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

PROCESSO	**: 20222700100117 – BPM 15.559**
RECURSO	**: DE OFÍCIO Nº 075/2023**
RECORRENTE	**: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.**
RECORRIDA	**: 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.**
INTERESSADA	**: PLURAL FARMA BRASÍLIA COM. DE MEDICAMENTOS.**
RELATOR	**: JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO**
RELATÓRIO	**: Nº 081/24/2ªCÂMARA/TATE/SEFIN**

02 – VOTO DO RELATOR

A autuação ocorreu em razão de sujeito passivo deixar de escriturar, embora regularmente notificado pelo sistema FISCONFORME, no livro Registro de Saídas, documentos fiscais relativos à saída de mercadorias no período de 1º.1.2020 a 31.12.2020. O valor dessas operações perfez o montante de R$ 2.311.766,35, sobre o qual incidiu a multa de 15%, totalizando R$ 346.764,95, tudo de acordo com o art. 77, X, b, 1, da Lei estadual n. 688/1996. Deixou-se de aplicar, nos casos envolvendo ausência de escrituração de NF-e não tributada (50.003 documentos fiscais nessa situação), a penalidade de 2 UPF/RO por NF-e, porque mais gravosa do que a penalidade de 15% sobre o valor da operação (nos termos do relatório fiscal circunstanciado anexo).

Foram indicados para a infringência os Art. 33 e 107, III, e art. 106, §1º, do anexo XIII, todos do RICMS/RO, aprovado pelo Dec. 22.721/18 e para a penalidade o artigo 77, inciso X, alínea “b”, item 1 da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi cientificado via eletrônica por meio de Domicílio Eletrônico Tributário - DET em 30/05/2022 conforme fl. 23. Foi apresentada Defesa Tempestiva em 13/07/2022, fls. 30-40. Posteriormente a lide foi julgada parcial procedente em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 42-49 dos autos. A decisão singular foi notificada ao sujeito passivo em 03/10/2023 via Correios por meio de Aviso de Recebimento YJ 594540306 BR, fl. 61 na figura do seu sócio.

O Recurso de Ofício versa que o com lançamento de multa assessória no valor de R$ 346.764,95, apenas o valor de R$ 195.596,11 é devido, conforme planilha anexa a esta decisão, considerando indevido o valor de R$ 151.168,84.

Foi constatado que o Fisco exige na autuação multa por falta de registro na escrituração fiscal. Ocorre que, as mesmas operações contempladas na presente ação, foi objeto de reconstituição da conta gráfica na autuação 20222700100118, onde apurou o ICMS considerando as entradas e saídas, inclusive, as não escrituradas. Nestas circunstâncias, o presente alto de infração por deixar de escriturar as operações de saídas do ano 2020, deve alcançar apenas aquelas não tributadas ou tributadas anteriormente por substituição tributária. Assim, neste entendimento, efetuo o recalculo do crédito tributário considerando apenas a parte não tributada das operações, exigindo o percentual de 15% sobre o valor da operação (art. 77, X, "b-1" da lei 688/96.

Do exposto, considerando a autuação AI 20222700100118 (exigindo o imposto apurado e penalidade relativa ao imposto) e, nesta autuação, exige-se apenas multa sobre o valor das operações não tributadas.

O autuante foi cientificado, fl. 50. Trouxe sua manifestação argumentando que a decisão de primeira instância deve alterada para total procedência conforme, fls. 51-58.

É o breve relatório.

02.1 – DA ANÁLISE DOS AUTOS E FUNDAMENTOS DO VOTO

A exigência fiscal ocorre em razão do sujeito passivo deixar de registar notas fiscais de saídas no exercício 2020. Foi notificada da decisão de parcial procedência da primeira instância em 03/10/2023 via Correios.

O Recurso de Ofício versa que o com lançamento de multa assessória no valor de R$ 346.764,95, apenas o valor de R$ 195.596,11 é devido, conforme planilha anexa a esta decisão, considerando indevido o valor de R$ 151.168,84.

Foi constatado que o Fisco exige na autuação multa por falta de registro na escrituração fiscal. Ocorre que, as mesmas operações contempladas na presente ação, foi objeto de reconstituição da conta gráfica na autuação 20222700100118, onde apurou o ICMS considerando as entradas e saídas, inclusive, as não escrituradas. Nestas circunstâncias, o presente alto de infração por deixar de escriturar as operações de saídas do ano 2020, deve alcançar apenas aquelas não tributadas ou tributadas anteriormente por substituição tributária. Assim, neste entendimento, efetuo o recalculo do crédito tributário considerando apenas a parte não tributada das operações, exigindo o percentual de 15% sobre o valor da operação (art. 77, X, "b-1" da lei 688/96.

Do exposto, considerando a autuação AI 20222700100118 (exigindo o imposto apurado e penalidade relativa ao imposto) e, nesta autuação, exige-se apenas multa sobre o valor das operações não tributadas.

O autuante foi cientificado, fl. 50. Trouxe sua manifestação argumentando que a decisão de primeira instância deve alterada para total procedência conforme, fls. 51-58.

Argumenta que sobre o valor dessas operações, que perfizeram o montante de R$ 2.311.766,35, incidiu a multa de 15%, totalizando R$ 346.764,95, tudo de acordo com o art. 77, X, "b", 1, da Lei estadual n. 688/1996. Deixou-se de aplicar, nos casos envolvendo ausência de escrituração de NF-e não tributada (50.003 documentos fiscais nessa situação), a penalidade de 2 UPF/RO por NF-e, porque mais gravosa do que a penalidade de 15% sobre o valor da operação (nos termos do relatório fiscal circunstanciado que acompanhou o auto de infração). As informações e cálculos constam na pasta de trabalho do Excel "Ausência de registro de saída na EFD.xlsx", nas planilhas "NF de saída não escrituradas", "Cálculo da multa" e "Notificações FISCONFORME", na mídia anexa ao PAT.

Quando do julgamento em primeira instância, no TATE, o julgador entendeu que: Contudo, o que se constata, no caso em debate, é que o Fisco exige na autuação multa por falta de registro na escrituração fiscal. Ocorre que, as mesmas operações contempladas na presente ação, foi objeto de reconstituição da conta gráfica na autuação 20222700100118, onde apurou o ICMS considerando as entradas e saídas, inclusive, as não escrituradas. Nestas circunstâncias, o presente alto de infração por deixar de escriturar as operações de saídas do ano 2020, deve alcançar apenas aquelas não tributadas ou tributadas anteriormente por substituição tributária. Assim, neste entendimento, efetuo o recalculo do crédito tributário considerando apenas a parte não tributada das operações, exigindo o percentual de 15% sobre o valor da operação (art. 77, X, "b-1" da lei 688/96).

Todavia, não comungo deste entendimento, porque ele colide com o disposto no art. 76, §1º, da Lei estadual n. 688/96, que assim prevê: a multa será calculada tomando-se como base: [...] § 1º As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do não cumprimento da obrigação tributária acessória e principal.

Com efeito, foi lavrado o presente auto de infração porque o sujeito passivo deixou de escriturar notas fiscais de saída envolvendo suas operações comerciais.

Assim, ainda que sua omissão tenha, no período, como consequência, a falta de pagamento do imposto por ele devido – no auto de infração 20222700100118, foi reconstituída a conta gráfica do contribuinte, ocasião em que se apurou e exigiu o ICMS que deixou de recolher, considerando as saídas e as entradas –, mediante omissão consistente na falta de escrituração das notas fiscais, é fato que a multa de 20% ou 2 UPF/RO por documento fiscal está associada ao descumprimento da obrigação acessória, já que decore, conforme art. 77, X, "a" e "d", da Lei estadual n. 688/96, da falta de escrituração, no livro Registro de Entradas, de documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços, assim:

Por seu turno, o auto de infração n. 20222700100118 foi lavrado diante do descumprimento de obrigação principal, na medida em que o sujeito passivo deixou de pagar o imposto por ele devido, mediante omissão consistente na falta de apuração, na EFD, do ICMS a recolher de cada um dos períodos.

Com isso, entende-se que não deve prevalecer a opção excludente pretendida pelo Julgador, afinal, a multa de 90% decorre do descumprimento da obrigação principal, mas a multa de 20% ou 2 UPF/RO por documento fiscal é derivada do descumprimento da obrigação acessória, e ambas, nesse caso, são cumulativas, na esteira do comando imperativo previsto no já citado art. 76, §1º, da Lei estadual n. 688/96.

Diante disso, e sobretudo por entender que a multa de 20% foi aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória, uma vez que tem origem na falta de escrituração, no livro Registro de Entradas, de documentos fiscais relativos à entrada de mercadorias, e a multa de 90% foi aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, já que decore da falta de pagamento do ICMS, e ambas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do não cumprimento da obrigação tributária acessória e principal (art. 76, §1º, da Lei estadual n. 688/96), apresento, nos termos do §3º do art. 132 da Lei estadual n. 688/96, esta manifestação fiscal contrária à decisão proferida pelo Tate, em julgamento de primeira instância DECISÃO PARCIAL Nº 2023/1/24/TATE/SEFIN.

Foi acostado no PAT: Planilha de Cálculo do Crédito Tributário, fl. 03, DFE 20222500100017, fl. 04, Termo de Início de Ação Fiscal e Notificação, fls. 05-06, Relação de Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias Não Escrituradas, 07, Notificações FISCOFORME, fls. 08-11, Histórico de Regime de Pagamento, fl. 12, Consulta Simples Nacional, fls. 13-14, SPED Fiscal – Consulta Contribuinte, fl. 15, Consulta REDESIM, fl. 16, Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fl. 17, Relatório

Circunstanciado, fls. 18-21, Termo de Juntada e Ciência de Provas em Meio Eletrônico, fl. 22 e Notificação de Encerramento de Ação Fiscal. fl. 23.

O Juiz Singular argumenta que na descrição fática na peça inicial que, o sujeito passivo deixou de escriturar suas operações de saídas – NFC-es - de mercadorias nos arquivos EFD-SPED, no período de 01/01/2020 a 31/12/2020. O contribuinte foi notificado previamente, via DET, ciências das pendências det4ectadas e, para se regularizar antes da determinação de fiscalização do estabelecimento – DFE 2022250010017 de 21/03/22. A autorregularização possibilitada, não foi promovida pelo contribuinte, por isso a lavratura do presente auto de infração. Indicado como infringidos os artigos 33, 107, III c/c Anexo XIII, art. 106, § 1º, ambos do RICMS-RO (Dec. 22721/18 e penalidade do artigo 77, X, "b-1" da Lei 688/96.

No presente caso, a autuação ocorreu porque o sujeito passivo deixou de escriturar os documentos fiscais, do período 01-01-2020 a 31-12-2020, contemplando todas as operações de vendas não escrituradas. Nas operações não tributadas ou as já tributadas por substituição tributária, aplicou-se a multa menos gravosa, na forma da Súmula nº 06/TATE/SEFIN/RO, ou seja, naquelas em que a aplicação de multa de 02 – duas – UPFs resulta em valor superior, aplica-se o percentual de 15% sobre o valor da operação (penalidade menor), nas demais que 02 – duas - UPFs resultar em valor menor, esta que prevalece.

A exigência contempla a omissão na escrituração do contribuinte. O imposto relativo à movimentação de entradas e saídas foi objeto de outra autuação pela recomposição da conta gráfica do período.

O relatório circunstanciado de fls. 18 a 24 dos autos, detalha todo o procedimento e, as circunstâncias acerca da exclusão do regime do Simples Nacional.

Argumenta que, a ação fiscal de entendimento confuso, tendo gerado em uma mesma ação 03 (três) autos de infração, no entendimento defensivo pelo mesmo motivo. Aduz que, a empresa foi excluída do regime simplificado de forma arbitrária e equivocada. Ressalta que, o Fisco apesar de excluir a empresa do Simples

Nacional, ainda notificava a impugnante, via FISCONFORME, para registros fiscais na forma do Simples Nacional (Notificação n°12459394, TERMO DE NOTIFICAÇÃO N°6312248, MALHA FISCAL: Diferença de Receita Bruta – NF-e x PGDAS). Argumentos que devem ser afastados, eis que, a peça inicial já detalha a exigência tributária, corroborado pelo relatório circunstanciado de fls. 18 a 24 do PAT. A exclusão do regime do Simples Nacional não foi realizada de forma equivocada. A defesa se equivoca quando analisa que o fato da exclusão se deu em janeiro/2020. A exclusão ocorre quando o Fisco constata a movimentação do contribuinte em período anterior em desconforme com a legislação. No caso, verificou-se que as movimentações de compras estavam em descompasso com as receitas verificadas em período anterior à notificação (art. 83, I e II e §§ e 84, IV, "i" do CGSN 140/2018). As notificações – FISCONFORME – tem origem em malha fiscal, nesse caso, apurando inconsistências e oportunizando ao contribuinte a sua regularização. O sujeito passivo, nesse caso, praticou omissão quando notificado da exclusão do regime do Simples Nacional, em 24/02/2021 (fl. 14), momento em que deixou de se manifestar e/ou contestar o fato que levou à exclusão e, se omitiu quando o Fisco possibilitou a sua autorregularização fiscal.

A SEFIN através de seu banco de dados conhece a movimentação do contribuinte (arquivos XML) das notas fiscais de compras e saídas, de todo o período da empresa. Assim, entende, não há motivo para exclusão da empresa do regime simplificado, conforme a planilha de janeiro - 20, compras de RS 86.692,95 e receita de R$ 155.754,68. Argumento que já foi rebatido acima. O fato que motivou a exclusão não é 01/2020, a exclusão, pelo que consta nos autos, foi promovida em 31/01/2020 (período ainda não encerrado), retroagindo efeitos para 01/01/2020. Portanto, mais um equívoco da defesa, ainda mais que, quando notificado da exclusão, se omitiu.

Salienta a defesa que, ainda depois das notificações do FISCONFORME, O Fisco exigia que a impugnante registrasse suas operações na forma do Simples Nacional, a ex. da notificação n°12459394, sendo notificada a efetuar o lançamento das notas fiscais de entradas e saídas na EFD/SPED, gerando conflito. Aduz

que, as notificações prévias concediam prazo para regularização de 23 meses para sanar as pendências e, questiona, se havia prazo, não há razão para as autuações. Os argumentos elencados, neste item, fogem da relação normal entre Fisco-contribuinte. A impugnante se omite de manifestar sobre a exclusão e depois não atende as notificações/oportunidades de se regularizar perante o Fisco. Não há na legislação previsão de prazo de 23 meses para qualquer tipo de regularização. Do conteúdo dos autos se vislumbra situação diversa do alegado (neste item 3) pela impugnante. Os fatos descritos na inicial e provados nos autos pelo Fisco, caracterizam a infração ao deixar de escriturar suas operações de vendas do ano 2020, esses fatos provados amparam a autuação. Os argumentos expendidos não contrapõem os fatos e provas dos autos.

