



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

**PROCESSO** : 20182701200225  
**RECURSO** : VOLUNTÁRIO Nº 1082/2021  
**RECORRENTE** : RECOL DIST. E COM. LTDA.  
**RECORRIDA** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RELATOR** : JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO  
**RELATÓRIO** : Nº 109/22/1ªCÂMARA/TATE/SEFIN

**02 – VOTO DO RELATOR**

A autuação ocorreu em razão de sujeito passivo deixar de registrar em sua Escrita Fiscal Digital - - EFD/SPED as notas fiscais relacionadas em planilha em anexo emitidas para fins de compensação do ICMS de acordo com o Dec. 11.430/04 – CFOP 5606, registrando apenas no campo no campo AJUSTE do ICMS o valor dos débitos respectivos no exercício 2016, sujeitando-se à penalidade de cunho acessório pela inobservância de procedimentos fiscais obrigatórios quanto ao registro destas operações no competente Livro Registro de Saídas. Foram indicados para a infringência os art. 311, §2 do RICMS, aprov. pelo Dec. 8321/98 c/c art. 10 do Dec. 11430/04 e para a penalidade o artigo 77, §1, inciso III da Lei 688/96.

A autuada foi cientificada pessoalmente em 04/12/2018 conforme fl. 02. Foi apresentada peça defensiva em 03/01/2019 (fls. 198-203). Posteriormente a lide foi julgada procedente em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 210-219 dos autos. A decisão singular foi notificada ao sujeito passivo via eletrônico por meio de DET em 10/06/2021, conforme fl. 220.

Irresignada a autuada interpõe Recurso Voluntário em 08/07/2021 (fls. 221-229) contestando a decisão “a quo”, argumentando a exposição fática, da tempestividade do Recurso, do direito – da falta do Termo de Designação de



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

Fiscalização do Estabelecimento do PAT, das penalidades – indevida aplicação continuada da multa punitiva prevista no art. 77, §1, III da LO 688/96.

É o breve relatório.

**02.1 – DA ANÁLISE DOS AUTOS E FUNDAMENTOS DO  
VOTO**

A exigência fiscal ocorre em razão da constatação de que o sujeito passivo deixou de registrar diversas DANFEs no período de 2016 relativas à transferência de crédito para abatimento de débitos. Foi intimado da procedência da decisão de primeira instância via DET em 10/06/2021.

O sujeito passivo apresentou seu Recurso Voluntário que trouxe a exposição fática, da tempestividade do Recurso, do direito – da falta do Termo de Designação de Fiscalização do Estabelecimento do PAT, das penalidades – indevida aplicação continuada da multa punitiva prevista no art. 77, §1, III da LO 688/96.

Explica a descrição da infração e dos dispositivos infringidos, Cita o art. 65, V da Lei 688/96, seu correspondente no RICMS/RO e Ementas do TATE-RO sobre falta de DFE. Explica as prorrogações com os números de DFE sem o documento se encontrar no PAT.

As prorrogações não trazem o prazo de 30 o 60 dias de modo que somente o julgador e o contribuinte pudessem estabelecer se a prorrogação estava dentro do prazo a posteriori.

A falta da DFE dentro do PAT implica em nulidade absoluta, pois é uma exigência da legislação fiscal.

Sobre a penalidade de descumprimento de obrigação acessória precisa de readequação, em face de seu caráter continuado e desproporcional à infração cometida.



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

Como existem condutas violadoras do mesmo valor jurídico com o mesmo fundamento fático, apenas uma penalidade pode ser aplicada. É a continuidade de um mesmo comportamento, o que acarreta a existência de apenas uma infração.

Não se torna razoável aplicar a penalidade de 10 UPFs 114 vezes. Este ilícito é continuado. Atinge o mesmo bem tutelado e tem idêntico fundamento fático, acarretando conduta de feição sequencial.

Quando o mesmo contribuinte, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica infrações de mesma espécie e de forma sequencial, devem as posteriores serem consideradas como continuação da primeira, aplicando a pena de uma só infração, pois não se justifica a combinação indiscriminada de penalidades, multiplicadas pelo número de vezes em que o contribuinte permaneceu inadimplente em prestar informações. Cita jurisprudência do CARF e do TRF – 3.

Pede a nulidade da autuação ou a diminuição do valor da penalidade.

**Razões da Decisão**

Houve preenchimento dos requisitos legais. O Dec. 11430/04 trata de utilização e transferência de créditos fiscais de ICMS acumulados. Seus artigos 4 e 10 explicam como deve ser emitida a nota fiscal e como ela deve ser registrada no Livro Registo de Saídas.

*Art. 4º Para liquidar débitos fiscais na forma prevista neste Decreto, o contribuinte deverá apresentar, na repartição fiscal de sua jurisdição, independentemente do pagamento de taxa, requerimento em que constem os débitos fiscais a serem liquidados, sendo o pedido instruído com as primeiras vias de notas fiscais em quantidade e valores iguais ao dos débitos fiscais atualizados até a data de apresentação do requerimento, acrescidos de multa e juros, se for o caso. (NR dada pelo Dec. 11494, de 17.01.05 – efeitos a partir de 24.01.05)*  
(...)

*Art. 10. A nota fiscal emitida nos termos do artigo 4º será escriturada no livro Registro de Saídas, exclusivamente com os dados relativos ao documento fiscal, à codificação e ao valor do imposto debitado, constando no campo*



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

*"Observações" a indicação do número do DARE liquidado. (NR dada pelo Dec. 11510, de 18.02.05 – efeitos a partir de 01.01.05)*

Não há erro ou imprecisão de cálculos, pois foi emitida 114 notas fiscais que multiplicadas por 10 são 1140 UPFs. Se multiplicar pelo valor da UPF de 2015, isto é, R\$ 65,21 chega no valor de R\$ 74.339,40.

Foi acostado no PAT: Demonstrativo de Compensação do ICMS CFOP 5606 – Não Escrituradas no EFD – Somente os Respectivos Débitos no Ajuste - 2016, fls. 03-06, Registro de Apuração de ICMS do Exercício de 2016, fls. 07-32, Cópia dos DANFEs de compensação de ICMS, fls. 33-164, Termo de Início de Ação Fiscal, fl. 165, Termo de Intimação Complementar, fl. 166, Procuração, fls. 167-168, Termo de Prorrogação, fls. 169-172, Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 173-174, Relatório Fiscal, fls. 175-177 e Juntada de Procuração, fls. 179-197.

Foi elaborada Auditoria em conta gráfica na Empresa situada em Guajará-Mirim nos exercícios de 2016 e 2016. A empresa opera com 70% de aquisições de produtos sujeito ao Regime de Substituição Tributária onde o ICMS é recolhido integralmente pelo consumidor Final.

Os resarcimentos em sua escrita fiscal são resultantes de remessas em operações interestaduais das mercadorias gravadas com tributação em ST, cujos lançamentos decorrem da recuperação do ICMS pago indevidamente ao Estado de Rondônia. A empresa tem sido objeto de vários outros procedimentos fiscais de análise de operações conforme o Relatório Fiscal, fls. 175-177.

Entende-se por analogia o procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante. No sentido jurídico – linguístico integrar é completar o todo, de incorporar apenas o complemento que a tentativa de demonstração do todo revela estar faltando, mais uma vez, a idéia de completude do direito é realizada, na medida em que temos disponível a previsão da integração por meio da analogia.



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

Por isso a interpretação precede e possibilita ou não a integração.

A ausência de disposição de ser expressa ou oculta. Se oculta, especialmente, a interpretação, não apenas do texto, mas do contexto, demonstra não existir omissão ou lacuna porque da sistemática decorre a disposição. O problema existe, como refere o art. 108 do CTN, no caso de ausência de disposição expressa. Para a solução no campo tributário o CTN indica o recurso à analogia, aos princípios gerais de Direito Tributário e Público e à equidade.

O processo analógico é no fundo um raciocínio baseado em razões relevantes de similitude. Quando encontramos uma forma de conduta não disciplinada especificamente por normas ou regras que lhe sejam próprias, consideramos razoável subordiná-la aos preceitos que regem relações semelhantes, mas cuja similitude coincida em pontos essenciais.<sup>[8]</sup>

O art. 108 do Código Tributário Nacional estabelece:

*Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:*

*I-a analogia*

*II-os princípios gerais de direito tributário*

*III-os princípios gerais de direito público*

*IV-a equidade*

*Parágrafo primeiro. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

Por outro lado, os incisos do referido art. 108 nomeiam a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e finalmente a equidade. Como se vê, o legislador conferiu inaceitável privilégio à analogia enquanto a dispôs em posição cronologicamente superior aos princípios de direito tributário e público.

A hierarquização à qual o CTN subordinar aos elementos de integração, é descabida, tendo em vista aos equívocos que o respeito a tal sistemática pode resultar, v.g., se o emprego da analogia não se adequar à inteligência de um princípio, prevalece o princípio, e não da analogia. No próprio parágrafo primeiro do art. 108, encontra-se um choque, em que a analogia, não se pode exigir tributo, deixando claro



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

que é em decorrência do princípio basilar do direito tributário (o da legalidade). Este limite na prevalência do princípio em relação à analogia deverá ocorrer sempre quando houver esta antinomia.

Além disso, nem sempre, se poderá preferir este ou aquele dos instrumentos de integração arrolados, pois situações há em que mais de um deles merece ser invocado. A analogia pode, por exemplo, ser o instrumento necessário a que se dê efetividade a um princípio.

Então, a analogia no Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes, só se utiliza quando insuficiente à expressividade das palavras da lei. Por isso só pode ser utilizada com extrema cautela, a fim de não inovar a ordem jurídica ou atropelar normas válidas, vigentes e eficazes. Hugo de Brito Machado afirma: “A analogia presta-se tanto ao fisco como do contribuinte. Qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, ser preenchida pelo recurso à analogia, respeitada apenas a ressalva do parágrafo primeiro do art. 108.

Da mesma forma que o uso da analogia não pode criar tributos, ele, também, não pode ser utilizado para reconhecer isenção (art. 111, incisos I e II, do CTN), nem para aplicar anistia (art. 111, I, do CTN), nem para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias (art. 111, III, CTN), assim como instituir penalidades.

Outra utilização da analogia jaz latente na chamada interpretação econômica do Direito Tributário, pela qual o aplicador deve inspirar-se no conteúdo econômico do negócio, mais do que na forma jurídica de que se socorreu o contribuinte, para escapar à tributação mais severa ou mesmo evadir-se do ônus.<sup>[14]</sup>

Convém desde logo não confundir interpretação extensiva com aplicação da lei por analogia. Interpretação extensiva existe quando a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, ou incompleta. O intérprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato, ele demonstra que um caso não parece estar incluído na norma, nela está compreendido.



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

A respeito de analogia duas possibilidades merecem registro: ou falta uma só disposição, um artigo de lei, e então se recorre ao que regula um caso semelhante (*analogia legis*); ou não existe nenhum dispositivo aplicável à espécie nem sequer de modo indireto; encontra-se o juiz em face de instituto inteiramente novo, sem similar conhecido; é força, não simplesmente recorrer a um preceito existente, e, sim, a um complexo de princípios jurídicos, à síntese dos mesmos, ao espírito do sistema inteiro (*analogia juris*).

A *analogia legis* apoia-se em uma regra existente, aplicável a hipótese semelhante na essência; a analogia júris lança mão do conjunto de normas disciplinadoras de um instituto que tenha pontos fundamentais de contato com aquele que os textos positivos deixaram de contemplar; a primeira encontra reservas de soluções nos próprios repositórios de preceitos legais; a segunda, nos princípios gerais do Direito.

É por isso, chamada interpretação extensiva da lei. Já na aplicação analógica a situação de direito é clara, mas a de fato obscura, o texto descreve com clareza uma determinada situação de fato e o intérprete pretende aplicar essa descrição a outra situação fática, por ser concretamente análoga à descrita no texto.<sup>[16]</sup>

Portanto, a diferenciação encontra-se em que na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina, já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão de má formulação do texto, deixou de fora do alcance expresso da norma.

No caso concreto, não há aplicação de analogia, pois há definição clara na Lei da penalidade, *in casu*, do artigo 77, §1, inciso III da Lei 688/96:

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

*§ 1º Não havendo outra importância expressamente determinada nas penalidades estabelecidas neste artigo, as infrações relativas e não previstas nos incisos do caput serão punidas em: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)*  
(...)



TATE/SEFIN  
Fls. nº 241

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

*III -10 (dez) UPF/RO por documento, ou livro, ou período, conforme o caso, para os incisos X e XII; e*

Cabe assinalar, entretanto que no caso semelhante, a 1<sup>a</sup> Câmara teve o seguinte posicionamento:

**PROCESSO : N°. 20172701200066**  
**RECURSO : DE OFÍCIO N° 063/20**  
**RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**  
**RECORRIDA : 2<sup>a</sup> INSTÂNCIA/TATE/SEFIN**  
**INTERESSADA: RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**  
**RELATOR : JULGADOR – LEONARDO MARTINS GORAYEB**  
**RELATÓRIO : N° 101/21/I<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN**  
**ACÓRDÃO N° 351/21/I<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN**  
**EMENTA : MULTA – DEIXAR DE EFETUAR A ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SAÍDA NO EXERCÍCIO DE 2015 - INOCORRÊNCIA – Deve ser afastada a acusação de não escrituração de notas fiscais de saída no Livro Registro de Saída EFD-SPED FISCAL, quando o sujeito passivo demonstra nos autos que realizou corretamente a sua escrituração fiscal do exercício de 2015, conforme documentos acostados às fls. 29 a 78. As notas fiscais emitidas para compensação de débitos foram devidamente lançadas no registro RO 009999 da EFD. Reforma da decisão monocrática de Nula para Improcedência 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, por decisão unânime em conhecer do Recurso de Ofício interposto para no final dar-lhe provimento, reformando-se a decisão de Primeira Instância de nula para IMPROCEDÊNCIA do auto de infração conforme Voto do Relator, constante dos autos, que faz parte integrante da presente decisão. Participaram do Julgamento os Julgadores: Antônio Rocha Guedes, Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Roberto Valladão Almeida de Carvalho e Leonardo Martins Gorayeb.*

*TATE, Sala de Sessões, 10 de novembro de 2021.*

Atualmente a 1<sup>a</sup> Câmara se fia na seguinte posição:

**PROCESSO : 20192700100140**  
**RECURSO : VOLUNTÁRIO N° 0499/2020**  
**RECORRENTE: ROVER DISTRIBUIDORA IMP. EXP. LTDA.**  
**RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**  
**JULGADOR : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA**  
**RELATÓRIO : N° 157/2022/I<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN**  
**ACÓRDÃO N°. 160/2022/I<sup>a</sup> CÂMARA/TATE/SEFIN.**



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

*EMENTA : MULTA – DEIXAR DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS - OCORRÊNCIA – Demonstrado na ação fiscal que o sujeito passivo deixou de escriturar no Livro de Registro de Saídas – EFD/SPED 45 Notas Fiscais, no período de 10/2014, relativas à transferência de crédito para abatimento de débitos de outra filial. A obrigação da escrituração está prevista no art. 10 do Decreto 11.430/2004. Infração não ilidida. Mantida a decisão singular que julgou procedente o auto de infração. 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 Voluntário interposto para no final negar-lhe provimento, mantendo a decisão de primeira instância de PROCEDENTE o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator, constantes dos autos, que passa a fazer parte integrante da presente decisão. Participaram do julgamento os Julgadores: Amarildo Ibiapina Alvarenga Dyego Alves de Melo, Leonardo Martins Gorayeb e Reinaldo do Nascimento Silva.*

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL**

*R\$ 31.806,00.*

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

*TATE, Sala de Sessões, 08 de junho de 2022*

Portanto, por coerência com o julgamento proclamado na 1<sup>a</sup> Câmara que consignou que as notas fiscais foram escrituradas no SPED e que não são operações que tratam de mercadorias mas, simples documento fiscal para registro de compensação de tributo com utilização de crédito a autuação não deve prosperar.

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

É como voto.

Porto Velho-RO, 06 de Setembro de 2022.

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

**PROCESSO** : Nº 20182701200225  
**RECURSO** : VOLUNTÁRIO Nº 1082/2021  
**RECORRENTE** : RECOL DIST. E COM. LTDA.  
**RECORRIDA** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RELATOR** : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO  
  
**RELATÓRIO** : Nº 109/2022/1ªCÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 299/2022/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : MULTA – DEIXAR DE EFETUAR A ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SAÍDA NO EXERCÍCIO DE 2016 - INOCORRÊNCIA – Deve ser afastada a acusação de: não escrituração de notas fiscais de saída no Livro Registro de Saída EFD-SPED FISCAL, quando o sujeito passivo demonstra nos autos que realizou corretamente a sua escrituração fiscal do exercício de 2016, conforme documentos acostados às fls. 07 a 32. As notas fiscais emitidas para compensação de débitos foram devidamente lançadas no registro RO 009999 da EFD. Infração Ilidida. Reforma da decisão monocrática de procedente para improcedência do Auto de Infração. Recurso Voluntário Provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, por decisão unânime em conhecer do Recurso Voluntário interposto para no final dar-lhe provimento, reformando-se a decisão de Primeira Instância de procedente para **IMPROCEDÊNCIA** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator, constantes dos autos, que passa a fazer parte integrante da vertente decisão. Participaram do Julgamento os Julgadores: Roberto Valladão Almeida de Carvalho, Manoel Ribeiro de Matos Junior, Juarez Barreto Macedo Júnior e Fabiano Emanoel Fernandes Caetano.

TATE, Sala de Sessões, 06 de setembro de 2022.