



PROCESSO N° : 20252906300168 (E-PAT N° 92651)

RECURSO : VOLUNTÁRIO N° 124/2025

RECORRENTE : AFC COMERCIO VAREJISTA DE COMPONENTES ELETRONICOS LTDA

RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RELATORA : LUÍSA R. C. BENTES

RELATÓRIO : 191/25 – 2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

2. Voto.

2.1. Da Autuação e dos Fatos.

A presente autuação decorre da constatação de que o sujeito passivo promoveu a circulação de mercadorias com destino a consumidores finais não contribuintes do ICMS, residentes em Rondônia, sem o devido recolhimento do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas (DIFAL), conforme determina a Emenda Constitucional nº 87/2015.

A infração foi constatada durante fiscalização realizada no Posto Fiscal de Vilhena, momento em que não foi apresentado comprovante de recolhimento do imposto devido a este Estado. A consulta ao sistema SITAFE também não localizou qualquer pagamento correspondente. Diante disso, lavrou-se o auto de infração exigindo o imposto e a penalidade prevista no art. 77, VII, alínea “b”, item 2, da Lei nº 688/1996.

Em sua defesa, a impugnante apresentou, em síntese, quatro teses principais: (i) nulidade da autuação por suposto cerceamento de defesa, decorrente da alegada ausência de acesso prévio aos documentos fiscais; (ii) inexistência de provas materiais suficientes para comprovar o fato gerador; (iii) impossibilidade de cobrança do DIFAL antes da implementação do Portal Nacional de Obrigações Tributárias, previsto no art. 24-A da LC nº 190/2022; e (iv) caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada.

A instância singular, após ampla análise, concluiu pela procedência da ação fiscal, entendendo comprovada a infração, a regularidade formal e material do lançamento e a improcedência de todas as teses de defesa.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário em apreço, reiterando os argumentos anteriormente suscitados, solicitando a declaração de nulidade do lançamento.



2.2. Da Legislação Aplicável.

A venda interestadual de mercadorias destinada a consumidor final, localizado no Estado de Rondônia, sem providenciar o recolhimento do “ICMS – Diferencial de Alíquotas” (DIFAL), constitui afronta ao seguintes dispositivos do RICMS/RO:

RICMS/RO – Dec. 22.721/2018

Anexo X - REGIMES ESPECIAIS, OPERAÇÕES E SISTEMAS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

Art. 269. Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Capítulo. (Convênio ICMS 236/21, cláusula primeira)

Nota: Nova Redação dada pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

§ 1º O remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual - DIFAL, nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outra unidade federada.

Nota: Acrescentado pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

§ 2º O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança da DIFAL e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador, em operação ou prestação interestadual, não for contribuinte do imposto.

Nota: Acrescentado pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

§ 3º Na hipótese de prestação de serviço de transporte interestadual de passageiros cujo tomador não seja contribuinte do imposto:

Nota: Acrescentado pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

I - o passageiro será considerado o consumidor final de serviço, e o fato gerador considerar-se-á ocorrido na unidade federada onde tenha início a prestação ou onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária, conforme o caso, não se aplicando o disposto no § 2º deste artigo;

II - o destinatário da prestação de serviço considerar-se-á localizado na unidade federada da ocorrência do fato gerador, ficando a prestação sujeita à tributação pela sua alíquota interna.

Art. 270. Nas operações e prestações de que trata esta Seção, o contribuinte que as realizar deve: (Convênio ICMS 236/21, cláusula segunda)

Nota: Nova Redação dada pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

I - se remetente da mercadoria ou do bem:

Nota: Nova Redação dada pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

a) utilizar a alíquota interna prevista no Estado de Rondônia, para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, 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 art. 270 deve ser efetuado por meio da GNRE ou DARE, por ocasião da saída da mercadoria ou do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação. (Convênio ICMS 236/21, cláusula quinta) (...)

Art. 275. O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do art. 270, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação rondoniense. (Convênio ICMS 236/21, cláusula sétima)



Vale lembrar que, nos termos da EC nº 87/2015, nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, é devido ao Estado de destino o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL é atribuída ao remetente da mercadoria, quando destinatário não for contribuinte do imposto.

Destarte, a falta de comprovação do recolhimento do imposto no momento da fiscalização, bem como a ausência de registro nos sistemas de controle estadual, caracteriza o inadimplemento da obrigação principal e autoriza a lavratura do auto de infração.

2.3. Da Análise das Questões Recursais

Passo à análise das questões levantadas, reafirmando, desde já, que o procedimento fiscal e o julgamento de primeira instância observaram integralmente os princípios da legalidade, ampla defesa, contraditório e motivação, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, bem como nas disposições da Lei nº 688/1996, em especial o art. 100.

2.3.1. Da alegação de cerceamento de defesa

A preliminar de nulidade por suposto cerceamento de defesa não encontra amparo legal. O direito ao contraditório e à ampla defesa pressupõe o conhecimento formal do lançamento e a concessão de prazo hábil para impugnação, o que efetivamente ocorreu.

O art. 145 do CTN estabelece que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser modificado mediante impugnação ou revisão de ofício. O contribuinte foi devidamente notificado, teve ciência inequívoca da autuação e apresentou defesa tempestiva e técnica, circunstância que demonstra a plena fruição de seu direito de defesa.

Ademais, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, o cerceamento de defesa somente se caracteriza quando há prejuízo concreto para o exercício da defesa, o que não se observa neste caso. Todos os documentos essenciais (dados das notas fiscais eletrônicas, demonstrativos e memórias de cálculo) estavam anexados aos autos e foram devidamente analisados na decisão de primeira instância.

Portanto, não se verifica qualquer irregularidade processual apta a comprometer a validade do lançamento.

2.3.2. Da aplicação do princípio “in dubio contra fiscum”



O defensor invoca o art. 112 do CTN, segundo o qual, em caso de dúvida na aplicação da norma punitiva, a interpretação deve ser favorável ao contribuinte. No entanto, a aplicação desse princípio pressupõe a existência de dúvida jurídica objetiva e razoável acerca da ocorrência do fato gerador, da natureza da infração ou da extensão da penalidade — o que manifestamente não ocorre neste processo.

No caso concreto, a materialidade da infração está amplamente demonstrada nos autos por meio das notas fiscais eletrônicas de venda interestadual destinadas a consumidores finais localizados em Rondônia, sem o devido recolhimento do imposto correspondente. Trata-se de fato certo, comprovado e tipificado na legislação tributária.

Como bem pontuou o julgador singular, “não há espaço para dúvida interpretativa quando o texto normativo é claro quanto à obrigação de recolhimento e a documentação comprova a omissão”. Assim, o princípio *in dubio contra fiscum* não tem aplicabilidade, porquanto o caso envolve certeza quanto à ocorrência do fato gerador e à subsunção normativa.

2.3.3. Da alegada impossibilidade de cobrança do DIFAL antes da criação do Portal Nacional.

A defesa sustenta que o DIFAL somente poderia ser exigido após a criação e funcionamento do portal unificado previsto no art. 24-A da LC nº 190/2022. Entretanto, tal interpretação não se sustenta diante do texto constitucional e da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 instituiu o regime de partilha do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, determinando expressamente a aplicação do diferencial de alíquotas. A posterior LC nº 190/2022 apenas disciplinou a forma de recolhimento e operacionalização, sem mencionar a existência de portal como condição suspensiva da exigibilidade do tributo.

O art. 24-A dessa lei tem caráter meramente instrumental e procedural, ao prever a criação de portal eletrônico para simplificação das obrigações acessórias, sem afastar a incidência do tributo ou condicionar sua cobrança.

Esse entendimento foi firmado pela jurisprudência pátria, ao decidirem os tribunais que a ausência do Portal Nacional não impede o recolhimento do diferencial de alíquotas, o qual decorre diretamente da Emenda Constitucional nº 87/2015, visto que o portal tem natureza meramente operacional e não condiciona a cobrança do tributo. Assim, o



contribuinte tem o dever de recolher o imposto e pode efetuar o pagamento via Guia Nacional de Recolhimento (GNRE).

O próprio Tribunal de Justiça de Rondônia reafirmou tal entendimento ao consignar que a inexistência do portal não obsta a cobrança do tributo, nos seguintes termos:

EMENTA APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALIQUOTA (ICMS-DIFAL). LEI COMPLEMENTAR N. 190 /2022. PORTAL NACIONAL DIFAL-ICMS. INEXISTENCIA DE ATO ILEGAL. VALIDADE DAS NORMAS ESTADUAIS. INEXISTÊNCIA DE ATO ILEGAL. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL, ENTENDIMENTO STF. ADI'S N. 7.066/DF, 7.078/DF E 7.070/CE. PRECEDENTE VINCULANTE, RECURSO NÃO PROVIDO. 1. É assunto pacificado entre os Tribunais Pátrios o entendimento qual não há relação de subordinação entre a criação do Portal e a validade das leis estaduais que versem sobre o ICMS-DIFAL, de forma que a ausência de pleno funcionamento do Portal não pode obstar a cobrança do tributo pelo Fisco. 2. Segundo o entendimento fixado no Tema 1.094 do STF, as normas tributárias estaduais e do Distrito Federal já editadas e que versassem sobre a cobrança do ICMS-DIFAL seriam validas, apenas não produzindo efeitos enquanto não editada competente Lei Complementar sobre o tema. Portanto, a Lei Estadual 3.699/2015 é perfeitamente válida, passando a produzir efeitos apenas após a publicação da Lei Complementar 190/2022. 3. Conforme tema pacificado no julgamento das ADIS de n.º 7.066, 7.078 e 7.070, em 29/11/2023 pelo STF, o recolhimento do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS, sobre operações destinadas ao consumidor final, deve valer sobre transações ocorridas 90 dias após a data da publicação da Lei Complementar (LC 190 /2022), conforme previsto no artigo 3º da LC 190 /2022. 4. Recurso não provido. APELAÇÃO CIVEL, Processo n° 7008212-93.2023.822.0001, Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, 2ª Câmara Especial, Relator (a) do Acórdão: Des. Hiram Souza Marques, Data de julgamento: 12/08/2024 (grifo nosso).

Em suma, a exigência do DIFAL possui amparo constitucional, legal e regulamentar, e sua cobrança não depende da efetiva implementação do portal eletrônico referido pela LC nº 190/2022.

2.3.4. Da alegação de multa confiscatória

Quanto à penalidade aplicada, verifica-se que a multa foi fixada nos termos do art. 77, VII, “b”, item 2, da Lei nº 688/1996, em percentual de 90% do valor do imposto, o que encontra amparo legal expresso.

No âmbito administrativo, o TATE está vinculado ao princípio da legalidade estrita (art. 37, caput, CF), não lhe sendo permitido reduzir ou afastar penalidades previstas em lei sob alegação de inconstitucionalidade.

Nos termos do art. 90 da Lei nº 688/96 e do art. 16 da Lei nº 4.929/2020, não compete ao TATE a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo de



Rondônia, bem como a declaração de constitucionalidade, salvo no caso da constitucionalidade ter sido proclamada em ação direta de constitucionalidade ou tratar-se de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspendido a execução do ato normativo, o que não ocorreu no presente caso.

De toda forma, mesmo sob o prisma constitucional, não há violação ao princípio da vedação ao confisco. O STF assentou que apenas multas de natureza flagrantemente desproporcional, que ultrapassam o valor do tributo, configuram confisco.

A multa de 90% aplicada no caso não excede o valor do imposto, situando-se dentro do limite de razoabilidade e proporcionalidade. Trata-se, portanto, de sanção necessária à repressão de condutas omissivas e à tutela da arrecadação tributária.

2.3.5. Da regularidade formal e material do lançamento.

O Auto de Infração observa todos os requisitos do art. 142 do CTN: identifica o sujeito passivo, descreve o fato gerador, indica os dispositivos infringidos, apresenta base de cálculo e memória de cálculo, e explicita a penalidade aplicável.

Em consulta nos sistemas da SEFIN das notas fiscais que constam na base de cálculo, esta Julgadora Relatora observou que as datas de passagem no Posto Fiscal caracterizam o flagrante infracional, nos termos da Súmula 07/2023/TATE/SEFIN-RO.

O levantamento fiscal demonstrou, com clareza, a existência de prova documental idônea do fato gerador (notas fiscais eletrônicas destinadas a consumidores finais deste estado sem o recolhimento do imposto devido) e a perfeita subsunção da conduta ao tipo infracional.

O recorrente, por sua vez, não trouxe prova em sentido contrário, limitando-se a reproduzir argumentos genéricos, sem qualquer demonstração fática que infirmasse as conclusões da fiscalização.

O crédito tributário, portanto, é líquido, certo e exigível, cumprindo os pressupostos legais de validade e eficácia.

2.3.6. Dos pedidos finais do recurso.

Em suas razões recursais, a contribuinte formula dois pedidos finais que merecem análise específica: (i) o reconhecimento da impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas até que seja disponibilizada ferramenta de apuração centralizada no Portal Nacional



do DIFAL, prevista no art. 24-A da LC nº 87/1996, com redação dada pela LC nº 190/2022; e (ii) a declaração de nulidade da multa aplicada, sob alegação de caráter confiscatório e desproporcional, requerendo, subsidiariamente, sua redução ao patamar máximo de 10%.

Ambos os pleitos, todavia, não merecem acolhida.

O pleito de suspensão da cobrança do DIFAL até a implementação da ferramenta nacional de apuração não encontra amparo na legislação tributária vigente nem na jurisprudência consolidada.

A Lei Complementar nº 190/2022, ao introduzir o art. 24-A na Lei Kandir (LC 87/1996), não condicionou a validade da cobrança do imposto à criação do portal eletrônico. Como consignado *alhures*, trata-se de instrumento meramente operacional, destinado a facilitar o cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes, sem criar requisito suspensivo da obrigação tributária principal.

Os tribunais já firmaram expresso entendimento de que a ausência do portal eletrônico não constitui óbice à cobrança do DIFAL, porquanto o dever de recolhimento decorre diretamente da Emenda Constitucional nº 87/2015. O portal previsto no art. 24-A da LC 190/22 possui natureza instrumental, e não condicionante da exigibilidade do diferencial de alíquotas, cuja cobrança decorre de norma constitucional de atual eficácia plena.

Dessa forma, a interpretação pretendida pela recorrente violaria o princípio da legalidade estrita tributária (art. 150, I, da CF), pois criaria limitação ao crédito tributário não prevista em lei. A Administração Tributária estadual não possui discricionariedade para suspender a cobrança de imposto cuja incidência é plenamente regulamentada e vigente.

Ademais, o Estado de Rondônia disponibiliza, por meios próprios, a possibilidade de recolhimento do DIFAL via Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), conforme previsto no Convênio ICMS nº 236/2021, que uniformiza nacionalmente os procedimentos de recolhimento interestadual. Assim, não há qualquer prejuízo operacional ou restrição que justifique a não cobrança do imposto.

Rejeita-se, portanto, o pedido de cancelamento do Auto de Infração com fundamento na ausência de portal de apuração, por absoluta ausência de previsão legal e jurisprudencial.

Quanto ao segundo pedido, de nulidade ou redução da multa, igualmente não assiste razão à recorrente.



A penalidade aplicada decorre de expressa previsão do art. 77, inciso VII, alínea “b”, item 2, da Lei nº 688/1996, que estabelece multa de 90% sobre o valor do imposto devido nas hipóteses de falta de recolhimento do ICMS.

O TATE não possui competência para afastar a aplicação de penalidades legalmente instituídas, conforme dispõem o art. 90 da Lei nº 688/1996 e o art. 16 da Lei nº 4.929/2020, que expressamente vedam a apreciação de alegações de inconstitucionalidade no âmbito administrativo.

Mesmo sob o ponto de vista material, a sanção aplicada não se revela desproporcional. O Supremo Tribunal fixou a tese de que apenas multas superiores a 100% do valor do tributo devido podem ser consideradas confiscatórias. Na hipótese em exame, a penalidade foi aplicada no percentual de 90%, portanto dentro dos limites de razoabilidade fixados pelo STF e em consonância com a política sancionatória adotada pela legislação tributária estadual.

Por fim, a pretensão de redução da multa para 10% carece de qualquer respaldo normativo, constituindo pedido incompatível com o princípio da vinculação do julgador administrativo à lei (art. 37, caput, da CF/88). O juízo administrativo está adstrito à estrita legalidade, não podendo substituir a vontade do legislador, nem graduar penalidade sem fundamento legal expresso.

Dessa forma, indeferem-se ambos os pedidos formulados pela recorrente, mantendo-se hígida a autuação e a penalidade imposta, por estarem plenamente respaldadas na legislação estadual e na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

2.4. Conclusão

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração e declarando como devido o crédito tributário no montante de R\$ 26.705,04.

É como voto.

Porto Velho, 13 de outubro de 2025.

Luísa R. C. Bentes

AFTE/Julgadora

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

PROCESSO : 20252906300168 - E-PAT: 092.651
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº. 124/2025
RECORRENTE : AFC COM. VAR. DE COMPONENTES ELET. LTDA
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : LUISA ROCHA CARVALHO BENTES

ACÓRDÃO Nº 0164/2025/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : **ICMS/MULTA – DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DIFAL – VENDA INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL – OCORRÊNCIA.** Restou provado nos autos que o sujeito passivo realizou operações de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais situados no Estado de Rondônia, sem recolher o diferencial de alíquotas devido. Não há relação de subordinação entre a criação do Portal do DIFAL e a validade das leis estaduais que versem sobre o ICMS-DIFAL. A inexistência do Portal ou a não implementação plena não pode obstar a cobrança do tributo pelo Fisco. Infração não ilidida. Mantida a decisão singular de procedência do auto de infração. Recurso Voluntário desprovido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade, em conhecer o recurso interposto para negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou **PROCEDENTE** o auto de infração, conforme o Voto da Julgadora Relatora Luísa Rocha Carvalho Bentes, acompanhada pelos julgadores Roberto Valladão Almeida de Carvalho, Dyego Alves de Melo e Leonardo Martins Gorayeb.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL

DATA DO LANÇAMENTO 19/03/2025: R\$ 26.706,04

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

TATE, Sala de Sessões, 13 de outubro de 2025.

Fabiano Emanuel F. Caetano
Presidente

Luisa R. C. Bentes
Julgadora/Relator