



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

SUJEITO PASSIVO: *W. V. FERNANDES ME*

ENDEREÇO: *RUA DAS PEDRAS, 529 - JD DOS MIGRANTES - JI-PARANÁ/RO - CEP: 76900-643*

PAT Nº: *20252703300003*

DATA DA AUTUAÇÃO: *25/02/2025*

CAD/CNPJ: *17.064.739/0001-60*

CAD/ICMS: *00000003712494*

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2025/1/302/TATE/SEFIN

1. Não entrega de arquivos eletrônicos do Convênio ICMS n. 115/03
2. Defesa Tempestiva
3. Infração não ilidida
4. Auto de Infração Procedente.

1– RELATÓRIO

O sujeito passivo que desenvolve a atividade de “Serviços de Comunicação Multimídia –SCM”, CNAE 6110803, conforme consta nos autos, não entregou ao Fisco os arquivos eletrônicos “Mestre de Documento Fiscal”, “Item de Documento Fiscal”, “Dados Cadastrais do Destinatário do Documento Fiscal” e “Identificação e Controle” todos previstos nos incisos I a IV do Art. 429 do Anexo X ao RICMS-RO, no período de 01/01/2019 a 31/12/2020.

Ao contribuinte foi oferecido a oportunidade de auto regularizar pelo FISCONFORME, conforme as Notificações DET de nº 13852984 e 13868443, mas o contribuinte não atendeu as notificações e não entregou os arquivos eletrônicos requeridos.

Para a infração foi indicado o artigo 429, do Anexo X do RICMS-RO do Decreto 22.721/18 RICMS-RO e para multa, o art. 77, X, “L” da Lei 688/96.

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

Tributo ICMS	R\$ 0,00
Multa 1.440 UPFs	R\$ 171.561,60
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 171.561,60

Aintimação foi realizada pelo Domicílio Tributário Eletrônico do contribuinte em 25/02/2025 (fls 43) nos termos do artigo 112, inciso IV da Lei nº 688/96.

Ação fiscal foi iniciada em 02/12/2024 e teve uma prorrogação na data de 01/02/2025 (fls 14) sendo concluída dentro do prazo previsto.

Houve a apresentação de defesa tempestiva.

2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

Em síntese, o sujeito passivo alega em sua defesa que:

I – A multa aplicada tem caráter confiscatório pois representa 90% do valor do imposto arbitrado, além de incidir sobre uma base de cálculo desvirtuada, contraria os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco;

II – Não deve ser aplicado o mandado de arbitramento, quando existem elementos posteriores aptos à revisão;

III – Houve ocorrência de bis in idem, não se admitindo a dupla penalização pelo mesmo fato gerador.

Ao final, requer que o auto de infração seja julgado nulo.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

No Relatório Circunstanciado (fls 15 a 40) e no pedido de auditoria (fls 07) o Auditor Fiscal demonstra que o contribuinte em questão possui autorização da ANATEL para prestar serviço de Serviços de Comunicação Multimídia – SCM desde julho de 2014.

O contribuinte fiscalizado, contratou links para a prestação de serviço de comunicação no período fiscalizado (2019 e 2020) cujo valor pago por ele resultou no montante total de R\$

696.831,25. No entanto, o contribuinte que é do Simples Nacional, não declarou em seu PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, nenhum valor relativo a prestação do serviço de comunicação fornecido aos seus clientes/contratantes.

Ao iniciar a fiscalização, o contribuinte foi novamente intimado com a Notificação de n.14517920 no dia 02/12/2024 e posteriormente foi emitida para ele a Notificação de n. 20242603300010-A no dia 27/12/2024 na qual foi requerido livros fiscais e também outros documentos, registros ou manifestações relevantes.

O contribuinte não apresentou os documentos solicitados, razão pela qual o Auditor Fiscal, diante da situação de presunção de omissão de receita e da impossibilidade de cessar maiores informações sobre as atividades comerciais do sujeito passivo, utilizou-se do arbitramento da base de cálculo das operações, para apurar o valor devido do crédito tributário.

O regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 22.721/2018, em seus artigos dispõe:

ANEXO X

“Art. 429. A manutenção, em meio ótico, das informações constantes nos documentos fiscais emitidos em via única será realizada por meio dos seguintes arquivos: (Convênio ICMS 115/03, cláusula quarta)

I - “Mestre de Documento Fiscal” – com informações básicas do documento fiscal;

II - “Item de Documento Fiscal” – com detalhamento das mercadorias ou serviços prestados;

III - “Dados Cadastrais do Destinatário do Documento Fiscal” – com as informações cadastrais do destinatário do documento fiscal;

IV - “Identificação e Controle” – com a identificação do contribuinte, resumo das quantidades de registros e somatório dos valores constantes dos arquivos de que tratam os incisos I a III deste artigo.

§ 1º. Os arquivos referidos no caput deverão ser organizados e agrupados conforme os gabaritos e definições constantes no Manual de Orientação, constante na Tabela I da Parte 7 deste Anexo, e conservados

pelo prazo previsto no parágrafo único do artigo 107do Regulamento.

§ 2º. Os arquivos serão gerados com a mesma periodicidade de apuração do ICMS do contribuinte, devendo conter a totalidade dos documentos fiscais do período de apuração.

§ 3º. Será gerado um conjunto de arquivos, descritos no caput, distinto para cada modelo e série de documento fiscal emitidos em via única.

§ 4º. O conjunto de arquivos será dividido em volumes sempre que a quantidade de documentos fiscais alcançar:

I - 100 (cem) mil documentos fiscais, para os contribuintes com volume mensal de emissão de até 1 (um) milhão de documentos fiscais;

II - 1 (um) milhão de documentos fiscais, para os contribuintes com volume mensal de emissão superior a 1 (um) milhão de documentos fiscais.

§ 5º. A integridade dos arquivos será garantida pela vinculação de chaves de codificação digital, calculadas com base em todas as informações contidas em cada arquivo, e que constarão do arquivo de controle e identificação, bem como do recibo de entregue volume.”

“**Art. 431.** A entrega dos arquivos mantidos em meio ótico, nos termos do [artigo 429](#), será realizada mediante a utilização do programa de Transmissão Eletrônica de Documentos - TED, disponibilizado pela Secretaria de Estado de Finanças, observando-se o seguinte: (**[Convênio ICMS 115/03](#), cláusula sexta**)

I - até o último dia do mês subsequente ao período de apuração; ou, no caso de notificação específica para entrega dos arquivos, no prazo de 5 (cinco) dias, contados do recebimento da notificação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e demais informações mantidas em qualquer meio;

II - os arquivos digitais enviados deverão ser assinados digitalmente, no padrão ICP-BR;

III - o certificado digital utilizado para a assinatura deverá ser do padrão X509.v3, emitido por Autoridade Certificadora, credenciada à ICP Brasil, para o interessado, com identificação de seu CNPJ ou CPF, conforme o caso;

IV - a comprovação da entrega dos arquivos do [Convênio ICMS n. 115/2003](#) se dará pelo “Comprovante de Transmissão de Arquivo” gerado pelo programa de TED, após envio dos arquivos;

V - o controle de integridade dos arquivos recebidos pelo Fisco será realizado por meio da verificação da chave de codificação digital dos volumes dos arquivos apresentados.”

Os argumentos I e II da defesa apresentada, não serão aqui considerados, por não ter pertinência com o presente auto de infração, mas tão somente com o auto de infração nº 202503300004.

No presente auto de infração, trata-se de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, precisamente, a não entrega de arquivos eletrônicos obrigatórios ao Fisco.

3.1 - Sobre o Item III da Defesa.

Argumenta o sujeito passivo que:

- *“Houve ocorrência de bis in idem, não se admitindo a dupla penalização pelo mesmo fato gerador;*

- *A atuação fiscal em desfavor da empresa W. V. FERNANDES ME incorre em vício insanável de legalidade ao aplicar duas penalidades distintas com base em um mesmo fato gerador, o que configura bis in idem, prática vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, notadamente no campo do direito sancionador tributário;*

- *Nos termos dos Autos de Infração nº 20252703300001, 20252703300002 e 20252703300003, a fiscalização estadual aplicou multas isoladas com fundamento no art. 77, inciso X, alínea “k”, da Lei Estadual nº 688/96, sob o argumento de que a empresa deixou de apresentar documentos fiscais e arquivos eletrônicos no prazo concedido;*

- *Tais penalidades, de natureza formal, foram impostas no valor de 40 UPF/RO por documento/arquivo não entregue, reconhecendo e sancionando o fato da inércia na apresentação tempestiva da escrituração e da documentação exigida pela fiscalização;*

- *A única e exclusiva conduta atribuída à empresa foi a não apresentação dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos no prazo fixado, fato este já sancionado anteriormente por meio das multas isoladas nos AI nº 01, 02 e 03, sendo inteiramente descabida a imposição de nova penalidade com base no mesmo fato, agravada pela presunção automática de infração de*

natureza fraudulenta;

- *É cediço que o direito brasileiro, especialmente no âmbito do direito sancionador, veda expressamente a duplicidade punitiva por um único fato gerador. Essa vedação, consagrada no princípio do non bis in idem, decorre do núcleo do princípio do devido processo legal substancial (art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), que impõe ao Estado a observância da proporcionalidade, razoabilidade, e da especialidade normativa ao aplicar sanções administrativas.*

- *Nesse ponto, é necessário reforçar que a penalidade prevista no art. 77, IV, “b”, da Lei nº 688/96 só pode ser aplicada quando restar comprovada, de forma inequívoca, a ocorrência de prestação de serviço dissimulada ou outro artifício fraudulento apto a suprimir tributo. Isso porque, conforme prevê expressamente o dispositivo legal:*

“IV – aplicar-se-á multa de 90% do valor do imposto incidente sobre a operação ou prestação dissimulada”.

- *Logo, é essencial a demonstração de que houve prestação dissimulada, o que não ocorreu no caso concreto.”*

O *bis in idem* tributário refere-se à vedação da dupla tributação sobre o mesmo fato gerador por parte do mesmo entetributante. Isso significa que o contribuinte não pode ser obrigado a pagar duas vezes o mesmo tributo sobre uma única e mesma situação econômica, jurídica ou patrimonial.

Importa considerar que o *bis in idem* ocorre quando o **mesmo ente federativo** (seja a União, um Estado específico, o Distrito Federal ou um Município específico) institui e cobra **dois ou mais tributos** pertencentes à **mesma espécie tributária** (impostos, taxas ou contribuições de melhoria) e que incidem exatamente sobre o **mesmo fato gerador** (a mesma situação econômica ou evento que dá origem à obrigação de pagar o tributo).

Torna-se fundamental observarmos aqui o conceito de tributo, conforme o CTN LC 5172/66:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A multa, por sua vez, conforme entendimento de Eduardo Sabbag (2011, p. 380): *“é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção”*.

Uma vez separado o conceito de tributo, do conceito de multa, constatamos que inexistente proibição de que uma mesma conduta irregular e contrária a legislação tributária, seja a matriz para a aplicação de multa acessória e também de multa vinculada ao descumprimento da obrigação principal (obrigação de pagar).

O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária e no exercício de sua competência legal, estabelece diversas obrigações aos particulares contribuintes, com o intuito de facilitar o controle e a fiscalização dos tributos. Em decorrência desta realidade, surgiu a denominada “obrigação acessória”.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Trata-se em verdade da obrigação de fazer ou deixar de fazer alguma coisa de interesse do Estado na fiscalização ou arrecadação dos tributos.

CTN

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

A obrigação acessória no Direito Tributário independe da obrigação principal e não está definitivamente atrelada a subsistência daquela. Neste diapasão, a Lei 688/96 expressamente desvincula o pagamento da obrigação acessória, do pagamento da obrigação principal.

Lei 688/96

“Art. 72. Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, na constatação de:

§ 4º. A presunção estabelecida neste artigo será ilidida pela apresentação de prova do efetivo recolhimento do imposto.

§ 5º. A prova do pagamento do imposto prevista no § 4º não exclui a aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação tributária acessória.”

A obrigação acessória prevista na legislação tributária vincula o contribuinte, bem como terceiro, no objetivo de obrigá-lo a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal.

A obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

OSTJ possui o entendimento de que a obrigação acessória prevista no art. 113, § 2º c/c 115 do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsiste, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária.

Como resultado da ação fiscal executada foram lavrados os seguintes autos de infração:

AUTO Nº	OBJETO
---------	--------

20252703300001	Embaraço a fiscalização.
20252703300002	Embaraço a fiscalização.
20252703300003	Não entrega de arquivos eletrônicos
20252703300004	Cobrança do ICMS sobre o serviço de comunicação prestado, com a base de cálculo presumida por arbitramento referente exercício de 2019.
20252703300005	Cobrança do ICMS sobre o serviço de comunicação prestado, com a base de cálculo presumida por arbitramento referente exercício de 2020.

Diante dos fatos, do conceito de tributos e multa que são diferentes, do caráter autônomo da obrigação acessória em relação à principal, deve ser afastada a tese do bis in idem arguido pelo contribuinte, em razão da sua impossibilidade de aplicação ao caso concreto.

O contribuinte em sua defesa em nenhum momento nega a não entrega dos arquivos ao Fisco, nem apresenta documentos que tenham realizado a sua entrega.

A penalidade aplicada foi:

Lei 688/96

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

X- infrações relacionadas a livros fiscais, arquivos magnéticos ou eletrônicos de registros fiscais:

l) deixar de apresentar ao órgão público competente na forma, nos casos ou nos prazos estabelecidos na legislação tributária os livros, arquivos, demonstrativos e documentos, inclusive os eletrônicos, nela previstos e à quele destinados - multa de 30 (trinta) UPF/RO por livro, ou arquivo ou demonstrativo ou documento;"

A penalidade aplicada coaduna-se perfeitamente a conduta materializada pelo contribuinte e foi reduzida em 50% em razão de ser o sujeito passivo empresa do Simples

Nacional, nos termos do Art. 76, §5º da Lei 688/96.

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\$ 171.561,60 (Cento e setenta e um mil, quinhentos e sessenta e um reais e sessenta centavos).

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 efetivado 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, 24/06/2025 .

ANDERSON APARECIDO ARNAUT

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

ANDERSON APARECIDO ARNAUT, Presidente do TATE

Data: **24/06/2025**, às **10:18**.

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