Argumenta que, considera o enquadramento no regime do Simples Nacional no período autuado. Aduz que, os três autos de infração sofridos são pelo mesmo motivo. Salienta não haver fundamento para a exclusão do regime simplificado, com efeito retroativo, contrariando o direito de lançamento extemporâneo das operações, na forma do art. 41 do RICMS-RO. Argumentos já rebatido alhures. Reafirmando o fato de que, o contribuinte foi desenquadrado em 31/01/2020 (fl. 14), com efeito retroativo a 01/01/2020, tendo sido notificado da exclusão em 05/2020, não se manifestou/contrapôs os fatos. A notificação prévia (FISCONFORME) de regularização já desfaz o argumento de lançamento extemporâneo na forma alegada pela impugnante.

Diz ainda que, a exigência tributária é desproporcional de caráter confiscatório, vedado pela Constituição Federal (Art. 150, IV da CF). A penalidade aplicada do art. 77, X, "b-1" da lei 688/96, é a correta para o caso de falta de registro de operações tributadas. A penalidade estabelecida em Lei vigente à época dos fatos, fixada no patamar definido pelo Supremo Tribunal Federal – STF e, readequado à lei 688/96 através das leis 3583 e 3756/2015.

Assim, os cálculos apresentados pelo Fisco estão corretos, a multa sobre a base de cálculo atualizada de acordo com a legislação tributária de regência.

No caso concreto o Fisco constatou a omissão de escrituração fiscal nos arquivos EFD-SPED do sujeito passivo, após a exclusão do regime do Simples Nacional (LC 123/2006). O Fisco através de notificação prévia, na forma do FISCONFORME, possibilitou a regularização da escrituração do sujeito passivo. No entanto, o sujeito passivo permaneceu inerte, não regularizou e, portanto, descumpriu obrigação tributária acessória e principal, na forma da legislação tributária, no período de 2020.

Contudo, o que se constata, no caso em debate, é que o Fisco exige na autuação multa por falta de registro na escrituração fiscal. Ocorre que, as mesmas operações contempladas na presente ação, foi objeto de reconstituição da conta gráfica na autuação 20222700100118, onde apurou o ICMS considerando as entradas e saídas, inclusive, as não escrituradas. Nestas circunstâncias, o presente alto de infração por deixar de escriturar as operações de saídas do ano 2020, deve alcançar apenas aquelas não tributadas ou tributadas anteriormente por substituição tributária. Assim, neste entendimento, efetuo o recalculo do crédito tributário considerando apenas a parte não tributada das operações, exigindo o percentual de 15% sobre o valor da operação (art. 77, X, "b-1" da lei 688/96.

Os argumentos da defesa todos afastados, considerando os fatos e a legislação de regência.

A Defesa traz do cabimento das presentes alegações, da sinopse fática, preliminarmente – da tempestividade, da fundamentação jurídica e dos pedidos.

Em preliminares, o sujeito passivo diz que, a ação fiscal um tanto confusa, em razão da mesma designação gerar 03 (três) autos de infração. Na sequência expõe que a empresa estava enquadrada no regime do Simples Nacional desde sua constituição e, de forma arbitrária, o Fisco exclui a empresa desse regime, no entanto, continuava a notificar a impugnante, via FISCONFORME, para registros fiscais na forma do Simples Nacional (Notificação n°12459394, TERMO DE NOTIFICAÇÃO

N°6312248, MALHA FISCAL: Diferença de Receita Bruta – NF-e x PGDAS). Considera a defesa que a empresa foi excluída do regime do Simples Nacional, de forma equivocada.

Salienta ainda que, a empresa nunca adquiriu mercadorias em valor superior a 80% em relação as entradas de recursos. Aduz que, a SEFIN possui os dados (arquivos XML) das notas fiscais de compras e saídas, de todo o período da empresa. Assim, entende, não há motivo para exclusão da empresa do regime simplificado, quando no próprio auto demonstrado na planilha de janeiro-20, compras de RS 86.692,95 e receita de R$. 155.754,68.

Ressalta que, as notificações do FISCONFORMES, já levando em consideração as notificações após a empresa ter sido excluída do Simples e da notificação n°12459394, a empresa é notificada a efetuar o lançamento das notas fiscais de entrada e saída no Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI, gerando conflito com a notificação n°12459394. Aduz que, as notificações prévias concediam prazo para regularização de 23 meses para sanar as pendências e, questiona, se havia prazo, não há razão para as autuações.

Diz que, considerando que na época dos fatos autuados a empresa encontrava-se enquadrada no regime do Simples Nacional, não há motivo para que seja surpreendida pela lavratura de 03 (três) autos de infração pelo mesmo motivo, ou seja, deixar de escriturar notas fiscais de entradas e saídas, no Sped Fiscal – EFD ICMS/IPI. Alega a defesa que, o contribuinte foi excluído do regime simplificado, com efeito retroativo, com fundamento que contraria o direito de lançamento extemporâneo das operações, na forma do art. 41 do RICMSRO.

Por fim aduz que, a exigência tributária é desproporcional de caráter confiscatório, vedado pela Constituição Federal (Art. 150, IV da CF).

Requer a nulidade/improcedência do auto de infração.

Razões da Decisão.

A lide trata de escrituração de notas fiscais de Saídas e a sistemática de autuação.

Não há Recurso Voluntário, porém há manifestação fiscal do autuante não concordando com a decisão de parcial procedência.

