

Acórdão: 18.231/07/3<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010120347-11  
Impugnante: Atacadão Material de Construção Ltda.  
Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro (s)  
PTA/AS: 01.000154989.71  
Inscr. Estadual: 313007149.01-83  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO IRREGULAR – NULIDADE – DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** Constatada a emissão de notas fiscais, no exercício de 2005, tendo como destinatário pessoa diversa daquela a quem a mercadoria realmente se destinou. Imputação da penalidade isolada prevista no art. 55, V da Lei 6.763/75. Porém, ainda que configurada a irregularidade, o contribuinte apresentou denúncia espontânea regular e anterior a qualquer procedimento fiscal, nos termos do parágrafo único, art. 52 da CLTA/MG, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação feita pelo Fisco, no exercício de 2005, de que a Autuada emitiu diversas notas fiscais tendo como destinatário pessoa diversa daquela constante no campo próprio do documento fiscal. Exige-se Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso V da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.187 a 2.205, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.310 a 2.314.

**DECISÃO**

Cuida o caso em tela, de emissão pela autuada, no exercício de 2005, de notas fiscais cujos destinatários constantes no campo próprio não eram os verdadeiros destinatários da mercadoria.

No presente PTA, o Fisco, de forma diligente, anexa cópias destas notas fiscais com a comunicação das pessoas constantes nos documentos fiscais de que nunca compraram nem pagaram aquelas mercadorias constantes das notas fiscais, restando evidenciado o ilícito tributário praticado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, a Impugnante apresenta cópia de denúncia espontânea entregue na repartição fazendária e relativa aos fatos objetos da autuação a que se refere esse PTA, anexando extensa relação dos documentos emitidos de forma irregular.

Cabe anotar que a denúncia espontânea foi protocolada em 26/07/2006 e o TIAF lavrado em 16/11/2006, com lavratura do Auto de Infração em janeiro/2007.

Ainda que a Autuada tenha entregue a denúncia espontânea em tempo hábil, o Fisco não a acatou, sob a alegação de descumprimento do inciso III, art. 169 da CLTA/MG, que dispõe:

“Art. 169 - A denúncia espontânea será instruída, quando for o caso, com:

(...)

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.”

Importante perceber que esse dispositivo da CLTA/MG tem seu fundamento de validade no art. 138 do CTN, *verbis*:

“Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.”

A questão cinge-se, então, à consideração sobre a validade jurídica da denúncia espontânea apresentada antes de qualquer procedimento fiscal instaurado pelo Fisco, cujo tratamento encontra-se no art. 52 da CLTA/MG, *verbis*:

“Art. 52 - O AIAF ou o termo lavrado na forma do § 1º do artigo 51 terá validade por 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período mediante ato formal de servidor fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Parágrafo único - Esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta dos autos a informação de que a Impugnante também foi fiscalizada e autuada nos exercícios de 2003 e 2004 sob a mesma irregularidade. Mas também consta o encerramento oficial dos trabalhos fiscais relativos ao exercício de 2004, efetivado em 26/04/2006, como bem informa a Impugnante na peça de defesa apresentada (fl. 2.191), não se evidenciando qualquer continuidade dos trabalhos fiscais em relação ao exercício de 2005, para que se configure o disposto no **caput** do art. 52 da CLTA/MG, permitindo-se ao contribuinte o exercício do direito previsto no parágrafo único desse mesmo artigo.

Ademais, fundamenta-se o não acatamento da denúncia apenas no disposto no inciso III, art. 169 da CLTA/MG, exigindo o Fisco a prova da obrigação acessória a que se referir, vale dizer, a emissão “a posteriori” das respectivas notas fiscais para os adquirentes.

No entanto, este é um típico caso de exigência tributária que se sujeita à expressão “se for o caso” prevista no art. 138 do CTN e 169 da CLTA/MG. As notas fiscais devem ser emitidas, em regra, antes da saída da mercadoria e com o fim de acobertar o trânsito até o destino, como bem informa o art. 2º, c/c o art. 12, I, ambos do Anexo V do RICMS/02. As hipóteses excepcionais de emissão de nota fiscal sem a correspondente saída de mercadoria encontram-se no art. 14 deste mesmo Anexo V e em outros dispositivos esparsos do Regulamento.

O art. 15, também deste Anexo, encerra o assunto de forma peremptória, ao vedar a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, exceto quando o próprio Regulamento o permitir, excepcionando a si próprio. E as exceções são aquelas previstas no art. 14 do Anexo V, na remessa para depósito fechado e armazém geral e nas diversas situações previstas no Anexo IX, tais como: operação de venda à ordem, venda para entrega futura, remessa para industrialização quando a mercadoria não deva transitar pelo estabelecimento encomendante.

Em suma, as possibilidades de emissão de nota fiscal sem a saída de mercadoria são restritas e devem estar expressamente tratadas na legislação.

Ora, nesse sentido, não há como emitir notas fiscais em relação a operações já ocorridas porque simplesmente o tempo não retroage e a eventual nota fiscal emitida não cumprirá sua função precípua. Dessa forma, havendo saída desacobertada ou na hipótese de destinatário diverso, não se conserta o erro com outro erro. Para esses casos, o legislador optou por apenar a conduta com pesada sanção.

E assim fez o Fisco em relação aos exercícios de 2003 e 2004, como bem poderia tê-lo feito relativamente ao exercício de 2005. Autou e exigiu a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. E veja-se que não exigiu a correspondente emissão das notas em relação aos exercícios autuados.

No entanto, retardou sua ação quanto ao exercício de 2005, permitindo ao contribuinte exercer o direito que lhe assiste, oferecendo a denúncia espontânea. Não há esperteza nem má-fé, mas o exercício legítimo de um direito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A denúncia espontânea é instituto próprio do direito tributário, posto à disposição dos contribuintes objetivando buscar a confissão do ato ilícito. Àquele que confessa o ato ilícito e repara o dano não há sanção, de forma semelhante à delação premiada no direito penal/processual penal, com a diferença de que, nestes, não há o perdão total nem a extinção da punibilidade.

Funciona a denúncia espontânea como direito subjetivo do contribuinte, não ficando ao alvedrio do Fisco acatá-la, desde que cumpridos os requisitos e pressupostos próprios para sua utilização.

Logo, não teria sentido e não é razoável o legislador autorizar a denúncia espontânea e ao mesmo tempo impor restrições à sua utilização. O único impedimento é que não haja medida de fiscalização em curso, já demonstrado inexistir no caso em questão. Nesse sentido, considera-se correta e adequada a denúncia espontânea apresentada, surtindo seus efeitos próprios e impedindo qualquer exigência fiscal em relação aos fatos geradores nela referidos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar a nulidade do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que não o declarava nulo, nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 2310/2314. Pela Impugnante, sustentou oralmente, o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 26/06/07.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Presidente**

**Livio Wanderley de Oliveira**  
**Relator**

LWO/EJ