Folha n _____

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

PAT Nº	:	20263010400007
EPAT Nº		134.096
SUJEITO PASSIVO	:	CENTERSPORT ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA
ENDEREÇO	:	Avenida Dib Jorge, 650, Lote 10 e 11, Parque Industrial Empresário William Dib Jorge, Penápolis/SP, CEP 16.306-500
DATA DA AUTUAÇÃO	:	31/06/2026
CAD/CNPJ:	:	30.685.695/0001-53
CAD/ICMS	:	-*-

DECISÃO Nº *20263010400007*/2026/UJ/TATE/SEFIN

1. Não recolhimento do Diferencial de Alíquota nas vendas a não contribuintes localizados em Rondônia. 2. Defesa Tempestiva 3. Infração não ilidida 4. Auto de Infração Procedente.

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo deixou de pagar imposto, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do Estado de Rondônia nos exercícios de 2023 e 2024.

Para a infração e multa, foi indicado o art. 77, IV, “a”, item 1 da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

Tributo ICMS	R$ 45.768,45
Multa 90%	R$ 45.524,30
Juros	R$ 10.382,32
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R$ 101.675,07

A intimação foi realizada pelo CORREIO em 13/04/2026 (fls 20) nos termos do artigo 112, inciso II da Lei nº 688/96.

Não houve atribuição de responsabilidade solidária.

Houve a apresentação de defesa tempestiva.

2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

Em síntese, o sujeito passivo alega em sua defesa:

I – Em preliminar, que a Impugnante é empresa com matriz no Estado de São Paulo mais especificamente em Penápolis. Dessa forma, por não possuir estabelecimento no Rondônia, jamais manteve Inscrição Estadual ("IE") neste Estado, conforme consulta ao SINTEGRA (Doc. 04), não estando, portanto, regularmente cadastrada como contribuinte do ICMS rondoniense. Considerando que a Impugnante não era contribuinte regular do ICMS em Rondônia – não possuindo inscrição estadual, tampouco entregando obrigações acessórias como a Guia de Informação e Apuração de ICMS ("GIA") – não há como se falar em débitos apenas com base em notas fiscais emitidas ou recebidas. Isso porque, na ausência de qualquer declaração entregue pela Impugnante, não há como aferir com precisão os fatos que subsidiaram a cobrança, tampouco os elementos essenciais à constituição do crédito tributário, tais como: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável ou o valor do tributo eventualmente devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"). Convém lembrar que o ICMS é um tributo cujo lançamento se dá por homologação, nos termos da Súmula 436/STJ: *"A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco*." Ocorre que, não havendo lançamento pelo contribuinte, não há o que ser homologado, e a autoridade administrativa procederá ao lançamento de ofício, após fiscalizar e apurar os valores que entender devidos. Contudo, no lançamento de ofício, nos moldes aqui descritos, não há que se falar em débito declarado e não pago, uma vez que não houve qualquer declaração neste Estado, muito menos fiscalização e apuração com direito à defesa pela Impugnante. Em outras palavras, a Impugnante se vê compelida a defender-se às cegas, sem a mínima segurança quanto ao conteúdo da dívida que lhe é imputada. Tal situação configura inequívoco cerceamento de defesa, em afronta direta ao disposto nos incisos LIV e LC do art. 5º da CF, que garantem a todos o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, tanto no processo administrativo, quanto no judicial;

II – Considerando a inexistência de inscrição estadual, conforme consulta ao SINTEGRA/RO (Doc. 04), como mencionado, presume-se que a Autoridade Fiscal tenha constituído os débitos em cobrança nas autuações exclusivamente por meio de notas fiscais emitidas em operações interestaduais. Além disso, consoante dispõe o art. 150 do CTN, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, de modo que sua constituição depende de declaração do contribuinte em documento hábil, como a GIA ou documento equivalente, que possui natureza de confissão de dívida. A nota fiscal, por sua vez, possui caráter meramente instrumental, configurando obrigação acessória (art. 113, §2º, do CTN) destinada a possibilitar o

controle e a fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte. Não se trata de declaração de débito, tampouco substitui a apuração formal realizada por meio das guias próprias de informação. No entanto, conforme já exposto, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, devendo ser constituído com base na declaração do contribuinte. Tal declaração se trata de Guia de Informação e Apuração de ICMS, a GIA, e não da nota fiscal – obrigação acessória referente ao mero registro contábil das operações realizadas pelo contribuinte. Portanto, é patente que a constituição do crédito tributário nos presentes autos foi realizada de forma irregular e nula, por ausência de declaração válida do contribuinte e por indevida equiparação das notas fiscais à GIA/ICMS, entendimento já afastado pela doutrina e pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, razão pela qual deve ser declarada a nulidade dos Autos de Infração, por vício insanável na forma de constituição do crédito tributário;

III – Notas Fiscais Canceladas. O lançamento tributário carece de liquidez e certeza, na medida em que o Auditor Fiscal responsável quedou-se de excluir do lançamento as operações que efetivamente não se concretizaram, circunstância que compromete de modo insanável a validade do crédito tributário exigido. parcela significativa das operações incluídas nos demonstrativos de débitos que embasam os Autos de Infração diz respeito a situações que, por razões diversas, não geraram qualquer obrigação tributária de ICMS-DIFAL. Foi incluso, no demonstrativo de débito, de operações representadas por Notas Fiscais Eletrônicas que foram regularmente canceladas pela Impugnante, em conformidade com as normas que regem o sistema eletrônico de emissão de documentos fiscais. Diversas NF-e emitidas pela Impugnante e contempladas no demonstrativo de débito elaborado pela Autoridade Fiscal foram objeto de cancelamento regular perante a Secretaria da Fazenda competente, dentro dos prazos e condições previstos pelo Ajuste SINIEF nº 07/2005 e demais atos normativos que regem o Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”). O cancelamento da NF-e é instituto expressamente previsto na legislação fiscal, tendo como efeito imediato tornar o documento fiscal sem qualquer efeito jurídico e tributário, porquanto a operação que ele representava foi desconstituída antes mesmo de se aperfeiçoar. Trata-se de hipótese em que o fato gerador jamais se realizou, razão pela qual não há que se falar em incidência do ICMS e, por via de consequência, do DIFAL. O próprio Ajuste SINIEF nº 07/2005, que disciplina a emissão da NF-e no âmbito do SPED, é taxativo ao estabelecer que a NF-e cancelada não produz efeitos fiscais, devendo ser desconsiderada para todos os fins de apuração de obrigações tributárias. Ora, se o negócio jurídico subjacente à emissão da nota fiscal foi desconstituído e a NFe foi devidamente cancelada no ambiente autorizador da SEFAZ competente, não há operação tributável e, portanto, inexiste tributo a ser exigido. A manutenção do lançamento sobre operações

amparadas por NF-e canceladas revela equívoco material insanável na constituição do crédito tributário, que impõe o seu cancelamento nessa parcela, nos termos dos artigos 142 e 149 do CTN, uma vez que as referidas operações não se concretizaram e, portanto, não podem servir de base para a exigência do imposto.

IV - Emissão duplicada de documentos fiscais. O Auditor Fiscal contempla, em determinados casos, notas fiscais emitidas em duplicidade para uma mesma operação — isto é, hipóteses em que foram emitidos dois documentos fiscais distintos correspondentes a uma única e mesma venda. Tais duplicidades decorrem de situações corriqueiras no ambiente operacional de empresas com elevado volume de vendas realizadas por meios eletrônicos, tais como erros de sistema, falhas na integração entre plataformas de e-commerce e o sistema ERP da empresa, ou emissão de NF-e complementar ou de retificação para a mesma operação já documentada. Em todos esses casos, a duplicidade de notas fiscais não representa duplicidade de operações tributáveis. Trata-se de uma única saída de mercadoria, ainda que documentada por mais de um instrumento fiscal. A tributação sobre ambas as notas implicaria dupla incidência do ICMS sobre um único fato gerador, situação absolutamente vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, que afronta o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF) e a própria lógica da tributação sobre o valor agregado. Sobre esse aspecto, o art. 142 do CTN impõe à Autoridade Fiscal o dever de verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, o que pressupõe a necessária distinção entre a multiplicidade de documentos fiscais e a multiplicidade de operações reais. Ao tratar NF-e emitidas em duplicidade como operações distintas e autônomas, o Fisco incorreu em erro material grave e insanável, que compromete o montante exigido e retira do lançamento os atributos de liquidez e certeza que lhe são indispensáveis.

V - Das operações realizadas por intermédio de plataformas de marketplace nas quais o DIFAL já foi recolhido. A última - e não menos relevante - hipótese de vício nas autuações diz respeito às operações realizadas pela Impugnante por meio de plataformas de marketplace, notadamente o Mercado Livre, nas quais o ICMS-DIFAL foi diretamente recolhido aos cofres do Estado de Minas Gerais pela própria plataforma intermediadora, em nome da Impugnante, por força de acordos específicos firmados entre referida plataforma e as Secretarias de Fazenda de diversos Estados brasileiros. Com efeito, é notório que plataformas como o Mercado Livre, Amazon e Shoppee têm celebrado compromissos com as Secretarias de Fazenda de vários Estados do país para assumir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes realizadas por meio de sua plataforma, atuando, na prática, como responsável tributário substituto. No caso concreto, o Mercado Livre recolheu o DIFAL devido nas operações interestaduais destinadas a consumidores

finais não contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, em substituição à Impugnante. Ao desconsiderar tais recolhimentos e incluir no demonstrativo de débito a integralidade das operações realizadas por meio das plataformas de marketplace, a Autoridade Fiscal incorreu em grave equívoco, que acarreta a exigência de tributo já recolhido por responsável tributário legalmente designado. Tal situação configura inegável bis in idem - dupla exigência sobre o mesmo fato gerador -, instituto há muito repudiado pela doutrina e jurisprudência nacionais. Com efeito, a exigência de pagamento de tributo já recolhido por responsável substituto caracteriza enriquecimento ilícito do Estado, em afronta aos princípios da legalidade tributária (art. 150, I, CF), da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF), além de contrariar a própria lógica do regime de responsabilidade tributária consagrado no art. 128 do CTN, que delimita os efeitos da substituição e veda a duplicidade de cobrança sobre o mesmo fato. Ora, se o DIFAL já foi recolhido ao Estado de Rondônia pelas plataformas de marketplace em nome da Impugnante, qualquer exigência adicional sobre as mesmas operações representa cobrança de tributo já satisfeito, o que não pode ser admitido em nenhuma hipótese pelo TATE;

VI - da necessidade de afastamento ou redução da multa punitiva aplicada com fundamento no art. 77, IV, “a”, item 1, da lei Nº 688/96. Conforme consta do lançamento, a Autoridade Fiscal aplicou a penalidade prevista no art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1, da Lei Estadual nº 688/96, em montante equivalente a 100% do valor do imposto supostamente devido.
A despeito de encontrar previsão formal na legislação estadual, a referida penalidade deve observar os limites impostos pela Constituição Federal, especialmente os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao efeito confiscatório, previstos e extraídos do art. 150, inciso IV, da Constituição da República. É assente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que as multas tributárias, embora possuam natureza sancionatória, não podem assumir caráter meramente arrecadatório nem resultar em gravame excessivo ao contribuinte, sob pena de desnaturação da própria finalidade da sanção administrativa.
A função da multa tributária consiste em desestimular o descumprimento da legislação fiscal, e não em proporcionar ao Estado vantagem patrimonial desproporcional em relação à própria obrigação principal. Por essa razão, a atividade sancionatória também se submete aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, que atuam como limites materiais ao exercício do poder de tributar e de punir. No presente caso, a penalidade aplicada alcança valor correspondente à integralidade do imposto exigido, circunstância que evidencia manifesta severidade da sanção imposta, sobretudo porque a autuação decorre de suposta insuficiência de recolhimento do DIFAL apurada exclusivamente mediante

cruzamento de documentos fiscais eletrônicos, sem qualquer imputação de fraude, dolo, simulação ou embaraço à fiscalização. Sobre este aspecto, o C. STF já se manifestou, em diversas ocasiões, contrariamente à imposição de multas tributárias que revelam efeito confiscatório e que não observam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade Assim, ainda que se admitisse a subsistência parcial da exigência fiscal — hipótese expressamente refutada pela Impugnante —, a penalidade aplicada não pode prevalecer nos moldes em que lançada, devendo ser afastada ou reduzida a patamar compatível com os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Por essas razões, requer-se, subsidiariamente, o cancelamento da multa punitiva aplicada com fundamento no art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1, da Lei nº 688/96 ou, sucessivamente, a sua redução a patamar compatível com os limites constitucionais que regem o exercício do poder sancionatório estatal;

VII - Requer-se a realização de diligência, nos termos do arts. 43 a 45 do Anexo XII do RICMS/RO, especialmente o art. 43, a fim de que a Autoridade Fiscal analise novamente as operações da Impugnante, a intime para que apresente novos documentos e/ou informações e promova exclusão dos valores cobrados em excesso, em razão de não terem sido consideradas as situações que impedem a exigência do DIFAL (notas fiscais objeto de cancelamentos, duplicidades e recolhimentos realizados pelas plataformas de marketplace).

Ao final, requer em preliminar o reconhecimento da nulidade e no mérito a improcedência do auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

O presente auto de infração resultou da fiscalização realizada no sujeito passivo, a qual constatou que o mesmo deixou de pagar imposto, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do Estado de Rondônia nos exercícios de 2023 e 2024.

Antes da presente ação fiscal, a empresa foi objeto de MONITORAMENTO no exercício de 2024. Durante a fase de monitoramento, a irregularidade do não recolhimento do ICMS DIFAL foi detectada e notificada a empresa para a sua regularização.

Como a empresa não procedeu a regularização espontânea dos débitos, o relatório final do monitoramento recomendou a realização de uma ação fiscal para a constituição do lançamento de ofício do crédito tributário devido.

A regra de cobrança do Diferencial de Alíquota nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte foi criada pela Emenda Constitucional 87/2015, que modificou o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988

*"**Art. 155**. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

***§ 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

***VII** - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

***VIII** - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída*

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;"

LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022

"Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

LEI ESTADUAL Nº 688/96

***"Art. 8º** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (AC pela Lei n. 5369, de 30/6/22 – efeitos a partir de 1º/04/2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto."

Vejamos agora os argumentos do sujeito passivo apresentados em sua defesa.

3.1 - Sobre o argumento I da Defesa.

Alega o contribuinte em preliminar, que a Impugnante é empresa com matriz no Estado de São Paulo mais especificamente em Penápolis. Dessa forma, por não possuir estabelecimento no Rondônia, jamais manteve Inscrição Estadual ("IE") neste Estado, conforme consulta ao SINTEGRA (Doc. 04), não estando, portanto, regularmente cadastrada como contribuinte do ICMS rondoniense. Considerando que a Impugnante não era contribuinte regular do ICMS em Rondônia – não possuindo inscrição estadual, tampouco entregando obrigações acessórias como a Guia de Informação e Apuração de ICMS ("GIA") – não há como se falar em débitos apenas com base em notas fiscais emitidas ou recebidas. Isso porque, na ausência de qualquer declaração entregue pela Impugnante, não há como aferir com precisão os fatos que subsidiaram a cobrança, tampouco os elementos essenciais à constituição do crédito tributário, tais como: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável ou o valor do tributo eventualmente devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"). Convém lembrar que o ICMS é um tributo cujo lançamento se dá por homologação, nos termos da Súmula 436/STJ: *"A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco*." Ocorre que, não havendo lançamento pelo contribuinte, não há o que ser homologado, e a autoridade administrativa procederá ao lançamento de ofício, após fiscalizar e apurar os valores que entender devidos. Contudo, no lançamento de ofício, nos moldes aqui descritos, não há que se falar em débito declarado e não pago, uma vez que não houve qualquer declaração neste Estado, muito menos fiscalização e apuração com direito à defesa pela Impugnante. Em outras palavras, a Impugnante se vê compelida a defender-se às cegas, sem a mínima segurança quanto ao conteúdo da dívida que lhe é imputada. Tal situação configura inequívoco cerceamento de defesa, em afronta direta ao disposto nos incisos LIV e LC do art. 5º da CF, que garantem a todos o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, tanto no processo administrativo, quanto no judicial.

O fato de que o ICMS é tributo sujeito a homologação como bem lembra o sujeito passivo, não afasta o lançamento de ofício realizado diretamente pelo Fisco.

O Fisco não perde a sua competência tributária pelo fato de ser o ICMS um imposto sujeito a homologação. O estado mantém a sua capacidade tributária, sendo sujeito ativo da obrigação tributária, podendo realizar de ofício a constituição do crédito tributário, independente de qualquer declaração por parte do sujeito passivo.

Dessa forma, o fato de o sujeito passivo não ser contribuinte inscrito na Secretária de Estado de Finanças de Rondônia, não é condição impeditiva do Fisco constituir o presente crédito tributário quando a CF e a Lei Complementar expressamente incluem o mesmo como responsável pelo pagamento do imposto: "*o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto".*

Conforme demonstrado pelo Fisco no Relatório Circunstanciado da fiscalização, o imposto lançado nesse auto de infração não deriva de nenhum débito declarado pelo contribuinte, mas foi apurado com base nas operações realizadas pelo sujeito passivo, representado pelas Notas Fiscais emitidas pelo sujeito passivo, destinadas a não contribuintes do imposto localizados no Estado de Rondônia.

Inexiste qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, visto que todos os documentos anexados pelo Fisco neste auto de infração, foram entregues ao contribuinte por ocasião da sua intimação de ciência do auto de infração, conforme a mídia óptica (fls 16) dos autos.

3.2 - Sobre o argumento II da Defesa.

Alega o defendente a inexistência de inscrição estadual, conforme consulta ao SINTEGRA/RO (Doc. 04), como mencionado, presume-se que a Autoridade Fiscal tenha constituído os débitos em cobrança nas autuações exclusivamente por meio de notas fiscais emitidas em operações interestaduais. Além disso, consoante dispõe o art. 150 do CTN, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, de modo que sua constituição depende de declaração do contribuinte em documento hábil, como a GIA ou documento equivalente, que possui natureza de confissão de dívida. A nota fiscal, por sua vez, possui caráter meramente instrumental, configurando obrigação acessória (art. 113, §2º, do CTN) destinada a possibilitar o controle e a fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte. Não se trata de declaração de débito, tampouco substitui a apuração formal realizada por meio das guias próprias de informação. No entanto, conforme já exposto, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, devendo ser constituído com base na declaração do contribuinte. Tal declaração se trata de Guia de Informação e Apuração de ICMS, a GIA, e não da nota fiscal – obrigação acessória referente ao mero registro contábil das operações realizadas pelo contribuinte. Portanto, é patente que a constituição do crédito tributário nos presentes autos foi realizada de forma irregular e nula, por ausência de declaração válida do contribuinte e por indevida equiparação das notas fiscais à GIA/ICMS, entendimento já afastado pela doutrina e pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, razão pela

qual deve ser declarada a nulidade dos Autos de Infração, por vício insanável na forma de constituição do crédito tributário.

Conforme já analisado no Item 3.1 deste julgamento, o sujeito passivo está equivocado ao acreditar que por ser o ICMS um imposto por homologação, o Fisco estaria impedido de realizar o lançamento de ofício do crédito tributário.

A nota fiscal é o documento fiscal de emissão obrigatória pelo contribuinte para documentar a existência de uma operação comercial. Justamente por isso, é o documento mais utilizado pelo Fisco para fiscalizar os contribuintes, servindo como base sólida e prova material ao lançamento tributário.

O fato de ter o Fisco constituído os débitos em cobrança exclusivamente por meio de notas fiscais emitidas em operações interestaduais realizadas pelo sujeito passivo é o que confere certeza, liquidez e segurança ao valor do imposto aqui exigido. Pois existe base material para o lançamento, não se tratando de valores escolhidos aleatoriamente pela autoridade fiscal.

3.3 - Sobre o argumento III da Defesa.

Argumenta o impugnante quanto a existência de Notas Fiscais Canceladas. O lançamento tributário carece de liquidez e certeza, na medida em que o Auditor Fiscal responsável quedou-se de excluir do lançamento as operações que efetivamente não se concretizaram, circunstância que compromete de modo insanável a validade do crédito tributário exigido. parcela significativa das operações incluídas nos demonstrativos de débitos que embasam os Autos de Infração diz respeito a situações que, por razões diversas, não geraram qualquer obrigação tributária de ICMS-DIFAL. Foi incluso, no demonstrativo de débito, de operações representadas por Notas Fiscais Eletrônicas que foram regularmente canceladas pela Impugnante, em conformidade com as normas que regem o sistema eletrônico de emissão de documentos fiscais. Diversas NF-e emitidas pela Impugnante e contempladas no demonstrativo de débito elaborado pela Autoridade Fiscal foram objeto de cancelamento regular perante a Secretaria da Fazenda competente, dentro dos prazos e condições previstos pelo Ajuste SINIEF nº 07/2005 e demais atos normativos que regem o Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”). O cancelamento da NF-e é instituto expressamente previsto na legislação fiscal, tendo como efeito imediato tornar o documento fiscal sem qualquer efeito jurídico e tributário, porquanto a operação que ele representava foi desconstituída antes mesmo de se aperfeiçoar. Trata-se de hipótese em que o fato gerador jamais se realizou, razão pela qual não há que se falar em incidência do ICMS e, por via de consequência, do DIFAL. O próprio Ajuste SINIEF nº 07/2005, que disciplina a

emissão da NF-e no âmbito do SPED, é taxativo ao estabelecer que a NF-e cancelada não produz efeitos fiscais, devendo ser desconsiderada para todos os fins de apuração de obrigações tributárias. Ora, se o negócio jurídico subjacente à emissão da nota fiscal foi desconstituído e a NFe foi devidamente cancelada no ambiente autorizador da SEFAZ competente, não há operação tributável e, portanto, inexiste tributo a ser exigido. A manutenção do lançamento sobre operações amparadas por NF-e canceladas revela equívoco material insanável na constituição do crédito tributário, que impõe o seu cancelamento nessa parcela, nos termos dos artigos 142 e 149 do CTN, uma vez que as referidas operações não se concretizaram e, portanto, não podem servir de base para a exigência do imposto.

Neste ponto, importa ressaltar que o próprio sujeito passivo admite ter tido acesso a planilha de cálculo do crédito tributário, na qual estão relacionadas as notas fiscais que demonstram as operações realizadas e fornecem a base de cálculo do imposto, lançado neste auto de infração. Este fato, corrobora o afastamento do argumento do cerceamento do direito de defesa, anteriormente apresentado pelo sujeito passivo.

A **Lei nº 688/96**, quando dispões sobre a defesa do contribuinte, estabelece que:

***"Art. 120**. Na defesa, o sujeito passivo alegará, por escrito, toda a matéria que entender útil, indicando ou requerendo as provas que pretenda apresentar e juntando desde logo as que constarem de documentos que tiver em seu poder."*

O contribuinte alega a existência de notas fiscais eletrônicas canceladas que supostamente foram consideradas no demonstrativo de origem e cálculo do crédito tributário deste auto de infração, mas não as identifica.

O sujeito passivo apresenta apenas uma alegação genérica, quando tem o dever legal de demonstrar e provar quais as notas fiscais canceladas, supostamente, fizeram parte da base de cálculo de apuração do ICMS DIFAL exigido neste auto de infração.

A informação quanto uma nota fiscal estar ou não cancelada pertence também ao sujeito passivo, pois apenas o mesmo é quem realiza o cancelamento de um documento fiscal de sua emissão.

Diante deste fato, o defendente tem o dever legal de identificar quais documentos que compõem o presente crédito tributário, sob pena de desconsideração da alegação.

Apesar do contribuinte não ter identificado as notas fiscais canceladas, realizamos uma pesquisa no banco de dados da SEFIN-RO e encontramos apenas

06 notas fiscais canceladas de emissão do sujeito passivo no período em que foi fiscalizado, conforme abaixo:

CHAVE_ACESSO	NNF	SITUAÇÃO_NFE
35231130685695000153550020000678801306846066	67880	CANCELADA
35231230685695000153550020000805391885591207	80539	CANCELADA
35240230685695000153550010001208681219765376	120868	CANCELADA
35240230685695000153550020001441431685333243	144143	CANCELADA
35240530685695000153550020002107031762236369	210703	CANCELADA
35240830685695000153550020003445581171174043	344558	CANCELADA

Ao consultarmos a planilha Excel “Anexo I - AI 20263010400007” que demonstra todas as notas fiscais utilizadas para compor o crédito tributário, constatamos que as notas fiscais canceladas não foram utilizadas pelo Fisco no cálculo do ICMS lançado neste auto de infração.

Portanto, o argumento do sujeito passivo deve ser afastado.

3.4 - Sobre o argumento IV da Defesa.

Argumenta a defesa quanto emissão duplicada de documentos fiscais. O Auditor Fiscal contempla, em determinados casos, notas fiscais emitidas em duplicidade para uma mesma operação — isto é, hipóteses em que foram emitidos dois documentos fiscais distintos correspondentes a uma única e mesma venda. Tais duplicidades decorrem de situações corriqueiras no ambiente operacional de empresas com elevado volume de vendas realizadas por meios eletrônicos, tais como erros de sistema, falhas na integração entre plataformas de e-commerce e o sistema ERP da empresa, ou emissão de NF-e complementar ou de retificação para a mesma operação já documentada. Em todos esses casos, a duplicidade de notas fiscais não representa duplicidade de operações tributáveis. Trata-se de uma única saída de mercadoria, ainda que documentada por mais de um instrumento fiscal. A tributação sobre ambas as notas implicaria dupla incidência do ICMS sobre um único fato gerador, situação absolutamente vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, que afronta o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF) e a própria lógica da tributação sobre o valor agregado. Sobre esse aspecto, o art. 142 do CTN impõe à Autoridade Fiscal o dever de verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, o que pressupõe a necessária distinção entre a multiplicidade de documentos fiscais e a multiplicidade de operações reais. Ao tratar NF-e emitidas em duplicidade como operações distintas e autônomas, o Fisco incorreu em erro material grave e

insanável, que compromete o montante exigido e retira do lançamento os atributos de liquidez e certeza que lhe são indispensáveis.

Conforme já demonstrado no Item 3.3 deste julgamento, é obrigação do contribuinte comprovar o que alega, por ocasião da apresentação da sua defesa.

O Fisco não tem como saber e identificar a duplicidade de operações, ou seja, a emissão de 02 notas fiscais relativas a mesma operação. Até porque um mesmo destinatário pode realizar 02 compras idênticas em um curto período de tempo.

O autuado é o único e exclusivo possuidor dessa informação. A ele competia juntar na sua defesa a identificação das notas fiscais emitidas em duplicidade e que supostamente referiam-se a uma única operação de venda, ou seja, ao mesmo fato gerador. Bem como, anexar aos autos as provas, documentos, extratos, pedidos e comprovantes de pagamento para comprovar essa alegação.

Uma vez que o sujeito passivo não produziu, nem apresentou as provas que tem em seu poder, esse argumento será desconsiderado neste julgamento.

3.5 - Sobre o argumento V da Defesa.

Argumenta o sujeito passivo quanto as operações realizadas por intermédio de plataformas de marketplace nas quais o DIFAL já foi recolhido. A última - e não menos relevante - hipótese de vício nas autuações diz respeito às operações realizadas pela Impugnante por meio de plataformas de marketplace, notadamente o Mercado Livre, nas quais o ICMS-DIFAL foi diretamente recolhido aos cofres do Estado de Minas Gerais pela própria plataforma intermediadora, em nome da Impugnante, por força de acordos específicos firmados entre referida plataforma e as Secretarias de Fazenda de diversos Estados brasileiros. Com efeito, é notório que plataformas como o Mercado Livre, Amazon e Shoppee têm celebrado compromissos com as Secretarias de Fazenda de vários Estados do país para assumir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes realizadas por meio de sua plataforma, atuando, na prática, como responsável tributário substituto. No caso concreto, o Mercado Livre recolheu o DIFAL devido nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, em substituição à Impugnante. Ao desconsiderar tais recolhimentos e incluir no demonstrativo de débito a integralidade das operações realizadas por meio das plataformas de marketplace, a Autoridade Fiscal incorreu em grave equívoco, que acarreta a exigência de tributo já recolhido por responsável tributário legalmente designado. Tal situação configura inegável bis in idem - dupla exigência sobre o

mesmo fato gerador -, instituto há muito repudiado pela doutrina e jurisprudência nacionais. Com efeito, a exigência de pagamento de tributo já recolhido por responsável substituto caracteriza enriquecimento ilícito do Estado, em afronta aos princípios da legalidade tributária (art. 150, I, CF), da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF), além de contrariar a própria lógica do regime de responsabilidade tributária consagrado no art. 128 do CTN, que delimita os efeitos da substituição e veda a duplicidade de cobrança sobre o mesmo fato. Ora, se o DIFAL já foi recolhido ao Estado de Rondônia pelas plataformas de marketplace em nome da Impugnante, qualquer exigência adicional sobre as mesmas operações representa cobrança de tributo já satisfeito, o que não pode ser admitido em nenhuma hipótese pelo TATE.

Primeiro devemos considerar que o crédito tributário lançado e discutido neste auto de infração refere-se as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes localizados no Estado de Rondônia e não ao Estado de Minas Gerais.

Segundo, compete ao sujeito passivo comprovar e identificar quais das operações aqui lançadas foram realizadas pela plataforma da internet Mercado Livre, bem como anexar aos autos o comprovante de recolhimento do ICMS-DIFAL aos cofres do Estado de Rondônia.

Conforme já demonstrado no Item 3.3 deste julgamento, é obrigação do contribuinte comprovar o que alega, por ocasião da apresentação da sua defesa.

Importa considerar que em alguns casos as plaformas eletrônicas atuam como substituto tributário, recebendo do adquirente os valores pagos, efetuando a retenção do imposto devido e repassando ao vendedor o valor líquido da venda efetuada. Nesses casos, a plataforma entrega ao vendedor (sujeito passivo) a relação das operações com ICMS retido por substituição. Esse relatório é informação que o defendente possui e deveria ter anexado aos autos.

Uma vez que o sujeito passivo não produziu, nem apresentou as provas que tem em seu poder, esse argumento será desconsiderado neste julgamento.

3.6 - Sobre o argumento VI da Defesa.

Argumenta o defendente da necessidade de afastamento ou redução da multa punitiva aplicada com fundamento no art. 77, IV, “a”, item 1, da lei Nº 688/96. Conforme consta do lançamento, a Autoridade Fiscal aplicou a penalidade prevista no art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1, da Lei Estadual nº 688/96, em montante equivalente a 100% do valor do imposto supostamente devido.
A despeito de encontrar previsão formal na legislação estadual, a referida penalidade

deve observar os limites impostos pela Constituição Federal, especialmente os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao efeito confiscatório, previstos e extraídos do art. 150, inciso IV, da Constituição da República. É assente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que as multas tributárias, embora possuam natureza sancionatória, não podem assumir caráter meramente arrecadatório nem resultar em gravame excessivo ao contribuinte, sob pena de desnaturação da própria finalidade da sanção administrativa. A função da multa tributária consiste em desestimular o descumprimento da legislação fiscal, e não em proporcionar ao Estado vantagem patrimonial desproporcional em relação à própria obrigação principal. Por essa razão, a atividade sancionatória também se submete aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, que atuam como limites materiais ao exercício do poder de tributar e de punir. No presente caso, a penalidade aplicada alcança valor correspondente à integralidade do imposto exigido, circunstância que evidencia manifesta severidade da sanção imposta, sobretudo porque a autuação decorre de suposta insuficiência de recolhimento do DIFAL apurada exclusivamente mediante cruzamento de documentos fiscais eletrônicos, sem qualquer imputação de fraude, dolo, simulação ou embaraço à fiscalização. Sobre este aspecto, o C. STF já se manifestou, em diversas ocasiões, contrariamente à imposição de multas tributárias que revelam efeito confiscatório e que não observam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade Assim, ainda que se admitisse a subsistência parcial da exigência fiscal — hipótese expressamente refutada pela Impugnante —, a penalidade aplicada não pode prevalecer nos moldes em que lançada, devendo ser afastada ou reduzida a patamar compatível com os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Por essas razões, requer-se, subsidiariamente, o cancelamento da multa punitiva aplicada com fundamento no art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1, da Lei nº 688/96 ou, sucessivamente, a sua redução a patamar compatível com os limites constitucionais que regem o exercício do poder sancionatório estatal.

O STF no recurso extraordinário, com repercussão geral RE 736.090 (Tema 863), já fixou que:

“Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23”

Na referida decisão, o STF ponderou que cabe ao Congresso Nacional, por meio de lei complementar, fixar parâmetros para cobrança de multas tributárias que valerão para todos os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Enquanto essa lei não for aprovada, os percentuais previstos na Lei federal nº 9.430/1996 (alterada pela Lei nº 14.689/2023) devem funcionar como teto para as multas aplicadas por todos os entes públicos.

A multa aplicada é inferior a 100% do imposto lançado, portanto, não é confiscatória, nem inconstitucional.

3.7 - Sobre o argumento VII da Defesa.

Por último, o sujeito passivo requer a realização de diligência, nos termos do arts. 43 a 45 do Anexo XII do RICMS/RO, especialmente o art. 43, a fim de que a Autoridade Fiscal analise novamente as operações da Impugnante, a intime para que apresente novos documentos e/ou informações e promova exclusão dos valores cobrados em excesso, em razão de não terem sido consideradas as situações que impedem a exigência do DIFAL (notas fiscais objeto de cancelamentos, duplicidades e recolhimentos realizados pelas plataformas de marketplace).

Este juízo indefere o pedido de diligência, visto que as razões do contribuinte, referem-se exclusivamente a informações requeridas pelo mesmo, mas que estão em sua posse e não foram apresentadas por ocasião da sua defesa.

Diante deste fato, o pedido de revisão não tem materialidade e caracteriza-se meramente protelatório.

A penalidade aplicada foi:

Lei 688/96

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

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

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

1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica;"

A penalidade aplicada coaduna-se perfeitamente a irregularidade comprovada pelo fisco.

Considerando os documentos juntados aos autos e o que dispõe a legislação tributária analisada, somos favoráveis a manutenção desta ação fiscal, vez que possui fartas provas materiais que a embasam.

Após a decisão definitiva na esfera administrativa do presente auto de infração, sugerimos o envio de cópia deste PAT ao Ministério Público Estadual para investigar a possível ocorrência de crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei 8137/90.

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei nº 4929/2020 no uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, julgo o auto de infração **PROCEDENTE** e DEVIDO o crédito tributário no valor de R$ 101.675,07 (Cento e um mil, seiscentos e setenta e cinco reais e sete centavos) que deverá ser atualizado, inclusive com juros de mora, até a data do seu pagamento.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste com o direito a redução da multa em 40% (quarenta por cento), se efetuado até 30 (trinta) dias contados da intimação do julgamento em primeira instância.

Restando garantido o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob pena de inscrição em Dívida Ativa do Estado e a consequente ação de execução fiscal.

Porto Velho, 08 de setembro de 2026.

Anderson Aparecido Arnaut
Julgador de 1ª Instância