O seu ponto central é que houve três autuações e que todas as três devem ser julgadas procedentes conjuntamente.

Se assevera no art. 76, §1 da Lei 688/96, *in verbis*:

> *Art. 76. A multa será calculada tomando-se como base:*
> *[...]*
> *§ 1º As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do não cumprimento da obrigação tributária acessória e principal.*

Ele discorda do Enunciado 05 do TATE que foi criado para explicar melhor como fazer este tipo de autuação.

O TATE emitiu um Enunciado para pacificar a sistemática de autuação, in verbis:

> *ENUNCIADOS TATE-SEFIN-RO*
> *ENUNCIADO 005 – Falta de Registro de Documentos Fiscais de Entrada e de Saída de Mercadorias no Livro Registro de Entrada ou Saída.*
> *1) A infração vinculada à falta de registro de documentos fiscais referentes a Entrada ou Saída de mercadorias tributadas deve ser capitulada na penalidade específica prevista no* ***Art. artigo 77, inciso X, alínea "a" ou "b" da Lei n. 688/96,*** *com a cobrança do ICMS devido no mesmo auto de infração, relativo à operação de saída ou à presunção de saída sem nota fiscal em relação as Entradas não registradas. (****Art. 72, V da Lei 688/96)***
> *2) A utilização do* ***artigo 77, inciso IV, alínea "a-1" da Lei 688/1996*** *pressupõe duas condições concomitantes para sua aplicação em auto de infração:*
> *a) Ocorrência de ação ou omissão, demonstrada na ação fiscal, que resulte em falta de pagamento do imposto;*
> *b) Que a ação ou omissão não esteja prevista em outra penalidade específica.*
> *Porto Velho, 25 de novembro de 2022*
> *ANDERSON APARECIDO ARNAUT*
> *PRESIDENTE DO TATE/SEFIN*

Essas penalidades estão abaixo descritas:

> *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)*
> *(...)*
> *IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)*

> ***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;***
> *(...)*
> *X - infrações relacionadas a livros fiscais, arquivos magnéticos ou eletrônicos de registros fiscais: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)*
> *(...)*
> *d) deixar de escriturar no livro Registro de Entradas ou livro Registro de Saídas, na forma estabelecida na legislação tributária, documentos fiscais relativos à entrada ou saída de mercadorias ou serviços isentos ou não tributados ou já tributados por substituição tributária - multa de 02 (duas) UPF/RO por documento fiscal;*
> *(...)*
> *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)*
> *(...)*
> ***X - infrações relacionadas a livros fiscais, arquivos magnéticos ou eletrônicos de registros fiscais: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)***
> ***(...)***
> ***a) multa de20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação pela falta da escrituração, no livro Registro de Entradas, de documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços, excetuada a hipótese prevista na alínea "d" deste inciso;***
> *(...)*
> *b) multa de 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação:*
> *1. pela falta da escrituração, no livro Registro de Saídas, de documento fiscal relativo à saída de mercadorias ou prestação de serviços, excetuadas as hipóteses previstas no item 2 desta alínea e na alínea "d" deste inciso;*
> *(...)*
> ***Art. 72. Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, na constatação de: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)***
> ***(...)***
> ***V - não registro de entradas de mercadorias ou bens;***

O autuante se insurge em sua manifestação fiscal não concordando com o Enunciado, pois deve ser aplicado o art. 76, §1 da Lei 688/96, *in verbis*:

> *Art. 76. A multa será calculada tomando-se como base:*
> *(...)*
> *§ 1º As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do não cumprimento da obrigação tributária acessória e principal.*

A resposta a está questionamento chama-se na doutrina **de fato presuntivo do fato gerador**:

> ***Art. 72. Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, na constatação de: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)***
> ***(...)***
> ***V - Não registro de entradas de mercadorias ou bens;***

O Fato Presuntivo do Fato Gerador da Obrigação Tributária, isto é, aquele fato cuja ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Por meio da demonstração de que a expressão "fato gerador", empregada pelo Código Tributário Nacional, é polissêmica, isto é, exprime um significado lexical com dois ou mais sentidos relacionados, constata-se que a expressão "fato gerador" é empregada com três sentidos relacionados, diversos: "hipótese de incidência da regra de tributação", "fato gerador da obrigação tributária" e "fato presuntivo do fato gerador da obrigação tributária". Este fato exprime uma presunção baseada em máximas da experiência e não pode ser confundido com o verdadeiro fato gerador da obrigação tributária, já que ele apenas indica que a sua ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Máxima da experiência assume a seguinte estrutura: "Se X, então é provável Y", ou, como exemplo, "se saída de mercadoria do estabelecimento, então é provável a consumação do negócio jurídico oneroso de transferência da mercadoria". Essa estrutura cria uma espécie de presunção baseada em máxima da experiência. As presunções possuem a seguinte estrutura: "Se X, então se considera ocorrido Y".

Cabe ao contribuinte comprovar que a referida saída não ocorreu como consequência e por causa do referido negócio, caso não queira que a consequência legal seja aplicada.

O "fato presuntivo do fato gerador" é, pois, um fato cuja ocorrência presume, com base em máximas da experiência, a ocorrência de outro: "Se X,

então se considera ocorrido Y, porque normalmente quando ocorre X também ocorre Y". Logo se percebe que o mencionado "fato presuntivo do fato gerador" não possui a estrutura de uma ficção. Esta tem a seguinte estrutura: "X conta como Y". É o que sucede no caso dos navios, que são considerados, para determinados efeitos legais, como bens imóveis, ainda que se movam. Assim, o legislador equipara dois elementos ("X = Y"), atribuindo, com isso, as consequências jurídicas previstas para um elemento também para outro.

A ficção, desse modo, funciona como uma espécie de remissão de consequências normativas. Em casos como esse, não é sequer pertinente a questão de provar o contrário, pois o legislador não atribui a mesma consequência prevista para um caso também para outro, por serem os dois iguais ou similares ou manterem uma relação de causalidade entre si; ele atribui a mesma consequência prevista para um caso também para outro, por serem os dois diferentes ou apesar de serem diferentes. Isso significa que o "fato presuntivo do fato gerador" não possui a estrutura de "X = Y" ("a saída de mercadoria do estabelecimento é a própria consumação do negócio jurídico oneroso de transferência de mercadoria"), mas a estrutura de "Se X, então se considera ocorrido Y, porque normalmente quando ocorre X também ocorre Y" ("se saída mercadoria do estabelecimento, então se considera ocorrida a consumação do negócio jurídico oneroso de mercadoria, porque normalmente quando ocorre a saída de mercadoria do estabelecimento também ocorre a consumação do negócio jurídico oneroso de da mercadoria").

As considerações anteriores permitem concluir que o art. 46 do Código Tributário Nacional, quando estabelece que o imposto sobre produtos industrializados "tem como fato gerador a sua saída dos estabelecimentos", não está se referindo ao "fato gerador" propriamente dito, mas ao "fato presuntivo do fato gerador", o que é algo bastante diverso.

Da mesma forma, o inciso I do art. 12 da Lei Complementar n. 87/1996, quando estabelece "considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no

momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte", não está se referindo ao "fato gerador" do mencionado imposto, mas ao "fato presuntivo do fato gerador", o que é algo complemente diferente.

Nesses dois casos, o legislador não está se referindo ao "fato gerador" pela singela circunstância de que a "saída do estabelecimento" não é uma "situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal", conforme prevê o art. 114 do Código Tributário Nacional, em consonância com as regras de competência aplicáveis e conforme o exigido pelo inciso I do art. 150 da Constituição. Uma condição é tida como necessária quando, sem a sua ocorrência, a consequência não é produzida. Por isso uma condição "necessária" é denominada de uma condição "somente quando": somente quando ela ocorre, a consequência é produzida. Uma condição é tida como suficiente quando, com sua ocorrência, a consequência é produzida. Por isso uma condição "suficiente" é rotulada de uma condição "sempre que": sempre que ela ocorrer, a consequência será produzida. Tudo isso computado permite afirmar que uma "situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal" é uma situação que "sempre que ocorre e somente quando ocorre" provoca o surgimento da obrigação tributária. Nesse sentido, e tendo em vista as normas constitucionais aplicáveis, a "saída do estabelecimento" é condição necessária, mas não suficiente à ocorrência do fato gerador: é necessária, porque se o negócio jurídico oneroso translativo de propriedade for consumado, mas a saída do produto industrializado ou da mercadoria do estabelecimento não ocorrer, não surgirá a obrigação tributária principal; porém, não é suficiente, porque se a saída do produto industrializado ou da mercadoria do estabelecimento ocorrer, como exige a lei, mas não for decorrência da consumação do negócio jurídico oneroso translativo da sua propriedade, como exige a Constituição, não surgirá a obrigação tributária.

Em suma, a "saída do estabelecimento" não é "fato gerador", mas "fato presuntivo do fato gerador" dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias.

Longe de ilustrar uma disputa verbal ou instanciar um preciosismo terminológico, evidencia a necessidade de rigor conceitual sem a qual nenhuma ciência digna desse nome pode ser erigida. Essa necessidade de rigor conceitual cresce em importância quando se verifica que o Código Tributário Nacional empregou a expressão "fato gerador" com vários significados. Melhor teria sido se ele tivesse empregado a expressão "hipótese de incidência" para se referir à situação descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária principal, a expressão "fato gerador" ou "fato jurídico" para se referir à ocorrência fenomênica da hipótese de incidência, e a expressão "fato presuntivo do fato gerador" para se referir ao fato cuja ocorrência, em razão de máximas da experiência, normalmente está vinculada à ocorrência do fato descrito na hipótese. Assim, porém, o legislador complementar não procedeu. A rigor e em sentido técnico restrito, sequer a expressão "fato gerador" é totalmente correta.

Por exemplo, o Fisco Estadual Paulista tem assim se posicionado: "ICMS – Perda em decorrência de perecimento, deterioração, furto, roubo ou extravio no transporte – Cancelamento de documentos fiscais – Baixa de estoque. I. Ocorre fato gerador do ICMS na saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte (artigo 2º, inciso I, do RICMS/2000). II. Tratando-se de mercadoria que perecer, deteriorar-se ou for objeto de furto, roubo ou extravio, após a ocorrência do fato gerador, o imposto deve ser recolhido normalmente. E, sendo assim, não há que se falar em cancelamento de Nota Fiscal de saída, nem em emissão de Nota Fiscal de entrada para anulação da operação, tampouco em restituição de crédito de ICMS." (SEFAZ/SP, Resposta à Consulta n. 17.898, de 30.08.2018)

Vale dizer, a administração tributária, ao dizer que "ocorre fato gerador do ICMS na saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte" e que, "tratando-se de mercadoria que perecer, deteriorar-se ou for objeto de furto, roubo ou extravio, após a ocorrência do fato gerador, o imposto deve ser

recolhido normalmente", está tomando o "fato presuntivo de fato gerador" como se fosse o verdadeiro "fato gerador" e, com isso, exigindo tributo que não deveria ser exigido. Conclusões A expressão "fato gerador" é polissêmica (ou portadora de ambiguidade polissêmica) porque exprime um significado lexical que admite três sentidos relacionados: 1) "hipótese de incidência", isto é, a referência abstrata a uma situação constante da hipótese de incidência de uma regra de tributação; 2) "fato jurídico", isto é, o fato concretamente ocorrido que se encaixa na hipótese de incidência prevista em lei; 3) "fato presuntivo do fato gerador", isto é, o fato, em sentido amplo, cuja ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador. **A categoria do "fato presuntivo do fato gerador" precisa ser objeto de atenção destacada e pedagógica da doutrina, com relação a todos os tributos previstos na Constituição e na legislação infraconstitucional, dada a sua extrema importância, assim teórica como prática. Longe de ser uma questão meramente terminológica, como tantas que já foram tratadas pela doutrina, a distinção entre "fato gerador" e "fato presuntivo do fato gerador" é uma questão de fundo e de grande impacto para o Direito Tributário brasileiro.**

A presunção do fato gerador é muito importante no Direito Tributário e deve ela deve ser organizada nas questões que envolvem obrigações tributárias principais e acessórias, pois não se deve prejudicar o contribuinte a ponto de trazer excesso de penalidade.

O Enunciado 05 trata de uma visão sistêmica que preserva o ponto principal, isto é, a falta de pagamento de tributo em contrapartida a multa acessória que trata de erros formais que facilitam o trabalho do Fisco na cobrança do tributo propriamente dito.

Esse fato não é a negação do art. 76, §1 da Lei 688/96, mas sua integração com o art. 72 da Lei 688/96. O art. 180 e seu parágrafo único do RICMS/RO aprov. pelo Dec. 22721/18, *in verbis*, explica de forma suscinta este ponto:

> ***Art. 180. Implicará sonegação do imposto a falta de registro de documentos referentes à entrada de mercadorias ou serviços em escrita fiscal e comercial, quando existentes estes.***
> ***Parágrafo único. A presunção estabelecida neste artigo será ilidida pela apresentação de prova da inexistência do prejuízo à Fazenda estadual.***

A autuação é sobre falta de pagamento de tributo via reconstituição por meio de conta gráfica. Foi trazido pelo Julgador Singular que deve ser utilizada a multa de 15% do auto de infração 20222700100117 e não a multa de 90% fato que este Relator discorda, pois este auto de infração foi corrigido e julgado como tal.

A maior parte destas notas fiscais fizeram parte da reconstituição da conta gráfica com cobrança de tributo do AI 20222700100118 e devem ser autuadas em respeito ao Enunciado 05/TATE.

A exigência contempla a omissão na escrituração do contribuinte. O imposto relativo à apuração da movimentação de entradas e saídas na Planilha de Cálculo do Crédito Tributário, fl. 03, Relação de Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias Não Escrituradas, 07, Notificações FISCOFORME, fls. 08-11 e Termo de Juntada e Ciência de Provas em Meio Eletrônico, fl. 22.

O relatório circunstanciado de fls. 18 a 21 dos autos, detalha todo o procedimento e, as circunstâncias acerca da exclusão do regime do Simples Nacional.

Sobre todas as alegações da defesa, elas foram bem rebatidas pelo Julgador Singular.

Foi bem explicado o desenquadramento do Simples Nacional e fora dado tempo hábil fora dado para o registro correto dos documentos fiscais e o devido pagamento do tributo dentro da sistemática do regime normal.

Não existe prazo de 23 meses. A notificação é para que o sujeito passivo registra as notas fiscais de entradas e que faça as notas fiscais de saídas para que haja o recolhimento do tributo como bem explicado pelo Juiz Singular.

Sobre todo o arcabouço do Princípio do Não Confisco não pode ser aplicado por expressa vedação legal conforme os art. 90 da Lei 688/96 e o art. 16 da Lei 4929/20 que deixam expressamente claro que não se pode discutir na seara administrativa ou deixar de aplicar a Lei ou declarar ela inconstitucional.

O Julgador Singular refez os cálculos e manteve nessa autuação somente o tributo e recalculou a atualização monetária.

Entretanto com o julgamento do Auto de Infração 20222700100118 do mesmo sujeito passivo foi decidido retirar a multa daquele PAT, porém mantido neste em sua totalidade conforme o Acordão abaixo e em respeito ao Enunciado 05/TATE:

> *PROCESSO:20222700100118 – BPM 15.557*
> *RECURSO: DE OFÍCIO Nº 023/2023*
> *RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.*
> *RECORRIDA: 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.*
> *INTERESSADA: PLURAL FARMA BRASÍLIA COM. DE MEDICAMENTOS.*
> *RELATOR: JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO*
> *RELATÓRIO: Nº 082/24/2ªCÂMARA/TATE/SEFIN*
> *ACÓRDÃO Nº 0101/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN*
> *EMENTA : ICMS – DEIXAR DE RECOLHER O TRIBUTO DEVIDO – REFAZIMENTO DA CONTA GRÁFICA – OCORRÊNCIA – Demonstrado nos autos que o sujeito passivo deixou de recolher o tributo devido no exercício de 2020, em razão da não escrituração de notas fiscais em sua EFD. Foi reconstituída a conta gráfica do sujeito passivo e lançado débito neste processo. Em atendimento ao Enunciado 05/TATE, foram mantidos, com correção, os valores de tributo, atualização e juros, excluindo-se a multa, tendo em vista que as penalidades específicas foram lançadas nos Autos de infração nº 20222700100116 e 20222700100117. A aplicação do Enunciado 05/TATE não viola o disposto no §1º do art. 76 da Lei nº. 688/96, visto que o ato de deixar de registrar notas fiscais com débito do imposto configura descumprimento de obrigação principal. Infração parcialmente ilidida. Mantida a decisão singular de parcial procedência do auto de infração. Recurso de Ofício desprovido. Decisão Unânime.*
> *Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores Fabiano Emanoel Fernandes Caetano, Juarez Barreto Macedo Junior e Manoel Ribeiro de Matos Junior.*

Como já dito, não há Recurso Voluntário, mas todos os pontos já trazidos foram repisados por este Relator.

O valor correto está na Tabela abaixo:

TRIBUTO	R$	0,00
MULTA	R$	346.764,95
JUROS	R$	0,00
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	R$	0,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R$	346.764,95

No caso em epígrafe, será devido o valor de R$ 346.764,95.

A mídia se encontra no EPAT e a ciência via DET também.

O Autuante praticou o que lhe compete que no caso é o respeito ao art. 97 da Lei 688/96 e a questão da orientação ao contribuinte, ela é prestada diariamente por todos os servidores da Secretaria de Finanças do Estado de Rondônia que sempre se preocupam com o crescimento do Estado.

O Sujeito passivo não trouxe nenhum fato impeditivo, modificativo ou extintivo que amparasse o seu direito de mesmo notificado pelo FISCOFORME deixar de registrar chaves eletrônicas dos destacados nos documentos fiscais conforme os cálculos trazidos na mídia digital / auto de infração e recolher o tributo devido.

A planilha elaborada pelo fisco constitui-se de prova processual, já que consta em mídia eletrônica juntada nos autos.

Cabe enfatizar que foi dado prazo para regularizar e nada fez.

Assim, tendo a ação fiscal sido constituído nos termos e prazos legais, comprovada com documentos apresentados pelo fisco e não demonstrada provas de sua ineficácia pelo sujeito passivo, concluo pela parcial procedência da mesma.

Fato este que não procede, pois não há erros nem rasuras e as provas estão no auto.

Em face de todo o exposto, respeitando os entendimentos em contrário, conheço o Recurso de Ofício dando-lhe provimento. Reformo a Decisão proferida em Primeira Instância que julgou parcial procedente para procedente a autuação fiscal.

É como voto.

Porto Velho-RO, 18 de Julho de 2024.

gov.br
Documento assinado digitalmente
ROBERTO VALLADAO ALMEIDA DE CARVALHO
Data: 26/03/2025 23:53:28-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Roberto V. A. de Carvalho
AFTE Cad.
RELATOR/JULGADOR

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

PROCESSO : 20222700100117 - E-PAT: 015.559
RECURSO : DE OFÍCIO N° 075/2024
RECORRENTE : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA : PLURAL FARMA BRASÍLIA COM. DE MED. LTDA
RELATOR : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

RELATÓRIO : Nº 081/2024/2.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 0118/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DEIXAR DE EFETUAR A ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS – OCORRÊNCIA – Demonstrado nos autos que o sujeito passivo deixou de escriturar notas fiscais de saída. Mantida a penalidade neste PAT referente às notas fiscais tributadas, em razão do julgamento do Auto de infração 20222700100118. Infração não ilidida. Reformada a decisão singular de parcial procedência para procedência do auto de infração. Recurso de Ofício provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para dar-lhe provimento, reformando a decisão de Primeira Instância que julgou parcial procedente para **PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores Dyego Alves de Melo, Juarez Barreto Macedo Junior e Leonardo Martins Gorayeb.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL
FATO GERADOR EM 26/05/2022: R$ 346.764,95
***CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.**

TATE, Sala de Sessões, 18 de julho de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut
Presidente

Roberto Valladão Almeida de Carvalho
Julgador/Relator