

SUJEITO PASSIVO: TR TECNOLOGIA E COMERCIO LTDA

ENDEREÇO: ROD ES 010 2594 KM 2,60 QUADRACHA 343 SA, JD LIMOEIRO, SERRA (ES), CEP 29.164-140.

PAT Nº: 20252906300843

DATA DA AUTUAÇÃO: 12/12/2025

CAD/CNPJ: 28.880.531/0002-16

DECISÃO Nº 20252906300843/2026/PROCEDENTE/1ª/TATE/SEFIN

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

1 - RELATÓRIO

O sujeito passivo promoveu a saída de mercadoria através da DANFE de nº 214 e 217, destinadas a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, sujeito ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL) devido ao Estado consumidor. A EC 87/15 dispõe que caberá ao Estado de destino o imposto correspondente a diferença entre a alíquota do Estado destinatário e a alíquota interestadual quando destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Demonstrativo da base de cálculo: R\$ 1.340.550,00 (valor da operação) x 7,5% (diferença da alíquota) = R\$ 100.541,25; multa: R\$ 100.541,25 x 90% = R\$ 90.487,12; total = R\$ 191.028,37.

Infração: Art. 273 c/c Art.270, Inciso I, "a" e "c" e Art. 275, do Anexo X do RICMS/RO c/c EC 87/15. A penalidade foi capitulada no art. 77, IV, a, 1 da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi notificado por AR, em 30.01.2026, tendo apresentado defesa tempestiva.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A impugnante alega que a autuação contém vício de motivação, pois partiu de metodologia de fiscalização meramente superficial e automatizada, em

flagrante desrespeito ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

O fisco limitou-se a constatar uma operação interestadual destinada a um consumidor final não contribuinte e, de forma mecânica, aplicou a regra geral do DIFAL, ignorando elementos cruciais que estavam à sua disposição e que alteram completamente a natureza jurídica da obrigação.

Alega que a autoridade fiscal cometeu um erro primário de fato, ao ignorar a prova documental que, por sua natureza pública e vinculante, definia a essência da operação, a Nota de Empenho nº 7358/2025. Este documento oficial classifica o objeto da aquisição para o ativo imobilizado.

Como consequência do erro de fato, incorreu em um erro de direito de igual gravidade, ao qualificar o bem como “de consumo”.

Ademais, o erro de direito se aprofunda quando se constata que a própria decisão de autuar o Município — e não os órgãos estaduais — partiu de uma premissa jurídica igualmente falsa, a existência de uma isenção válida.

Há nulidade por vício material, pois indica, de forma genérica, “diferença de alíquota de 7,5%” sem demonstrar: a) qual a alíquota interna aplicável em Rondônia aos itens efetivamente vendidos (materiais de informática); b) qual a alíquota interestadual efetivamente utilizada na operação (4%, 7% ou 12%, no caso a aplicação da alíquota do Estado ES); c) a memória de cálculo detalhada (fundamentos normativos e aritmética) que justifique o percentual de 7,5%.

O campo “Descrição da Infração” apresenta-se como um cálculo aritmético órfão de qualquer premissa: “Base de cálculo = R\$ 1.340.550,00 (valor da operação) x 7,5% (diferença da alíquota) = R\$ 100.541,25”

Tal omissão não é mera irregularidade formal; trata-se de um vício material que contamina o lançamento. A ausência de certeza e liquidez obstrui o direito da impugnante de verificar a correção do critério jurídico adotado, configurando flagrante cerceamento de defesa. Cita decisões do CARF e do TJ Rondônia sobre a matéria.

No mérito, alega que inexistente lei em sentido estrito para a cobrança do DIFAL no Estado de Rondônia, a premissa maior para instituir a cobrança de ICMS-DIFAL, mas o fisco sequer se baseou nela.

O ato de lançamento foi integralmente fundamentado no Decreto nº 22.721/18, ato infralegal manifestamente incapaz de instituir cobrança tributária pós-2022.

Ainda que se admitisse, *ad argumentandum tantum*, a aplicação da Lei nº 3.699/15, o lançamento permaneceria nulo. Uma leitura da referida lei demonstra que o legislador rondoniense manteve absoluto silêncio sobre qualquer benefício fiscal destinado aos órgãos da própria administração pública estadual.

A norma não contém o dispositivo que ampararia o privilégio alegado pelo Estado, tornando a premissa da fiscalização uma pura ficção jurídica.

A prova definitiva desse vácuo é a edição das Resoluções Conjuntas nº 01/2025 e 02/2025. Tais atos funcionam como uma confissão, se a lei já previsse a isenção, seriam inúteis; como não prevê, são nulas para instituí-la.

A autuação, portanto, sucumbe à Teoria dos Motivos Determinantes, pois a premissa de que operações destinadas a órgãos estaduais seriam isentas — motivo que justificou a cobrança discriminatória contra a autuada — não encontra amparo em nenhum instrumento normativo válido.

Não está no Decreto nº 22.721/18 (inapto), não está na Lei nº 3.699/15 (silente) e não pode ser criado por Resoluções (nulas). Sendo o motivo determinante juridicamente inexistente, o ato administrativo que dele deriva é nulo.

A autuação viola o Princípio da Isonomia Tributária. A Constituição Federal, no art. 150, II, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

O tratamento desigual que vicia a autuação tem origem em um benefício fiscal concedido exclusivamente aos órgãos da Administração Pública Estadual.

A existência e o alcance restritivo e discriminatório deste benefício são confessados e detalhados pelas Resoluções Conjuntas SEFIN/CGE/SUPEL nº 01/2025 e nº 02/2025. Tais atos normativos restringem a aplicabilidade aos órgãos estaduais.

Ocorre que, ao fazê-lo, o Estado de Rondônia criou uma distinção injustificada e anti-isonômica, que atenta contra a própria essência do pacto federativo. Tanto o Estado de Rondônia quanto o Município de Porto Velho são entes da mesma Federação, autônomos e com finalidades públicas análogas. Não há critério razoável que justifique onerar o erário municipal com uma carga tributária da qual o próprio erário estadual se isenta.

É fundamental ressaltar que o pleito da Autuada não busca que o Poder Judiciário atue como legislador positivo para “criar” um benefício fiscal, o que é vedado, conforme entendimento do STF (ARE 1415813/RS). O que se requer é o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma cobrança que se origina de um tratamento desigual e discriminatório.

Subsidiariamente, e ainda que se ignore — apenas por hipótese argumentativa — os vícios insanáveis de legalidade e a ausência de Lei Complementar, e opte pela preservação da norma, a única solução constitucionalmente admissível é a extensão da isenção ao ente municipal para sanar a flagrante quebra de isonomia.

O art. 150, I, da Constituição Federal, e o art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelecem uma reserva absoluta de lei para a concessão de isenções. Isso significa que tal benefício só pode ser criado por lei em sentido formal, jamais por atos normativos hierarquicamente inferiores, como resoluções.

Primeiramente, exige-se uma autorização de âmbito nacional, materializada em um CONVÊNIO celebrado no âmbito do CONFAZ, conforme o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, e a Lei Complementar nº 24/75. Apenas com essa autorização em mãos, o Estado pode então proceder à segunda e indispensável etapa, a internalização do benefício em seu ordenamento jurídico, o que deve ocorrer, de forma cogente, por meio de LEI ESTADUAL específica.

As Resoluções Conjuntas nº 01/2025 e 02/2025 — que são os exatos instrumentos normativos que pretensamente instituíram a isenção do ICMS no Estado de Rondônia, gerando a cobrança do DIFAL para os entes não contemplados — são meros atos administrativos secundários, inidôneos para criar, extinguir ou modificar obrigações tributárias. Sua função, por natureza, é apenas regulamentar os detalhes para a fiel execução de uma lei preexistente, jamais inovar na ordem jurídica.

Existe violação direta à **Imunidade Tributária Recíproca**, cláusula pétrea que veda aos entes federados a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, "a", da CF).

A questão aqui é simples, o ICMS é um imposto sobre o consumo, e o consumidor final nesta operação é um ente imune, o Município de Porto Velho. Ao exigir o DIFAL, o Estado de Rondônia está, na prática, tributando o consumo do Município, onerando seu patrimônio e ferindo a *ratio* da imunidade, que é proteger a autonomia financeira e o equilíbrio do pacto federativo.

A multa aplicada no patamar de 90% (noventa por cento) sobre o valor do imposto deve ser drasticamente reduzida, por seu evidente caráter confiscatório (art. 150, IV, da CF) e por manifesta afronta a precedente de observância obrigatória.

O Supremo Tribunal Federal, já pacificou o entendimento de que a vedação ao confisco se estende às multas tributárias. Embora a Suprema Corte tenha fixado que multas punitivas de até 100% do valor do tributo, em regra, não seriam confiscatórias, essa baliza representa um teto, e não um patamar aplicável a toda e qualquer situação, devendo a penalidade ser sempre analisada à luz das circunstâncias do caso concreto.

Requer-se que a multa de ofício aplicada seja reduzida a um patamar justo e razoável, que não ultrapasse 20% (vinte por cento) do valor do tributo apurado, em linha com o que o Poder Judiciário tem considerado proporcional em casos de menor gravidade e ausência de má-fé. Ou subsidiariamente, em estrita observância ao precedente vinculante do Egrégio Tribunal de Justiça de Rondônia (IAC nº 0802643-79.2018.8.22.0000), que a multa de ofício aplicada

seja reduzida ao patamar máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo apurado, por ser a única medida que respeita a legalidade e a autoridade do referido julgado.

Conclui a defesa, reiterando os pedidos de nulidade, conforme argumentos no curso da peça recursal.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

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

Dispositivos apontados como infringidos:

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

Art. 270. Nas operações e prestações de serviço de que trata esta Seção, o contribuinte que as realizar deve: **(Convênio ICMS 93/15, cláusula segunda)**

I - se remetente do bem:

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

c) recolher, para o Estado de Rondônia, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b” deste inciso;

Art. 273. O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do artigo 270 deve ser efetuado por meio da GNRE ou DARE, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação. **(Convênio ICMS 93/15, cláusula quarta)**

Art. 275. O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do artigo 270, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação rondoniense. **(Convênio ICMS 93/15, cláusula sexta)**

PENALIDADE LEI 688/96

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

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

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

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

A autuação foi realizada na fiscalização no posto fiscal de entrada em Vilhena (RO). De acordo com a fiscalização, o contribuinte teria omitido o pagamento do ICMS-DA (EC 87/2015).

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

As operações objeto da autuação são aquisições de bens pelo Município de Porto Velho.

Inicialmente, não procede a alegação de vício de motivação decorrente de suposta fiscalização superficial ou automatizada. A autuação foi lavrada com base na análise dos documentos fiscais que acobertaram a operação e na correta aplicação da sistemática constitucional e legal do diferencial de alíquotas (DIFAL), não havendo qualquer demonstração de que a autoridade fiscal tenha desconsiderado elementos relevantes para a constituição do crédito tributário.

A defesa sustenta que a Nota de Empenho nº 7358/2025 classificaria o bem como destinado ao ativo imobilizado e que tal circunstância afastaria a incidência do DIFAL. Todavia, a premissa adotada é juridicamente equivocada. A sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015 não restringe a cobrança do diferencial de alíquotas às aquisições de bens de consumo. Nos termos do art. 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal, o DIFAL incide nas

operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, independentemente da finalidade atribuída ao bem pelo adquirente.

Assim, para fins de incidência do DIFAL, é irrelevante que a mercadoria seja destinada ao consumo, ao uso ou à integração ao ativo imobilizado do destinatário. O critério constitucional adotado é a destinação da operação a consumidor final não contribuinte do imposto, hipótese verificada no presente caso.

Também não procede a alegação de que a autuação teria sido direcionada ao Município de Porto Velho, e não aos órgãos estaduais, partindo de uma premissa jurídica falsa, a existência de uma isenção válida. O erro apontado não se verifica nos autos. A exigência fiscal foi integralmente direcionada ao remetente da mercadoria, responsável tributário pela operação objeto da autuação. Em nenhum momento a fiscalização atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao Município de Porto Velho, tampouco algum órgão estadual participa da operação.

A alegação de nulidade não merece prosperar. A apuração do imposto decorre de cálculo simples e objetivo, realizado a partir dos próprios documentos fiscais da operação. As notas fiscais emitidas pelo remetente, localizado no Estado do Espírito Santo, consignam a aplicação da alíquota interestadual de 12%, enquanto a alíquota interna modal de Rondônia corresponde a 19,5%, nos termos do art. 27 da Lei nº 688/1996. A diferença entre ambas resulta em 7,5%, percentual utilizado para apuração do DIFAL.

Assim, não procede a alegação de ausência de memória de cálculo ou de fundamentação. O valor exigido foi obtido mediante a aplicação da diferença de alíquotas sobre o valor da operação, metodologia expressamente prevista na sistemática constitucional do DIFAL.

Também não há cerceamento de defesa. A própria impugnante demonstra compreender os critérios adotados pela fiscalização ao questionar a alíquota interna, a alíquota interestadual e o percentual de 7,5%, evidenciando pleno conhecimento da forma de apuração do crédito tributário.

No mérito, a impugnante sustenta a inexistência de lei em sentido estrito que ampare a cobrança do DIFAL no Estado de Rondônia, alegando que o lançamento estaria fundamentado exclusivamente no Decreto nº 22.721/2018, ato infralegal incapaz de instituir obrigação tributária.

A alegação não procede. A cobrança do DIFAL possui fundamento legal expresso na Lei nº 688/1996, especialmente em seus arts. 2º e 17, XXI. O Decreto nº 22.721/2018, que aprovou o RICMS/RO, não instituiu o tributo nem criou hipótese de incidência, limitando-se a regulamentar disposições já previstas na legislação estadual.

Observa-se, ainda, que a defesa procura deslocar a discussão para um suposto benefício fiscal concedido à administração pública estadual sem previsão legal. Todavia, essa matéria é estranha ao objeto da autuação. O lançamento não se fundamenta em qualquer tratamento tributário favorecido conferido ao destinatário, mas na incidência do diferencial de alíquotas sobre a operação realizada, nos termos da legislação aplicável.

A alegação de violação ao princípio da isonomia não merece prosperar.

Em primeiro lugar, não compete ao julgador administrativo apreciar a constitucionalidade de norma vigente, mas apenas aplicá-la nos termos em que foi editada. Nesse sentido, o art. 16, II, da Lei nº 4.929/2020 dispõe expressamente que não compete ao TATE negar aplicação à lei ou a ato normativo emanado do Governo de Rondônia, do Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual.

Além disso, a pretensão da defesa esbarra na regra do art. 111, II, do CTN, segundo a qual a legislação que concede isenção deve ser interpretada literalmente. Assim, eventual benefício fiscal concedido exclusivamente aos órgãos da Administração Pública Estadual não pode ser estendido, por interpretação, a entes municipais ou a quaisquer outros destinatários não expressamente contemplados pela norma.

Desse modo, ainda que a defesa sustente a existência de tratamento desigual, não cabe à instância administrativa ampliar o alcance da isenção para alcançar situações não previstas pelo legislador. Eventual discussão acerca da

validade constitucional da distinção estabelecida deve ser submetida aos órgãos jurisdicionais competentes.

Sobre a alegação de necessidade de lei em sentido estrito para concessão de benefícios fiscais, aplicam-se os mesmos fundamentos previstos no art. 16 da Lei nº 4.929/2020.

Além disso, a premissa da defesa é equivocada. As Resoluções Conjuntas nº 01/2025 e nº 02/2025 não instituíram qualquer isenção tributária, limitando-se a disciplinar procedimentos para a aplicação de benefício fiscal já existente.

Ao contrário do que sustenta a defesa, a desoneração das aquisições realizadas pela Administração Pública Estadual decorre do Convênio ICMS 26/03, benefício fiscal já incorporado à legislação estadual e previsto no Anexo I do RICMS/RO. As referidas resoluções apenas regulamentam os procedimentos necessários à sua operacionalização, sem inovar na ordem jurídica ou criar qualquer hipótese de desoneração tributária.

A alegação de ofensa à imunidade tributária recíproca também não procede.

Embora o Município de Porto Velho seja ente federativo abrangido pela imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, a proteção constitucional alcança apenas impostos incidentes sobre seu patrimônio, renda ou serviços, não se estendendo automaticamente às operações realizadas por terceiros.

No caso em exame, a exigência tributária foi integralmente direcionada ao remetente da mercadoria, sujeito passivo definido em lei e responsável pelo recolhimento do DIFAL. Não houve lançamento contra o Município, nem tributação de seu patrimônio, renda ou serviços.

A circunstância de o Município figurar como destinatário da operação não é suficiente para atrair a imunidade recíproca. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a imunidade não alcança particulares apenas porque mantêm

relações jurídicas ou contratuais com entes públicos, ainda que o ônus econômico do tributo possa ser por eles suportado.

Assim, a defesa confunde a condição de ente imune do destinatário com a sujeição passiva da obrigação tributária. Como a cobrança foi direcionada ao particular responsável pelo recolhimento do imposto, inexistente violação à imunidade tributária recíproca.

A alegação de que a multa aplicada possui caráter excessivo e confiscatório não merece prosperar no âmbito desta instância administrativa.

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

A autuação indicou como penalidade o art. 77, IV, “a”, item 1, da Lei nº 688/96. Não obstante, referido dispositivo possui caráter residual, sendo aplicável apenas às infrações para as quais não exista penalidade específica prevista na legislação.

No presente caso, a conduta descrita encontra enquadramento específico no art. 77, VII, “b”, item 2, da Lei nº 688/96, que prevê multa correspondente a 90% do valor do imposto para a hipótese de promover a saída de mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do imposto sem a comprovação do respectivo recolhimento, na forma da legislação tributária.

Dessa forma, impõe-se a retificação do enquadramento legal da penalidade, com fundamento no art. 108 da Lei nº 688/96, sem alteração da materialidade da infração ou do crédito tributário exigido.

Diante do exposto, os argumentos apresentados pela defesa não merecem acolhimento, razão pela qual fica mantido integralmente o crédito tributário lançado.

4 – CONCLUSÃO

No uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **PROCEDENTE** a ação fiscal e declaro devido o crédito tributário no valor de R\$ 191.028,37 (Cento e noventa e um mil, vinte e oito reais e trinta e sete centavos), devendo o mesmo ser atualizado até a data do pagamento.

5 - ÓRDEM DE INTIMAÇÃO

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

Nos termos do art. 108, § 2º. Em qualquer caso previsto neste artigo, será ressalvado ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do crédito tributário no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação de defesa tempestiva. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)

Porto Velho, 02/06/2026

EDUARDO DE S. MARAJO

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA