação da Lei Complementar 190/2022.

Insta salientar que, em caso de continuidade do julgado administrativo em segunda instância, pode haver a reversão ou a confirmação da decisão aqui prolatada por conta da decisão definitiva do STF nas ADI's com referência ao fato (a qual é aguardada pela justiça local). E em relação ao processo judicial que analisa a lide deste auto de infração, assiste razão à defesa, devendo estar suspensa a efetiva cobrança do ICMS DIFAL até ulterior decisão do Poder Judiciário do estado de Rondônia, porém, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afasta que sejam constituídos os lançamentos do imposto, apesar de existentes depósitos dos valores controversos.



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

3.3 – Da condição de contribuinte substituto tributário do sujeito passivo

A abordagem da defesa sobre esse assunto é relevante, porém, ela não se presta para afastar a incidência do imposto sobre as operações tidas como de imposto não pago pela ação fiscal. O reflexo da argumentação da defesa, na realidade, afasta que seja feito o lançamento do imposto no ato da operação da remessa das mercadorias ao estado de Rondônia.

Dito pela ação fiscal, a infração (e a penalidade correspondente) se deram pela aplicação do artigo 77, inciso VII, alínea b-2 da Lei 688/1996:

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;

E de fato, dada a condição de contribuinte do sujeito passivo, não se pode dizer que a infração tenha sido a falta de pagamento do imposto antecipadamente à operação.

Apesar disso, com base na assertiva do fisco, as notas fiscais alvos da fiscalização deveriam ter o destaque do ICMS devido por substituição tributária em favor do estado de Rondônia, o que não existiu.

Assim, constatada a emissão de documentos fiscais promovida por contribuinte substituto tributário nos quais não se tem a retenção do imposto, qualifica-se a infração como sendo a prevista pelo artigo 77, inciso IV, alínea k da Lei 688/1996:

“Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:

k) multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, ao remetente substituto tributário que não efetuar a retenção do



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

imposto ou efetuar a retenção a menor, não podendo ser inferior a 10 (dez) UPF/RO.”

Com base no exposto, em conformidade com o disposto no artigo 108 da Lei 688/1996, corrige-se, de ofício, a capitulação da infração e penalidade para o artigo 77, inciso IV, alínea k da Lei 688/1996.

3.4 – Do depósito judicial. Efeitos

Como já exposto, o contribuinte obteve liminar em mandado de segurança para que o fisco não fizesse o lançamento do ICMS DIFAL apenas pela restrição do período nonagesimal contado a partir da publicação da Lei Complementar 190/2022, que se deu em 05/01/2022. Tendo sido lavrado o auto de infração em 25/09/2022, não seria por este motivo que a ação fiscal seria invalidada.

Outrossim, o depósito integral do valor do imposto feito pelo sujeito passivo e mencionado nos próprios documentos fiscais que acobertaram as operações alvos da autuação fiscal (portanto, anteriormente à lavratura do auto de infração e ao próprio procedimento de fiscalização), obriga que se analise o fato com amis profundidade.

Ora, por ter sido feito o depósito judicial do valor do tributo lançado pelo auto de infração, não seria lógico que na esfera administrativa esse lançamento não fosse concretizado por este julgamento, afinal, caso o estado seja vencedor da lide judicial, há que existir lançamento válido para que o recebimento do imposto ocorra efetivamente (o depósito integral não é pagamento e, portanto, não extingue o crédito tributário). Por outro lado, dado estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em caso de decisão definitiva a favor do sujeito passivo, basta a exclusão do valor pendente de cobrança por parte do fisco. Portanto, tem-se como válido o lançamento do ICMS proposto pelo auto de infração.



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

Já em relação aos acréscimos (nesse caso concreto, apenas o valor da multa), por não inexistir abordagem direta da legislação estadual de Rondônia, é interessante o estudo sobre o tema por entes diversos.

Em São Paulo, na Lei que rege a tributação do ICMS, temos (Lei 13.457/2019):

Artigo 30 - Não impede a lavratura do auto de infração a propositura pelo autuado de ação judicial por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto, ainda que haja ocorrência de depósito ou garantia.

§ 1º - A propositura de ação judicial importa renúncia ao direito de litigar no processo administrativo tributário e desistência do litígio pelo autuado, devendo os autos ser encaminhados diretamente à Procuradoria Geral do Estado, na fase processual em que se encontrarem.

§ 2º - O curso do processo administrativo tributário, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada, conforme dispuser o regulamento.

§ 3º - Estando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II, da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a autuação será lavrada para prevenir os efeitos da decadência, porém sem a incidência de penalidades.

No CARF (Receita Federal), temos decisões nesse sentido também:

Súmula CARF nº 5

Aprovada pelo Pleno em 2006

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 132

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.



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

Interessante, também, o Parecer da PGFN sobre o assunto, cujo conteúdo explicita, inclusive, a desnecessidade de lavratura de auto de infração para o lançamento de ofício para os casos de depósito integral (transcrição parcial):

PARECER PGFN/CAT/No 796/2011

3. A preocupação manifestada pela Equipe se deve ao fato de ter a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN/CAT nº 941/2007, adotado o entendimento, ante a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido da não necessidade de lançamento de ofício nos casos em que o contribuinte discute a exação e deposita integralmente o valor discutido, devendo a autoridade administrativa somente efetuar tal lançamento nos casos em que os depósitos sejam em valores inferiores aos efetivamente devidos, ou ainda, se alguma outra conduta irregular do contribuinte tornasse o lançamento necessário, inexistindo valores declarados em DCTF ou em GFIP, evidentemente.

4. Na consulta é destacado que segundo a Nota PGFN/CRJ nº 156/2007, a jurisprudência do STJ se encontra pacificada acerca da desnecessidade de lançamento especificamente nos casos em que o contribuinte discute a exação e deposita integralmente o valor discutido, posicionamento mais favorável à Fazenda Nacional do que o esposado no Parecer PGFN/CRJ nº 1.064/93; e que, de fato, o entendimento jurisprudencial, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, equivale à constituição do crédito tributário, dispensando-se, neste caso, o lançamento de ofício. Traz à baila acórdãos do STJ na direção apontada.

Passa, então, a Cosit a emitir sua manifestação sobre a matéria, nos termos seguintes:

9. Muito se discutiu sobre a possibilidade de o depósito judicial constituir ou não o crédito tributário. Atualmente, conforme consta do Parecer PGFN/CAT nº 941/2007, de parte da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), predomina o entendimento de que a efetivação de depósitos judiciais, pelo contribuinte, no decorrer de ação judicial, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, equivale à constituição do crédito tributário, dispensando-se o lançamento pela Administração Tributária, mesmo nos casos em que o contribuinte não tenha efetuado a confissão de débitos em quaisquer das declarações que têm essa natureza.



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

9.1 A Primeira Seção do STJ, quando reunida para se posicionar a respeito da constituição do crédito tributário pelo depósito judicial, manifestou-se no sentido de que o depósito judicial, com finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, já o constitui, sendo desnecessário o lançamento fiscal em relação ao valor depositado (EREsp 898.992/PR e REsp 767.328/RS).

9.2 No julgamento dos EREsp 686.479/RJ, julgado em 27/08/08, a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN. Isso porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído por meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em decadência do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária, apenas a homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

9.4 Por este entendimento, o depósito do montante integral, efetuado pelo contribuinte, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, além de ter o efeito de conversão em renda, no caso de sucumbência do devedor, dispensa a constituição do crédito pelo lançamento. Entende-se que o depósito corresponde a um lançamento tácito, posto que o sujeito passivo procedeu ao cálculo do tributo, e colocou o montante à disposição do Fisco. Assim, o lançamento só será necessário para a cobrança de valor superior ao depositado.

9.8 Por fim, o Parecer PGFN/CAT nº 941/2007, em consonância com a Nota PGFN/CRJ nº 156/2007, revogou parcialmente o item 18 do Parecer PGFN/CRJ nº 1.064/93, para deixar assentada a desnecessidade de constituição do crédito tributário pelo Fisco, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, na hipótese de depósito judicial (...).

11. Como visto, quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a autoridade administrativa somente constituirá o crédito tributário pelo lançamento no caso de depósito em valor inferior ao efetivamente devido, ou ainda, se alguma outra conduta irregular do contribuinte tornar o



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

lançamento necessário. Não haverá risco de decadência do crédito tributário caso não ocorra o lançamento do valor efetivamente depositado – mesmo estando o contribuinte omissa na entrega da declaração em DCTF ou em GFIP, uma vez que o depósito judicial equivale à declaração do contribuinte sujeita à homologação tácita do fisco.

Por outro turno, não se pode deixar de apreciar a relevância da decisão do STJ acerca do tema:

STJ – Informativo 576

DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN). A doutrina entende que o instituto previsto no art. 138 do CTN (denúncia espontânea) demanda três elementos para a sua configuração, quais sejam: (a) a denúncia da infração; (b) o pagamento do tributo, se for o caso, e respectivos juros de mora; (c) espontaneidade, definida pelo parágrafo único do referido dispositivo como a providência tomada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Além disso, convém apontar que o instituto da denúncia espontânea é costumeiramente tratado pela doutrina com enfoque axiológico no comportamento considerado moral e adequado do infrator adiantar-se de forma espontânea à Administração Tributária, denunciar-se e, se for o caso, pagar o tributo devido. Ou seja, a conduta ética é traduzida em arrependimento e sinceridade do contribuinte e traz a ele o benefício da exclusão da responsabilidade pela infração, em verdadeiro perdão concedido pela Lei. Contudo, além do



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

campo valorativo, ético e filosófico sobre o qual está alicerçada a denúncia espontânea, deve-se analisar o aspecto econômico que também permeia o instituto em questão, ainda que de forma implícita. Segundo entendimento doutrinário, a denúncia espontânea opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributária, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, substitui, nessa medida, o lançamento que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como política tributária que diminui o custo administrativo (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ ("O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"), a doutrina aponta que o STJ somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento. Dito de outra forma, não há denúncia espontânea quando o tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pelo contribuinte e pago com atraso, uma vez que nessa hipótese já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja vista ter sido constituído pelo contribuinte via declaração. Nessa linha intelectual, quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação já declarado pelo contribuinte e pago com atraso, não há



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

vantagem para o Fisco em eliminar a multa, porque o custo administrativo já não existe de antemão, uma vez que se verifica a ausência da relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo, diferentemente do que ocorre na falta de declaração e confissão do tributo. Na última hipótese, seria possível a denúncia espontânea, uma vez configurados os demais requisitos previstos no art. 138 do CTN, pois a antecipação do contribuinte em denunciar-se e pagar o tributo devido e respectivos juros de mora na forma do referido dispositivo pouparia a Administração Tributária dos custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos. Portanto, a referida relação de troca se evidencia na exclusão da multa pela denúncia espontânea em razão da ausência de movimentação da máquina fiscalizatória da Administração Tributária. À toda evidência o depósito judicial integral do tributo devido e dos respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão. Dessa forma, a denúncia espontânea somente se configura quando a Administração Tributária é preservada dos custos administrativos correspondentes à fiscalização, constituição, administração, cobrança administrativa e cobrança judicial dos créditos tributários. Assim é a denúncia espontânea: uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceada pela regra prevista no art. 138 do CTN. No caso



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

em análise, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea, na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir o crédito tributário cuja exigibilidade encontra-se suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v.g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo. Por fim, observe-se que o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016.

**AgInt no RE nos EDcl nos EMBARGOS DE
DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.131.090 - RJ
(2013/0351362-5)**

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. ATUAL ENTENDIMENTO DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DO STJ.

ENFOQUE ECONÔMICO DO INSTITUTO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE TROCA ENTRE CUSTO DE OPORTUNIDADE E CUSTO ADMINISTRATIVO.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.



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

1. Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco. O Embargante alega dissídio interpretativo com julgado proferido pela Segunda Turma desta Corte nos autos do REsp nº 196.037/PE de relatoria do Min. Francisco Peçanha Martins, caso em que se reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na hipótese do depósito judicial do tributo e seus consectários antes de procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco.

2. O acórdão embargado entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito.

3. Em recente julgado da Segunda Turma desta Corte, nos autos do REsp nº 1.340.174/PR, de minha relatoria, DJe 28.9.2015, foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, ocasião em que foi explicitado, nas razões de decidir, o precedente da Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp nº 1.131.090/RJ, DJe 19.9.2013, objeto dos presentes embargos de divergência.

4. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

5. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre custo de conformidade e custo



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

administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário.

6. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.

7. Embargos de divergência conhecidos e não providos. (EREsp 1131090/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2015, DJe 10/02/2016).

Importante esclarecer que a análise de caso pelo STJ tratou de discussão acerca de lançamento de tributo e também da **multa de mora** vinculada ao atraso do pagamento por conta do depósito do montante integral. Não se trata de multa de ofício!

Entendeu o STJ que, julgado de forma contrária às pretensões do contribuinte, o depósito se converte em renda, sendo passível de pagamento, também, a multa de mora devida pelo lapso temporal em que o imposto deveria ter sido pago e a data da efetiva conversão em renda da coisa julgada.

Por óbvio, acatando-se a multa de mora, não há que se falar em multa de ofício. Isto é, não existe objeção na decisão do STJ em relação ao posicionamento das demais transcrições apontadas por este julgado em relação



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

ao tema. Aliás, entendendo o STJ que o depósito integral supre o lançamento de ofício e se presta como uma declaração de débito do contribuinte, não se pode entender que após este ato exista alguma penalidade de multa que não seja a multa de mora. E só.

Em suma: em conformidade com a previsão legislativa de outro ente federativo que trata do mesmo assunto aqui em discussão, pelas decisões administrativas de tribunais estaduais e federal acerca do mesmo tema, e sem objeção de posicionamento judicial sobre os referidos posicionamentos, o depósito integral feito pelo sujeito passivo, anunciado de forma antecipada ao início da ação fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração (dada sua condição de contribuinte do imposto devido por substituição tributária), afasta a imposição da multa lançada de ofício pelo auto de infração, já que esta não se refere à multa de mora.

Afastado o valor da multa por este julgamento, desnecessárias demais correções acerca das reclamações da defesa vinculadas à sua tipificação e valoração, de forma que o crédito tributário fica assim constituído:

	VL ORIGINAL R\$	VL PROCEDENTE R\$	VL IMPROCEDENTE R\$
ICMS	2.164,40	2.164,40	0
MULTA	1.947,96	0	1.947,96
TOTAL	4.112,36	2.164,40	1.947,96

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, **DEVIDO** o crédito tributário específico do valor do tributo, no valor originalmente constituído de R\$ 2.164,40, sendo improcedente o valor da multa de ofício lançada no valor de R\$ 1.947,96.



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

Ressalta-se a suspensão de exigibilidade do valor tido como devido por este julgado até que se proceda com a consolidação das decisões judiciais sobre a cobrança do DIFAL no ano de 2022.

Por se tratar de decisão contrária à Fazenda Pública, com valor de crédito tributário excluído inferior a 300 UPF's, não se interpõe recurso de ofício.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte da decisão de Primeira Instância.

Porto Velho, 21 de março de 2023.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO