



ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
COORD. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS(COJUP)

**DECISÃO Nº:** 90/2012  
**PROTOCOLO Nº:** 93007/2012-6  
**PAT N.º:** 2024/2012 - 1ª URT  
**AUTUADA:** GLACIAL REFRIGERAÇÃO LTDA  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.039.033-3  
**ENDEREÇO:** RUA ALMINO AFONSO, 40, RIBEIRA  
NATAL/RN.

**EMENTA – ICMS – Emissão de Documento Fiscal Inidôneo.**

Suposta Inidoneidade decorrente de mero destaque do imposto em documento emitido por optante do Simples Nacional. Operação destinada a não contribuinte – Impossibilidade de creditamento – Simples equívoco que não causa qualquer prejuízo ao Estado. Denúncia oferecida ao arrepio da legislação regente da espécie. Inidoneidade não configurada – interpretação conjunta do art. 251 – O c/c inciso III e parágrafo único do art. 415 do RICMS. Processo que não atende aos princípios constitucionais regentes da espécie, especialmente, tipicidade cerrada inerente às infrações tributárias, bem como ao da Eficiência afeito a Administração Pública. Conhecimento e acolhimento das razões impugnatórias - Improcedência da ação fiscal. Precedentes do e. CRF. Remessa oficial que se impõe.

**DO RELATÓRIO**

**1. DENÚNCIA**

Conforme se depreende do Auto de Infração nº 01593/PROJAFI, lavrado em 27/03/2012, a empresa acima identificada, já bem qualificada nos autos, teria infringido o disposto no Art. 150, Inciso XIII, c/c art. 413 e 415 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, por emitir, utilizar ou escriturar nota fiscal inidônea ou irregular, conforme documento de fl. 08 dos autos.

Ludenilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal



Em consonância com a denúncia oferecida, foi sugerida a aplicação da penalidade prevista no Art. 340, Inciso III, "c", sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, ambos do mesmo diploma regulamentador, implicando em multa no valor de R\$ 2.855,70 (dois mil oitocentos e cinquenta e cinco reais e setenta centavos), sem prejuízo da cobrança do imposto no valor de R\$ 1.618,23 (hum mil seiscentos e dezoito reais e vinte e três centavos), perfazendo o montante de R\$ 4.473,93 (quatro mil quatrocentos e setenta e três reais e noventa e três centavos).

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à atuada, o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 22743 de 30/06/2010 (fls. 3 e 4), a referida Nota Fiscal (fl. 8) e o Relatório Circunstanciado (fl. 6).

## 2. IMPUGNAÇÃO

Insurgindo-se contra a denúncia de que cuida a inicial, a atuada apresentou sua defesa de forma tempestiva, onde alegou às fls. 17 a 38, que:

- Inexistência de justa causa para lavratura do auto de infração, o qual é nulo, em face da sua manifesta impropriedade, tendo em vista que não ocorreu qualquer ilicitude, muito menos o arrolado nos autos;

- O cálculo de ICMS realizado na Nota Fiscal anexada ao presente auto, deu-se por mero equívoco, não havendo intenção de ludibriar ou fraudar a Fazenda Estadual;

- Equivocou-se o agente fiscal, por falta de demonstração da ocorrência do fato gerador que viesse permitir referida exigência, haja vista que a empresa não vulnerou qualquer norma da legislação estadual, muito menos cometeu atos irregulares, ensejando pena indevida. E ainda, os atos do agente público careceram de moralidade, legalidade e eficiência;

- o auto de infração que ora se impugna não tem sustentação nem mesmo na legislação estadual;

- o autor dos levantamentos fiscais negou vigência também ao art. 142 do CTN, acarretando mais erros no lançamento do ofício, estando este comprometido pela ilegalidade, invalidando a propositura fiscal;

- a atuada apresentou carta de correção para retificar o erro ocorrido na emissão do documento fiscal, conforme autoriza o art. 415-A do RICMS;

Diante do exposto, uma vez que não houve qualquer infração tributária praticada pela empresa recorrente, requer a improcedência do presente Auto de Infração lavrado em seu desfavor, tornando-se sem efeito o imposto exigido, assim como a multa pretendida, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão.



### 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, os ilustres autores do feito, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 41 a 44 dos autos alegaram que:

- inicialmente sustentam serem inócuas as argumentações da defesa que, segundo seu juízo, apenas tentam “desqualificar o trabalho de uma classe que goza de um referido prestígio na sociedade, justamente pela sua seriedade, capacidade técnica e grau de profissionalismo é que fazemos algumas considerações”.

- noutro pórdico, a pena dos ilustres autores, com tinta grossa, assim escreveu: “Todas elas baseadas em nosso regulamento de ICMS, aprovado por Lei, que tem sido o nosso farol e guardião para não deixar que atemos a margem da Lei. São elas:”

- a infração independe da existência de prejuízo ao Fisco, bem como da intenção do agente, citando o art. 333 do RICMS;

- as empresas ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional não podem utilizar os campos destinados à base de cálculo e ao imposto destacado da obrigação própria, conforme art. 251-G do RICMS, portanto o autuado infringiu o art. 415 do referido Regimento;

- a emissão de uma carta de correção, também não é cabível para a situação em análise, visto que a mesma não foi apresentada no momento de ocorrência da TAM e as variáveis alteradas na carta de correção não são permitidas pela nossa legislação, segundo o art. 415-A;

Por fim, roga pela manutenção do referido auto de infração.

### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 14) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pela autuada preenche aos requisitos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual dela conheço.



Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial.

### DO MÉRITO

Como acima relatado, cuidam os autos de infração ocorrida pela emissão, utilização ou escrituração de nota fiscal inidônea, a juízo do fisco, em decorrência do destaque do imposto – ICMS, emitida pela atuada que é optante do SIMPLES NACIONAL.

Com efeito, razão assiste ao ora impugnante, quando se insurge contra a presente ação do fisco, alegando que houve, dentre outras imperfeições, confusão na elaboração da denúncia, que inclusive, deslembrou de princípios básicos regentes da espécie, dentre eles ampla defesa e contraditório, além da tipicidade cerrada que impera na ceara tributária, a exemplo do que ocorre no direito penal.

Igualmente, assiste razão aos ilustres patronos da coletada quando enxergam ofensa, por parte dos dignos autores do feito, aos princípios da Administração Pública, notadamente ao da Eficiência Administrativa.

Na verdade, a infração ocorrida seria a emissão de documento fiscal, em operação interestadual, com destaque do imposto vedado pela legislação, por ser o emitente optante do SIMPLES NACIONAL.

Ocorre que, embora os ilustres autores do feito evidenciem a capacidade técnica da categoria à qual pertencem, não nos parece que laboram para que tal referência positiva continue sendo um traço do fisco.

Na verdade, os erros e falta de zelo ocorridos por ocasião do presente lançamento saltam aos olhos. A denúncia foi oferecida de forma a torná-la imprestável para os fins a que se destinam, desde a inicial, eis que da forma imprecisa como posta, poderíamos inferir seis (06) denúncias, quais sejam;

- 1 – emitir documento inidôneo;
- 2 – utilizar documento inidôneo;
- 3 – escriturar documento inidôneo;
- 4 – emitir documento irregular;
- 5 – utilizar documento irregular e, finalmente,
- 6 - escriturar documento irregular.





De sorte que, sem qualquer laivo de dúvidas, os ilustres autores do feito fizeram letra morta toda legislação regente ao Processo Administrativo Tributário e do Lançamento do crédito tributário, especialmente no que condiz a tipicidade cerrada, sem suscitar as lacunas indesejáveis que também acrescentam nódoa à qualidade do lançamento. Devendo-se acrescentar, ainda, que a forma utilizada pelo fisco para efetuar o presente lançamento, colide frontalmente, inclusive, com o regramento contido no farol (RICMS) a que se referiram os dignos autores do feito, ao qual juraram fidelidade.

De mais a mais, nos parece que em alguns pontos, o farol aludido pelo fisco, sofre *blackout*, pois no referido diploma consta (art. 379, §2º), determinação expressa de que o TAM deve ser convertido em auto de infração no prazo máximo de 5 (cinco), dias. Ocorre que tal providência apenas foi levada a efeito transcorridos aproximadamente 19 (dezenove) meses, o que, a meu juízo, também colide com os predicados qualitativos atribuídos ao fisco pelos nobres autores do feito, especialmente, a eficiência propalada.

De resto, deve-se esclarecer que o farol (RICMS) aludido pelos nobres auditores não foi aprovado por Lei, e sim pelo decreto 13.640/1997. A bem da verdade, referido instrumento emanado do poder executivo, presta-se, apenas, a regulamentação da Lei Ordinária 6968/96, esta sim, decorrente do poder Legislativo Potiguar.

Mesmo assim, em homenagem ao princípio da economicidade processual, deixo de me pronunciar quanto às preliminares de nulidade, por entender que no mérito o feito, igualmente, não pode prosperar.

