



**DECISÃO Nº:** 200/2012  
**PROTOCOLO Nº:** 498727/2012-1  
**PAT. N.º:** 2065/2010 – 2º URT  
**AUTUADA:** G & C IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.091.091-4  
**ENDEREÇO:** AV. CAP. MOR GOUVEIA, 520 – CIDADE DA ESPERANÇA,  
NATAL/RN.

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

Suposta Inidoneidade decorrente de destaque do imposto em documento emitido por optante do Simples Nacional. Operação destinada a não contribuinte – Impossibilidade de creditamento e de qualquer prejuízo ao Estado. Denúncia oferecida ao arripio 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. Conhecimento e acolhimento das razões impugnatórias - Improcedência da ação fiscal. Remessa oficial que se impõe.

**DO RELATÓRIO**

**1.DENÚNCIA**

Consta que contra a autuada acima qualificada, a lavratura do Auto de Infração nº 00743/2º URT, onde se denuncia Nota Fiscal inidônea, motivada pelo destaque do ICMS, mesmo sendo empresa optante do Simples Nacional.

Com isso, deu-se por infringido o art. 150, XIII, c/c Art. 415, Art. 413, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, III, “c”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 todos do referido RICMS.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa; Termo de Apreensão de Mercadoria; Procuração Particular; Demonstrativo da Ocorrência; Termo Circunstanciado; Consulta Optantes; Cópia da Nota Fiscal com balda de inidoneidade;

**2. IMPUGNAÇÃO**



Contraopondo-se à denúncia, manifestou-se a autuada, através de sua impugnação apresentada tempestivamente, às fls. 22 e 23, da seguinte maneira:

- emitiu nota fiscal para cliente na Paraíba, não contribuinte de ICMS, portanto, cliente desobrigado de inscrição no cadastro de contribuinte no referido Estado, visto que se trata de um salão de beleza;

- atendeu a solicitação do auditor fiscal e emitiu a Nota Fiscal de nº 000.000.147 em substituição à Nota Fiscal considerada inidônea pela fiscalização, sem destaque do ICMS com a seguinte expressão, no campo informações complementares: “substituição a nota fiscal nº 137 emitida dia 02.08.2010, com destaque indevido de ICMS, documento emitido por EPP optante pelo Simples Nacional, não gera direito a crédito fiscal do ICMS”;

- recolhe o ICMS pelo faturamento, sendo assim, registrou a Nota Fiscal nº 000.000.147 no seu competente livro de Registro de Saídas de Mercadorias, referente ao mês de agosto de 2010;

- o crédito fiscal destacado no documento não seria aproveitado pelos destinatários da mercadoria por não serem contribuintes do ICMS, não causando nenhum prejuízo para os Estados do RN e PB;

- há processo semelhante, PAT 040/2010, julgado pela COJUP, decisão 204/2011;

Diante do exposto, requer que seja acolhida a presente impugnação, cancelando-se todos os débitos tributários ora reclamados.

### 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, o ilustre auditor fiscal, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 38 e 40 arguiu:

- *Art. 251-G. As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional utilizarão, conforme as operações e prestações que realizarem, os documentos fiscais autorizados, existentes em estoque, inclusive os emitidos por meio eletrônico, até à data de validade prevista na legislação;*

*§ 7º É vedado o destaque de ICMS nas operações de saídas de produtos ou serviços efetuados pelo beneficiário do regime, salvo nas hipóteses de devolução de mercadorias tributadas na operação original;*

- *Art. 251-O. Será considerado inidôneo o documento fiscal utilizado pela ME e EPP optantes pelo Simples Nacional em desacordo com o disposto nesta Seção;*

- *Art. 333. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto.*

*§ 1º A responsabilidade por infração relativa ao ICMS não depende da intenção do agente, responsável ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*



- **Art. 370.** *Ficam sujeitos à apreensão, constituindo prova material de infração à legislação tributária, mediante lavratura de Termo de Apreensão, conforme disposto neste Regulamento:*

§ 2º *O trânsito irregular de mercadoria não se corrige pela ulterior emissão ou apresentação de qualquer documento fiscal exigido em lei ou regulamento, e as mercadorias serão consideradas em integração dolosa no movimento comercial do Estado, ficando os responsáveis sujeitos às penalidades previstas na legislação.*

- a vedação para o destaque de ICMS é tanto para destinatário contribuinte quanto não contribuinte;

- documento fiscal emitido por contribuinte optante pelo Simples Nacional em desacordo com a legislação específica é considerado inidôneo;

- emissão ulterior de Nota Fiscal ulterior não regulariza a operação;

- o não aproveitamento do crédito pelo destinatário não exclui a responsabilidade pela infração;

Por fim, conclui pela manutenção do auto de infração em epígrafe.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl.20) 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 EXAME PRELIMINAR

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte, exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.



De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial; a descrição da denúncia reflete com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para a hipótese que se apresenta.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

### DO MÉRITO

Como acima relatado, cuidam os autos de infração ocorrida pela emissão de nota fiscal supostamente inidônea, em decorrência do destaque do imposto – ICMS - na nota fiscal anexa, emitida pela autuada que é optante do SIMPLES NACIONAL.

Com efeito, razão assiste ao ora impugnante, quando se insurge contra a presente ação do fisco.

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.

Tal fato realmente ocorreu e não foi negado pelo contribuinte; resta-nos, entretanto, perquirir se este equívoco contamina o documento de total imprestabilidade e da consequente inidoneidade.

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.

De fato, 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 não contribuinte do imposto, onde sequer existe 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.

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 pelo próprio autuante, 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.

Advirta-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 extraísse de um mesmo diploma regulamentador 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 o 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 pelo agente 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.

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 inexistente nos autos qualquer indício de que o imposto legalmente devido não tenha sido recolhido, o que, também afasta a possibilidade de aplicação da pena suso grifada, especialmente pela informação revelada pelo extrato fiscal do autuado, encartado às fls. 03 do caderno processual, dando conta de sua regularidade.

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.

Primeiro, pela absoluta impossibilidade de causar qualquer prejuízo ao RN; e, quanto ao Estado destinatário, tal prejuízo só ocorreria se efetivamente o destinatário se



apropriasse do imposto destacado, o que é igualmente impossível, porquanto tratar-se de operação destinada a não contribuinte do imposto Estadual.

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 desacobertada 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 consequências bem definidos e totalmente diferentes.

Finalmente, em borá irrelevante para o mérito da presente contenda, é imperioso registrar que o fato da inércia do fisco na transformação do TAM em Auto de Infração, vale dizer, em efetivar o lançamento, mais de 720 dias da lavratura do TAM, possibilitou que o contribuinte regularizasse a situação de forma espontânea emitindo novo documento, porquanto a legislação determinar que referida conversão deve ocorrer no prazo de até 05 dias e que os termos fiscais têm eficácia por apenas 60 dias.

De sorte que ao contribuinte foi devolvido por esta inércia o instituto da denúncia espontânea de há muito, o que foi efetivamente exercitado.

Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, não vislumbro como manter a denúncia de que cuida a inicial.

### **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 **G & C IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA**, da forma acima posta.

Por imperativo Legal, **recorro da presente decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais**, ao tempo em que remeto os autos à 2ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 04 de outubro de 2012.

**Ludenilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal