

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.990/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215211-20  
Impugnação: 40.010127223-75  
Impugnante: Maxi Box Comércio e Distribuição Ltda  
CNPJ: 11.094822/0001-03  
Coobrigado: Maria Aparecida Ferreira da Cruz  
Proc. S. Passivo: Oscar Ferreira Salgueiro de Castro/Outro (s)  
Origem: DF/Ubá

***EMENTA***

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DOCUMENTO INÁBIL PARA OPERAÇÃO.** Constatado o transporte de refrigerantes acobertados por Notas Fiscais Modelo 1, realizado por contribuinte obrigado a emissão de Nota Fiscal Eletrônica. Infração decorrente da inobservância do Protocolo nº 10/07, Cláusula Primeira, inciso XXXII e §§ 1º e 3º, combinados com a Cláusula Quinta do Protocolo ICMS nº 42/09, que estabeleceu a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para acobertar as movimentações de mercadorias. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação de transporte de refrigerantes destinados ao comércio atacadista, acobertados pelas Notas Fiscais MOD.1 nºs 001707 e 001708.

Contudo, o Fisco considerou que as notas fiscais referidas não seriam documentos hábeis para tal operação, uma vez que a Autuada estaria obrigada à emissão da Nota Fiscal Eletrônica nos termos do Protocolo ICMS nº 10/07 combinado com o Protocolo ICMS nº 42/09.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seu representante legal, Impugnação às fls. 24/28, acompanhada dos documentos de fls. 29/41, dispondo que estaria obrigada a utilizar da nota fiscal eletrônica somente a partir de 1º de abril de 2010.

Alega que tal fato se justifica pela constituição da empresa ter ocorrido em agosto de 2009, e a se ver nos termos do que dispõe o Protocolo ICMS nº10/07, inciso I, § 2º da Cláusula Primeira que a obrigação ali descrita não se aplicaria à ela.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta feita, estaria a Impugnante adstrita ao mandamento relativo à emissão exclusiva de nota fiscal eletrônica, nos moldes preconizados pelo Protocolo ICMS nº 42/09, o qual traz a obrigatoriedade a partir de 01/04/10.

Discorre, ainda, acerca da origem e destino das mercadorias, ambos no Estado do Rio de Janeiro, sendo, portanto, inadmissível o recolhimento de ICMS ao Estado de Minas Gerais.

O Fisco se manifesta às fls. 43/46 dos autos, aduzindo que, o §1º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 10/07 traz a obrigatoriedade da utilização da NF-e a todas operações efetuadas em todos estabelecimentos do contribuinte enquadrado, localizado nos Estados signatários do Protocolo, portanto revogada a autorização para uso das notas fiscais Mod.1.

Assevera o fato de que o Protocolo ICMS nº 42/09 traz em sua redação a Cláusula Quinta, a qual prevê que “ficam mantidas as obrigatoriedades e prazos estabelecidos no Protocolo ICMS nº 10/07”, portanto permanecendo inalterado o prazo para início da obrigação.

Relativamente às hipóteses suscitadas pela Impugnante, atinente ao § 2º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 10/07, justifica que não é aplicável à Impugnante, pois esta já iniciou suas atividades praticando a operação que obriga a emissão de NF-e.

Em alusão ao inciso III do mesmo referido dispositivo, também não se amolda ao caso vertente, a exceção se aplica a hipótese de empresa que tenha como atividade preponderante o comércio atacadista de produtos em geral, fato que não se verifica no caso em epígrafe.

Tratando da exigibilidade do imposto pelo Estado de Minas Gerais, o Fisco dispõe que nos termos da Lei Complementar nº 87/96, em que o local da operação para os efeitos da cobrança do imposto, é aquele onde se encontre quando em situação irregular.

Ao final, requer pela procedência do lançamento,

Na sessão do dia 30/07/10 (fls. 51), a 2ª Câmara decidiu converter o Julgamento em diligência, a qual é cumprida pelo Fisco às fls. 53/54.

Intimada a ter vistas dos autos (fls. 63/64), a Impugnante se manifesta às fls. 65/70.

O Fisco volta a se manifestar (fls.73/77).

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata o presente lançamento de constatação fiscal de transporte de mercadorias (refrigerantes) desacobertadas de documento fiscal, tendo em vista que foram utilizadas notas fiscais de entrada Mod. 1 – série 1, por Contribuinte obrigado a emissão de nota fiscal eletrônica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Primeiramente, tratando da aplicação das disposições expressas pelo Protocolo ICMS nº 10/07, perfeitamente aplicável ao caso seu conteúdo e disposições.

As exceções nela insculpidas pelo § 2º da Cláusula Primeira não se aplicam à Impugnante e, portanto, não se prestam a justificar a emissão da nota fiscal Mod. 1.

Quando trata a exceção dos estabelecimentos do contribuinte que não pratique, nem tenha praticado as atividades previstas no caput há pelo menos doze meses, não se verifica a possibilidade de interpretação pretendida.

O que se pretendeu com a redação dada foi excepcionar ao Protocolo, aquelas empresas que, nos últimos doze meses anteriores à sua edição, não praticaram operações que as obrigassem à emissão de NF-e, apesar de a empresa se ver obrigada a tal prática.

Ou seja, buscou-se atingir aquelas instituições, as quais, ainda que ativas, naquele período, desempenharam outras atividades não sujeitas à emissão da NF-e.

Caso fosse dado ao dispositivo, a interpretação pretendida pela Impugnante, depararia-se com uma aberração jurídica, na qual todas as empresas constituídas posteriormente à edição do Protocolo ICMS nº 10/07 só estariam sujeitas à obrigação de utilização da NF-e a partir de abril de 2010, sem qualquer motivo a amparar este tratamento distinto.

Assim, considerando que o estabelecimento da Impugnante já iniciou suas atividades praticando operação que obriga a emissão de NF-e, inaplicável a exceção prevista pelo inciso I do § 2º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 10/07.

Conquanto ao inciso III do mesmo dispositivo, melhor sorte não assiste à Impugnante, pois a exceção se aplica a hipótese de empresa que tenha como atividade preponderante o comércio atacadista de produtos em geral, fato que não se verifica no caso em epígrafe.

Diante de tais disposições conclusão outra não resta senão pela não aplicação do Protocolo ICMS nº 42/09, em função da previsão expressa neste sentido.

Cláusula quinta: Ficam mantidas as  
obrigatoriedades e prazos estabelecidos no  
Protocolo ICMS 10/07, de 18 de abril de 2007.  
(Grifou-se)

Passando às questões ligadas à legitimidade ativa para exigência do ICMS, a despeito e apesar do fato de as mercadorias transportadas possuírem origem e destino no Estado do Rio de Janeiro, conforme prevê o art. 11, inciso I, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, *verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

Assim, o local da operação a ser considerado é a cidade de Além Paraíba no Estado de Minas Gerais, pois desclassificada a nota fiscal a mercadoria fica desacobertada de documento fiscal e, portanto, em situação irregular.

Considerado aí então o local da ocorrência do fato gerador do imposto, correta a cobrança do ICMS a favor do Estado de Minas Gerais

Interessante observar-se as orientações expressas trazidas a público pelo Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) neste tocante.

O Protocolo ICMS 42/09 objetiva escalonar a ampliação da obrigatoriedade de uso da NF-e de forma que, até o final de 2010, estejam alcançados por esta obrigatoriedade todos os contribuintes do ICMS que se enquadrem em pelo menos uma das seguintes situações:

1. Desenvolvam atividade industrial;
2. Desenvolvam atividade de comércio atacadista ou de distribuição;
3. Pratiquem saídas de mercadorias com destino a outra unidade da Federação;
4. Forneçam mercadorias para a Administração Pública;

Para escalonar esta ampliação de obrigatoriedade de emissão, o Anexo Único do Protocolo 42/09 dividiu as atividades de indústria, comércio atacadista e distribuição ao longo de três períodos (respectivamente abril, julho e outubro de 2010) através de descrições baseadas na Codificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), tendo estabelecido uma quarta etapa, em dezembro, para as operações interestaduais e de venda para a Administração Pública.

Muitas destas atividades repetem produtos já descritos nas fases do Protocolo 10/07. Por este motivo, a Cláusula quinta do Protocolo ICMS 42/2009, determina: "Ficam mantidas as obrigatoriedades e prazos estabelecidos no Protocolo ICMS nº 10/07, de 18 de abril de 2007", ou seja:

Os prazos do Protocolo 42/09 não se aplicam para aquelas empresas já alcançadas pela obrigatoriedade de uso da NF-e em razão de algum dispositivo do Protocolo 10/07, mesmo que cumulativamente pratiquem operações descritas por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alguma CNAE listada no anexo único do Protocolo 42/09.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 04 de novembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**

CAMA/EJ

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.990/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215211-20  
Impugnação: 40.010127223-75  
Impugnante: Maxi Box Comércio e Distribuição Ltda  
CNPJ: 11.094822/0001-03  
Coobrigado: Maria Aparecida Ferreira da Cruz  
Proc. S. Passivo: Oscar Ferreira Salgueiro de Castro/Outro (s)  
Origem: DF/Ubá

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Segundo o Auto de Infração de fls. 03/04 o presente lançamento está fundamentado na seguinte imputação fiscal para formalizar as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II:

*“Às 06:00 h do dia 06/03/2010 no Posto fiscal Além Paraíba, constatou-se o transporte de refrigerantes relacionados pelas notas fiscais, Mod. 1. Nrs 001707 e 001708, com datas de emissão/saída em 05/03/2010, valor total de R\$ 8.931,00, emitidas por Maxi-Box Comércio e Distribuição Ltda., CNPJ 11.094.822/0001-03, destinadas a Comércio Atacadista de Refrigerantes. Tais notas fiscais não são documentos hábeis para tal operação, haja visto que a utilização/emissão destas foi revogada de acordo com o Protocolo ICMS 42/2009, determinando a utilização obrigatória da nota fiscal eletrônica, documento fiscal hábil para acobertar tal movimentação de mercadorias.”*

Verifica-se da leitura do relatório do presente Auto de Infração acima transcrito que o fundamento da autuação no caso presente é a utilização indevida de notas fiscais emitidas manualmente quando a Impugnante já deveria estar utilizando notas fiscais eletrônicas.

Inicialmente, cumpre ressaltar que os prazos para implantação de notas fiscais eletrônicas pelos contribuintes, foram objeto de muitas dúvidas depois da publicação do Protocolo ICMS n.º 42/09. Isto ocorreu, pois, em um primeiro momento, muitos contribuintes entenderam que o Protocolo ICMS n.º 42/09 alteraria as normas contidas no Protocolo ICMS n.º 10/07 modificando os prazos de implantação das notas fiscais eletrônicas.

Veja-se que foi preciso publicar informação aos contribuintes esclarecendo que tal não havia ocorrido. Neste sentido, encontramos no site da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais a seguinte explicação:

“Definições sobre a obrigatoriedade da NF-e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decorrência do grande número de questionamentos referentes a ampliação da obrigatoriedade de emissão da NF-e, a partir da publicação do Protocolo ICMS 42/2009, a coordenação técnica do projeto, esclarece:

O Protocolo ICMS 42/09 objetiva escalonar a ampliação da obrigatoriedade de uso da NF-e de forma que, até o final de 2010, estejam alcançados por esta obrigatoriedade todos os contribuintes do ICMS que se enquadrem em pelo menos uma das seguintes situações:

1. Desenvolvam atividade industrial
2. Desenvolvam atividade de comércio atacadista ou de distribuição
3. Pratiquem saídas de mercadorias com destino a outra unidade da Federação
4. Forneçam mercadorias para a Administração Pública

Para escalonar esta ampliação de obrigatoriedade de emissão, o anexo único do Protocolo 42/09 dividiu as atividades de indústria, comércio atacadista e distribuição ao longo de três períodos (respectivamente, abril, julho e outubro de 2010), através de descrições baseadas na Codificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), tendo estabelecido uma quarta etapa, em dezembro, para as operações interestaduais e de venda para a Administração Pública.

Muitas destas atividades repetem produtos já descritos nas fases do Protocolo 10/07. Por este motivo, existe no Protocolo 42/09 um dispositivo que diz que "Ficam mantidas as obrigatoriedades e prazos estabelecidos no Protocolo ICMS nº 10/07, de 18 de abril de 2007", ou seja:

Os prazos do Protocolo 42/09 não se aplicam para aquelas empresas já alcançadas pela obrigatoriedade de uso da NF-e em razão de algum dispositivo do Protocolo 10/07, mesmo que cumulativamente pratiquem operações descritas por alguma CNAE listada no anexo único do Protocolo 42/09."

Contudo, deve-se ter em mente que a ora Impugnante não se trata de contribuinte mineira. A Impugnante está estabelecida em Paraíba do Sul – Estado do Rio de Janeiro. Não há informação nos autos de que ela tenha sido plenamente esclarecida da questão acima tal como foram os contribuintes mineiros.

Sendo assim, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de perfeita convicção quanto a natureza ou circunstância material do fato ou a extensão de seus efeitos, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....  
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

.....”

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.*”

A norma contida no art. 112 do Código Tributário Nacional deve ser entendida como orientadora do aplicador da lei que, analisando a situação lhe apresentada, deve respeitar os ditames contidos em tal dispositivo. É certo que tal norma resulta da influência do Direito Penal e tem fundamento na consciência de que, se por um lado o Estado deve se cercar de todos os meios para evitar a ocorrência de procedimentos que levem a sucumbir dos cofres públicos os tributos devidos, por outro a injustiça na punição deve ser repugnada.

Também o doutrinador José Jayme de Macêdo Oliveira, em seu livro “Código Tributário Nacional – Comentários, Doutrina e Jurisprudência”, assim se manifesta quanto ao art. 112 acima transcrito:

“Art. 112 - Este artigo, fechando o Capítulo “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, prescreve a *interpretatio in bonam partem* nas sendas do Direito Tributário, ou, em outros termos, manda aplicar o princípio “*in dubio pro reo*”, sempre que se instalar dúvida relativamente ao descrito nos quatro incisos. O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõem que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte.”

Importante frisar que o art. 112 do Código Tributário Nacional embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos. Até porque, na esfera administrativa, dadas às restrições impostas à apreciação do lançamento, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente dita, na medida em que o alcance desta apreciação fica ao clivo do Judiciário.

Assim, para aplicação da regra constante do art. 112 do Código Tributário Nacional, deve-se averiguar a existência de dúvida quanto aos atos praticados pelo contribuinte, suas características e a extensão de seus efeitos.

Portanto, cabível no caso em estudo, a aplicação do artigo acima transcrito pois diversos dos aspectos apontados nos autos deixam dúvidas quanto à natureza ou circunstância material do fato e, principalmente, quanto à extensão dos seus efeitos.



Não bastasse este fundamento tem-se ainda dos autos que, como já dito e deve ser frisado pela importância, a Impugnante não se trata de contribuinte do ICMS no Estado de Minas Gerais. Comprovam esta assertiva os documentos de fls. 16/17.

Some-se a este fato o conjunto de provas dos autos, dentre elas:

- a operação objeto do lançamento era realizada entre a Impugnante (estabelecida em Paraíba do Sul - Estado do Rio de Janeiro) e a empresa Leyroz de Caxias Indústria, Comércio e Logística (estabelecida em Campos dos Goitacazes - Estado do Rio de Janeiro);

- não há qualquer discussão nos autos quanto às mercadorias objeto da autuação ou que haja divergência entre as mercadorias constantes das Notas Fiscais n.ºs 01707 e 01708 (fls. 08/11) e aquelas encontradas no momento da ação fiscal.

Pela determinação da Câmara de Julgamento (fl. 51) foi trazida aos autos a Nota Fiscal Avulsa n.º 037117 (fl. 54). A análise desta nota fiscal demonstra que o destino das mercadorias objeto da autuação foi exatamente a empresa que constava das notas fiscais objeto da autuação.

A Lei Complementar n.º 87/96 dispõe em seu art. 11, *in verbis*:

"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

.....  
I - tratando-se de mercadoria ou bem:

.....  
b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

....."

Para aplicação da norma contida no dispositivo legal acima transcrito deve-se verificar, portanto, se a mercadoria encontrada pela fiscalização estava sem documento fiscal ou com documentação inidônea.

Claro está nos autos que a mercadoria não se encontrava sem documentação fiscal. As notas fiscais apresentadas no momento da ação fiscal não foram aceitas pelo Fisco dada a sua forma de emissão, mas, é lógico, existiam. Tanto é assim que serviram de base para emissão da Nota Fiscal Avulsa n.º 037117 (fl. 54).

Também não consta no Auto de Infração (fls. 02/03) qualquer menção à declaração de inidoneidade das Notas Fiscais n.ºs 01707 e 01708.

Por estes fatores, não é possível a aplicação do art. 11 da Lei Complementar n.º 87/96.

Não sendo aplicável o art. 11 da Lei Complementar n.º 87/96, também não o é a regra do inciso I do art. 89 do RICMS/02 que determina o encerramento do prazo para recolhimento do ICMS relativo a mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

manutenção em estoque ocorra sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora.

Acrescente-se ainda que o inciso I do parágrafo único do art. 1º do Anexo V do RICMS/02 que determina a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal eletrônica nas hipóteses definidas em protocolo celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, só é aplicável a contribuintes mineiros.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 04 de novembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**

CC/MG