Pois bem, o destaque do imposto no documento tido como inidôneo realmente ocorreu e não foi negado pelo contribuinte; resta-nos, entretanto, perquirir se este equívoco contamina o documento de total imprestabilidade e da conseqüente inidoneidade pretendida pelo fisco.

De logo, observa-se que, os dispositivos dados por infringidos não refletem a realidade dos fatos nem as circunstâncias reveladas nos autos.

A propósito, o inciso XIII do art. 150, por si só, não atende ao princípio da tipicidade fechada inerente às infrações fiscais, por se tratar de norma imprecisa, necessitando sempre de dispositivos complementares ou esclarecedores para sua correta aplicação.

*XIII- escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento;*

Por seu turno, não restou comprovado nos autos que o autuado tenha procedido em desconformidade com o disposto no artigo 413, abaixo reproduzido, pelo menos não se afigura na denúncia de folha primeira.

**Art. 413.** *Os documentos fiscais perderão sua validade se não forem utilizados nos seguintes prazos: (NR dada ao artigo pelo Dec. 14.796/00, de 28/02/00)*



I - 24 (vinte e quatro) meses, contados da data de expedição da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais- AIDF, quando emitidas a máquina ou manuscrito. (Nova redação dada pelo Decreto 14.890, de 17/05/00)

II - 48 (quarenta e oito) meses, contados da data de expedição da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais, quando impressos em formulários contínuos. (Nova redação dada pelo Decreto 14.890, de 17/05/00)

§ 1º. Para atendimento ao disposto no caput, o documento fiscal deve conter de forma impressa, tipograficamente, a data limite para emissão.

§ 2º. A partir de 1º de maio de 2000, perderão a validade as Notas Fiscais Modelo - 2 e os Conhecimentos de Transporte por qualquer via, já impressos, que não atendam ao disposto nos incisos I e II.

De resto, o artigo 415, é mais afeiçoado para dar suporte, ou seja, lastrear a ação fiscal e não para ser utilizado como sendo infringido.

Com efeito, o equívoco confessado resultou na inobservância de norma regulamentar, mormente, o que dispõe o art. 251-G do diploma regulamentador em voga, sendo que referido artigo, foi encartado no RICMS, quando este incorporou a legislação inerente aos contribuintes do SIMPLES NACIONAL.

Não é demais lembrar que o Estado do Rio Grande do Norte, emprestou ao RICMS a SUBSEÇÃO V da SEÇÃO XIX, para regulamentar as operações realizadas por contribuintes optantes do Simples Nacional, inclusive reservou ao artigo 251 - O, a redação sobre a qual o documento emitido em desacordo com o já mencionado artigo 251 - G, seria considerado inidôneo, sem nenhum temperamento.

Nesse diapasão, penso que o mero ato de destacar equivocadamente o ICMS, em operação destinada a contribuinte do imposto, onde, inclusive, **inexiste a possibilidade** de seu aproveitamento, não eiva o respectivo documento de total imprestabilidade para os fins a que se destina, pelos motivos a seguir perfilhados.

A propósito, sobre o referido documento, não pesa qualquer outra mácula, logo entendo que se presta aos fins pretendidos, pois identificava perfeitamente os produtos por ele acobertados, incluindo-se: valores, especificação, quantidade, remetente destinatário, dentre outras informações.

Primeiramente, há que se registrar o fato de que o mesmo RICMS, ao versar sobre a questão da inidoneidade, desta feita, através do artigo 415, como bem lembrado pelos próprios atuantes, com a seguinte redação, é ressalvado no parágrafo único da seguinte forma:



*Art. 415. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que:*

*I - omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação;*

*II - não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação....;*

*III - não guardar os requisitos ou exigências regulamentares, inclusive no caso de utilização após vencido o prazo de validade determinado em legislação;*

*IV - conter declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou conter rasura ou emenda que lhe prejudique a clareza;*

.....  
*Parágrafo único. Nos casos dos incisos I, III e IV deste artigo, somente se considerará inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destine. (g.n)*  
.....

A pergunta que não quer calar é a seguinte: o temperamento contido no parágrafo acima posto é aplicável aos optantes do Simples Nacional? A resposta é sim, pois, salvo disposição expressa em contrário constante do próprio Regulamento ou em instrumento de hierarquia superior, tal dispositivo é aplicável a todas as situações regidas pelo RICMS.

Adverta-se, por oportuno, que por imperativo constitucional, o tratamento tributário a ser dispensado ao optante do Simples deve ser diferenciado e FAVORECIDO, o que, por si só, não permitiria que se exegesse de um mesmo diploma regulamentador, culminasse em interpretação mais benéfica para o contribuinte **normal** em detrimento do **pequeno contribuinte**, como aconteceria se concluíssemos pela inaplicabilidade das condicionantes de inidoneidade acima postas.

Além do mais, a carta cidadã de 1988 sinaliza para a necessidade do destaque do imposto, quando emprestou ao § 5º do artigo 150 a seguinte redação:

**§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.**

A rigor, a hipótese de inidoneidade pretendida pelos agentes do fisco é a constante do inciso III acima transcrito que equivale ao conteúdo do artigo 251 - O.





Ocorre, entretanto, que referido dispositivo não traz, em si mesmo, um regramento fechado ou absoluto. Trata-se de uma norma incompleta ou relativa, havendo que ser analisada sempre em conjunto com o teor do parágrafo acima transcrito.

Da análise conjunta dos dispositivos acima referidos e reproduzidos, não há como se chegar a outra conclusão, senão a de que, *in casu*, inexistiu a pretensa inidoneidade, de que cuida a inicial, mesmo porque não é muito difícil concluir que o objetivo da administração com o não destaque do imposto é direcionado ao não aproveitamento de tais créditos pelo destinatário das mercadorias ou bem, hipótese impossível de se realizar no presente caso, porquanto, destinar-se os bens a não contribuinte do imposto.

Por derradeiro, devemos enfrentar a seguinte questão: embora a prática do contribuinte não tenha levado os documentos à inidoneidade, estaria ele passível da penalidade específica para o destaque indevido do imposto? Analisemos:

Neste particular vejamos a dicção da alínea "i" do inciso III do art. 64 da Lei 6968/96:

*"i) emitir nota fiscal com destaque do imposto em operação ou prestação isenta ou não tributada e naquela em que seja vedado o destaque do imposto: cem por cento do valor do imposto, salvo se o valor do imposto destacado tiver sido recolhido pelo emitente."*

Pois bem, neste particular aspecto, devemos considerar o fato de que a ora recorrente é optante do SUPER SIMPLES e, como tal, ao realizar operações interestaduais de aquisição de mercadorias, recolhe antecipadamente o complemento da alíquota. Por seu turno, nas aquisições internas, as operações ocorrem com carga tributária integral e quando efetuam sua operações de venda ainda estão sujeitas ao recolhimento de no mínimo 1,4% do faturamento a título de ICMS.

Desta forma, verifico que inexistiu nos autos qualquer indício de que o imposto não tenha sido recolhido, o que, também afasta a possibilidade de aplicação da pena suso grifada, especialmente pela inexistência de informação nos autos reveladora de qualquer irregularidade do autuado e em especial por se tratar de contribuinte submetido a regime simplificado, portanto, diferente da apuração tradicional.

De resto, impende destacar que se levarmos em conta o contexto legislativo pertinente à espécie, numa interpretação sistemática, chegaremos facilmente à conclusão de que a reprimenda pertinente ao caso em tela estar umbilicalmente afeto ao prejuízo causado ao erário, especialmente aquele decorrente do aproveitamento dos créditos eventualmente destacados de forma indevida e não repassados ao tesouro estatal, fato que não restou efetivamente evidenciado nos presentes autos, pela absoluta impossibilidade de creditamento por parte do destinatário dos bens, como já esclarecido anteriormente.

Finalmente, penso ser inexplicável, autuar-se o contribuinte por destaque indevido do imposto e na própria composição do lançamento, exigir-se esse mesmo imposto, outrora censurado, mesmo porque não se trata de operação **desacobertada de documento fiscal**, única exceção contida na Lei Complementar 123/2006, art. 13, § 1º, XIII, "f".





E não se diga que operação ou prestação descoberta de documentos fiscais é a mesma coisa que aquelas acobertadas por documentos fiscais inidôneos, pois são práticas totalmente distintas, desde seu nascedouro, com objetivos e conseqüências bem definidos e totalmente diferentes.

Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, não vislumbro como manter a denúncia de que cuida a inicial, motivo pelo qual, reputo-a como totalmente insubsistente.

### DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, **JULGO IMPROCEDENTE** o Auto de Infração de que cuida a inicial, lavrado contra a empresa GLACIAL REFRIGERAÇÃO, para afastar a aplicação da penalidade proposta, bem como a cobrança do imposto, constantes da exordial.

Por dever de ofício recorro da presente decisão ao egrégio CRF, ao tempo em que remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 30 de maio de 2012.

Ludenilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal