



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

SUJEITO PASSIVO: SYNAPCOM COMERCIO ELETRONICO LTDA

ENDEREÇO: Avenida das Nações Unidas, 12901 - Cidade Monções - São Paulo/SP - CENU - Torre Norte CEP: 04578-910

PAT Nº: 20222910400010

DATA DA AUTUAÇÃO: 10/07/2022

CAD/CNPJ: 27.932.734/0005-99

CAD/ICMS: 00000005790000

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2023/1/850/TATE/SEFIN

1. Falta de recolhimento do ICMS DIFAL /
2. Defesa tempestiva / 3. Concomitância de processos judicial e administrativo sobre o mesmo objeto. Renúncia à defesa administrativa / 4. Auto de infração julgado procedente até o aguardo da decisão definitiva do processo judicial.

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 a vendas de mercadorias destinadas a pessoas físicas, não contribuintes do ICMS, acobertadas por notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo nos meses de junho e julho de 2022.

Consta no processo documento informando 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.

Pela ocorrência, foram capituladas a infração com base nos artigos 270 I, letra "c";

273; 275 do Anexo X do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 22.721/2018 e EC 87/2015, e a penalidade de multa dada pelo artigo 77, inciso IV, alínea “a”, item 1 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\$ 4.082,26.

Multa: R\$ 3.674,04.

Total: R\$ 7.756,30.

O sujeito passivo foi cientificado e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa relata 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 (anual), de forma que somente a partir do exercício seguinte é que poderia se iniciar a cobrança do imposto tido como controverso. Contudo, somente conseguiu tutela judicial que afastou a imposição do ICMS DIFAL antes do período de 90 dias da promulgação da Lei Complementar 190/2022.

Informa, ainda, que efetuou o depósito judicial do valor total do auto de infração (ICMS + multa), reclamando que, com isso, deve ser cancelado o auto de infração (foram juntados a guia do depósito judicial e um documento intitulado “emissão de comprovante autorizáveis, dito pela defesa como sendo comprovante de depósito).

Expressa que a Lei Complementar 190/2022, ao condicionar a produção de seus efeitos com obediência à alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, indica que o ICMS DIFAL somente poderia ser cobrado a partir do ano de 2023.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Aprofundando no depósito judicial a defesa expõe:

No entanto, é certa a insubsistência da cobrança perseguida pela Autoridade Fiscal, tendo em vista que, conforme brevemente explicitado, o crédito tributário exequendo, bem como a Multa arbitrada, encontram-se integralmente depositados no bojo de ação judicial em que se discute a legitimidade da cobrança, de modo que o valor perseguido pelo Fisco não se mostra passível de ser exigido na forma pretendida, porquanto plenamente vigente causa suspensiva da exigibilidade (artigo 151, II do CTN) e ação judicial que trata da matéria, não havendo que se falar no cometimento de qualquer infração por parte da Impugnante que pudesse

justificar a manutenção do Auto de Infração ora combatido.

(...)

Diante desse cenário, exercendo seu direito potestativo de contribuinte, e visando obter a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários na forma prevista no artigo 151, II do CTN, a empresa optou por realizar o depósito integral dos valores que seriam devidos a título do tributo em discussão, tendo optado também, nesse contexto, por depositar o valor concernente ao débito de DIFAL e a Multa atinentes à NF-e objeto de cobrança no presente Auto de Infração, na Conta Judicial n.º 284804001774232-9, Agência 2848 vinculada ao citado Mandado de Segurança n.º 7005159-41.2022.8.22.0001.

Registre-se que referido depósito foi efetuado no valor integral do débito atualizado para a data de depósito, conforme comprova a guia e seu respectivo comprovante de depósito judicial que seguem anexos (doc. 05), os quais atestam que de fato a integralidade do débito foi depositada, sendo certo, portanto, que a causa suspensiva da exigibilidade restou indubitavelmente perfectibilizada.

E transcreve texto do CTN sobre o tema:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – (...);

II - o depósito do seu montante integral;

A partir disso, a defesa descreve uma série de argumentos que estão em curso em processo judicial por ele impetrado, o qual possui o mesmo objeto da lide administrativa: o afastamento da cobrança do ICMS DIFAL nas operações de vendas do sujeito passivo destinadas a não contribuintes no estado de Rondônia durante o ano de 2022.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

O tema possui entendimento conflitante 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, conforme previsão do próprio texto legal. Ou seja, tendo sido publicada a Lei Complementar em 05/01/2022, somente há a incidência da DIFAL, nos termos da Lei Complementar, a partir de 05/04/2022.

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 posteriormente 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.

Indo ao encontro da reclamação argumentativa da defesa, em análise do caso pela corte suprema do país, nota-se uma tendência de decisão favorável à tese da defesa. A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal por meio das ADIns 7.066, 7.070 e 7.078 e lá já se constata 5 votos em favor da cobrança do diferencial apenas a partir do ano de 2023.

Apesar disso, até a data desta análise de julgamento, não há uma definição do STF definitiva referente ao tema, razão pela qual inexistente, até aqui, respaldo para que o fisco deixe de lançar a diferença de alíquotas, dado que a legislação tributária estadual vigente determina sua cobrança (Lei 688/1996):

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

Ainda nesse contexto, embora a defesa do auto tenha sido apresentada sob o efeito do julgamento de 1ª instância do processo judicial que tramita no Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia - que negou o entendimento de obediência ao princípio da anterioridade anual - o sujeito passivo reverteu a decisão em recurso que lhe foi favorável, conforme a seguir (Processo 7005159-41.2022.8.22.0001 – voto do Desembargador Relator):

No que concerne à redação do art. 3º da LC 190/2020, que faz remissão apenas à alínea c do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), nota-se que a menção à anterioridade nonagesimal ocorreu porque o Congresso Nacional pretendia promulgar a citada legislação ao final de 2022, tanto q foi remetida à sanção em 20/12/2021, mas só veio a ser promulgada, de fato, no início de janeiro do ano seguinte.

Assinala-se, portanto, que a intenção do legislador sempre foi de conferir aplicação ao princípio da anterioridade ao contribuinte, de modo que, com o atraso da promulgação, deve ser considerada também a aplicação da anterioridade anual.

Como asseverou o Ministro Fachin em seu voto, *“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”*.

Ainda, *“a Emenda Constitucional n.42/2003, ao introduzir a alínea “c” ao art.150, III, assim o fez de modo complementar ao já prescrito na alínea “b”, que já previa a anterioridade anual, justamente, com o propósito de tutela de um âmbito de segurança jurídica ao contribuinte que se via surpreendido por alterações na legislação tributária à cada ‘virada’ de exercício”*.

Dessa forma, é o caso de reforma da sentença para reconhecer a incidência do princípio da anterioridade anual, e é viável a cobrança da exação apenas no ano de 2023.

Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso de apelação interposto por **Synapcom Comercio Eletrônico Ltda.** para declarar a inexigibilidade da cobrança do ICMS-DIFAL no ano-calendário de 2022 e determinar ao ente tributante a observância das regras da anterioridade anual e nonagesimal para a cobrança do ICMS-DIFAL, abstendo-se da prática de atos restritivos ou sancionadores e, **nego provimento** ao recurso de apelação interposto pelo **Estado de Rondônia**.

Com Ementa e Acórdão:

EMENTA

Apelação cível. Cobrança de diferencial de alíquota (ICMS-DIFAL). Lei Complementar n. 190/2022. Instituição de tributo. Aplicação do princípio da anterioridade anual e nonagesimal. Inexigibilidade da cobrança.

1. O princípio da anterioridade tributária, previsto no art. 150, II, b e c, da Constituição Federal prevê a impossibilidade da cobrança de tributos instituídos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e, ainda, constitui limitação tributária que consubstancia garantia individual da segurança do contribuinte.

2. Ante a instituição do ICMS-DIFAL por meio da LC 190/2022, em observância ao Tema n. 1093 da Repercussão-Geral, constata-se a instituição de novo tributo que demanda a observância da anterioridade anual e nonagesimal.

3. Embora seja aplicável a Lei Estadual n. 3.699-05, que regulamenta a incidência do ICMS-DIFAL no âmbito do Estado de Rondônia, por analogia ao já decidido no Tema 1.094 da Repercussão-Geral, a legislação estadual fica subordinada à produção de efeitos da Lei Complementar nacional para dar ensejo à cobrança do diferencial de alíquota.

4. Recurso provido para determinar a incidência da anterioridade de exercício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Magistrados da **2ª Câmara Especial** do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, em, REJEITADA A PRELIMINAR. NO MÉRITO, RECURSO PROVIDO DE SYNAPCOM COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA E RECURSO NÃO PROVIDO DO ESTADO DE RONDÔNIA, À UNANIMIDADE, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR.

Porto Velho, 14 de Março de 2023.

3.3 - Dos efeitos da ação judicial sobre o processo administrativo

Em que pese haver uma enorme probabilidade de que a justiça decida de forma definitiva que o ICMS DIFAL somente possa ser cobrado a partir de 01 de janeiro de 2023 - tanto pelo STF quanto, obviamente, na ação específica do sujeito passivo no TJ/RO - por estarem em curso os processos judiciais, pertinente se faz a leitura dos seguintes textos:

Lei 688/1996, artigo 94 (Lei estadual do ICMS):

§ 3º Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do imposto, não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre o qual versar a ordem de suspensão.

§ 4º. Caso a medida judicial, a que alude o § 3º, refira-se a matéria objeto de Processo Administrativo Tributário - PAT, em andamento, o curso deste não será susado, exceto quanto aos atos relativos à execução de decisão final nele proferido.

Lei 6830/1980 (Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências – LEF Lei das Execuções Fiscais)

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é

admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 7, DE 22 DE AGOSTO DE 2014

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de

novembro de 2012.

e-processo nº 10166.721006/2013-16

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, tem-se como inconteste que a proposição de ação judicial impetrada pelo sujeito passivo sobre o mesmo objeto do que se discute neste auto de infração resulta na renúncia ao exercício de defesa na esfera administrativa. Inclusive, a decisão proferida pela justiça estadual em favor do contribuinte, ainda não transitada em julgado até esta data, não impede o seguimento do processo administrativo, impondo, no entanto, a sustação de qualquer tipo de execução do crédito tributário lançado de ofício (previsão do parágrafo 4º do artigo 94 da Lei 688/1996).

Assim sendo, em relação ao assunto, tenho como válidas a lavratura do auto de infração e a cobrança do ICMS DIFAL, pois, apesar de terem sido feitas no mesmo ano de publicação da Lei Complementar 190/2022, se deram após os 90 dias de sua publicação e não possuem erros de valores do tributo e multa lançados.

3.4 – Do depósito judicial. Efeitos

O depósito integral do valor do imposto e da multa, conforme argumentos e documentos apresentados pela defesa, obriga que se analise o fato, também, com maior profundidade.

Sendo feito o depósito judicial do valor total do auto de infração, não seria lógico que na esfera administrativa esse lançamento não fosse concretizado, afinal, caso o estado seja vencedor da lide judicial, há que existir lançamento válido para que o recebimento do crédito tributário do auto de infração ocorra efetivamente (o depósito integral não é pagamento e, portanto, não extingue o crédito tributário). Por outro lado, em caso de decisão definitiva a favor do sujeito passivo, basta a exclusão do valor pendente de cobrança por parte do fisco.

3.5 – Aprofundando o tema

Por inexistir abordagem direta da legislação estadual de Rondônia, é interessante a abordagem do assunto por ente diverso e pela jurisprudência.

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 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.

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.

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 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 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 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 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.

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 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 como devida a multa de mora, não há que se falar em multa de ofício. Aliás, determinando 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, o depósito integral feito pelo sujeito passivo de forma antecipada ao início da ação fiscal, afastaria a imposição da multa lançada de ofício pelo auto de infração.

3.6 – Especificidade do caso concreto

Existem dois fatos relevantes na análise dos argumentos da defesa acerca do reclamado depósito integral.

3.6.2 – Guia do depósito judicial gerada após a ciência do auto de infração

Partindo-se do pressuposto básico de que o depósito integral visa a não imposição da penalidade de multa, pouco há que se reclamar quando o depósito tenha sido feito em data posterior à ciência do auto de infração (o documento bancário dito pela defesa como comprovante do depósito é de 19/08/2022, enquanto que a ciência do auto de infração foi na data de 04/05/2022), aliás, certamente por isso a guia de recolhimento do depósito contempla os valores do ICMS e da multa lançados pela ação fiscal.

Houvesse sido feito o recolhimento do depósito em data anterior à ciência do auto de infração, estaria afastada a penalidade de multa, conforme as transcrições anteriormente expostas por este julgado. Assim, vale a compreensão estrutural do efeito do depósito integral narrada anteriormente: sendo a decisão judicial favorável ao sujeito passivo, reverte-se a seu

favor o valor integralmente depositado; caso a decisão judicial seja favorável à pretensão do fisco, o valor depositado, que compreende o ICMS e a multa, reverte-se para o estado.

3.6.3 – Da não efetivação do valor do depósito

A defesa apresentou como anexo (Doc 05) a guia e o comprovante bancário do que seria a efetivação do depósito judicial. Porém, em consulta ao site do TJ/RO (<https://www.tjro.jus.br/boleto/pages/buscaBoletoArrecadado.xhtml>), ao indicar o número do boleto, sem o traço e sem o dígito (14000000138518670), não se tem a confirmação do pagamento da referida guia, tal como alegado pela defesa. Referente ao assunto, a PGE informou, igualmente, que não houve pagamento de depósito judicial feito pelo sujeito passivo no processo 7005159-41.2022.8.22.0001 (documento constante no processo como anexo).

Portanto, a não ser esclarecido o caso, irrelevante qualquer discussão acerca da existência do alegado depósito judicial.

4 – CONCLUSÃO

Em que pese toda a explanação de estudo sobre o caso em tela, **dada a concomitância dos processos administrativo e judicial que versam exatamente sobre o mesmo fato**, o que determina a renúncia do direito à defesa, entendo que a análise deste julgamento deva se ater apenas na formalidade de constituição do crédito tributário e na verificação dos valores lançados pelo auto de infração, sendo inócuas as interpretações de mérito a respeito das argumentações da defesa, já que a decisão do caso se dará pela supremacia da manifestação judicial quando prolatada de forma definitiva.

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE** o auto de infração, **DEVIDO** o crédito tributário específico do valor do tributo, no valor originalmente constituído de R\$ 7.756,30.

Ressalta-se a suspensão de exigibilidade do valor tido como devido por este julgado até que se proceda à consolidação das decisões judiciais sobre a cobrança do DIFAL no ano de 2022, em especial a impetrada pelo sujeito passivo (TJ/RO - Processo 7005159-41.2022.8.22.0001).

Entende esse julgador singular que o auto de infração deveria tramitar, desde já, para a Procuradoria Geral do Estado. Afinal, não deve existir a hipótese em que o processo judicial seja julgado na esfera judicial e ainda se tenha o trâmite administrativo acerca de assunto já decidido de forma definitiva e imutável pelo poder judiciário.

No entanto, por prudência, tendo em vista se tratar de tema novo neste tribunal, e

por previsão expressa do § 4º do artigo 94 da Lei 688/1996, remeto o processo para os trâmites normais de encaminhamento para a segunda instância (caso seja interposto recurso voluntário), para que se possa definir uniformemente a conduta de julgamento para tais casos.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo da decisão de Primeira Instância, garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.

Porto Velho, 07 de agosto de 2023.

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



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT, Data: **07/08/2023**, às **13:32**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.