



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 405 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

79ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 16/04/2009

PROCESSO Nº: 1/2957/2006

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200618629

AUTUANTE: ANTÔNIO CARLOS OLIVEIRA DO AMARAL

RECORRENTE: MERCANTIL SÃO JOSÉ S/A COM. E INDÚSTRIA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

VOTO DISCORDANTE

Acusação: Omissão de vendas de produtos sujeitos a substituição tributária, constatada mediante levantamento da Conta Mercadoria.

Sobre o assunto, estabelece o art. 92, §8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

Art. 92 (...)

§8º. *Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:*

...

*IV- montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado.*

Em primeiro lugar, é importante saber a definição do termo “receita” para se ter noção do seu alcance no dispositivo acima reproduzido.

O Prof. Sérgio de Iudícibus, na obra intitulada “Teoria da Contabilidade” 6ª edição, Atlas, 2000, definiu receita da seguinte forma: “*Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber,*

*correspondente, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”.*

Com base na definição acima, podemos concluir que receita é o acréscimo patrimonial oriundo da atividade operacional e não operacional da empresa.

Portanto, quando falamos em omissão de receita, da forma disposta no art. 92, §8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, estando nos referindo a todo e qualquer ato praticado pelo contribuinte com intuito de omitir, no todo ou em parte, operações de venda de mercadoria ou prestação de serviços tributados pelo ICMS, visando à redução ou não pagamento do imposto devido em tais operações.

Deste modo, a falta de emissão de nota fiscal na operação de venda, o subfaturamento ou ainda a venda com preço inferior ao custo de aquisição sem autorização do Fisco, são exemplos de condutas que o contribuinte adota com ânimo de omitir, no todo ou em parte, o valor real da operação sujeita a incidência do ICMS.

No caso de que se cuida, a metodologia utilizada pela fiscalização que permitiu constatar a omissão de receita foi o levantamento da Conta Mercadoria, instrumento através da qual se apura o custo das mercadorias vendidas, confrontando-o em seguida com a receita líquida de venda, isto é, da venda bruta diminuída dos impostos sobre ela incidentes.

É certo que a diferença na Conta Mercadoria, representada pela diferença a maior entre o custo das mercadorias vendidas e o valor das vendas líquidas registradas nos documentos fiscais, pode ser resultado da saída de mercadorias sem a cobertura da nota fiscal ou da venda da mercadoria por preço abaixo do seu custo de aquisição. A simples operação matemática que revela esta situação não fornece elementos suficientes para se afirmar qual das infrações acima referidas ocasionou o resultado negativo na operação de venda de mercadorias.

Pois bem, se o levantamento fiscal não permite concluir qual dos ilícitos fiscais ocasionou a diferença na Conta Mercadoria, se a venda de mercadorias sem nota fiscal ou a venda com preço abaixo do custo de aquisição, o senso de justiça recomenda que sobre a infração constatada se aplique a penalidade menos severa, em observância ao disposto no art. 112, inciso I do CTN.

No caso vertente, por se tratar de omissão de venda de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, já que ela se destina a toda e qualquer infração à legislação do ICMS que envolva mercadorias sujeitas àquele regime de tributação.

Nestes autos, a dúvida surgida na discussão do processo, durante a sessão de julgamento, girou em torno do seguinte ponto: qual a multa a ser aplicada no caso vertente? aquela constante do caput do art. 126 da Lei nº 12.670/96, que prevê

multa de 10% sobre o valor da operação, ou a prevista em seu parágrafo único, que reduz este percentual para 1% se as operações estiverem regulamente escrituradas?

Ora, sendo harmônico o ordenamento jurídico, não se admite que haja contradição entre o caput de um artigo e os seus parágrafos. Deste modo, se existe uma acusação de venda de mercadorias sem nota fiscal e esta infração fica devidamente comprovada nos autos, a aplicação do parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96 só será possível se contribuinte, mesmo não emitido notas fiscais, registre tais operações em outro livro fiscal não exigido na legislação do ICMS ou nos livros contábeis, utilizando como meio de comprovação da operação um recibo ou outro documento que demonstre a realização do negócio jurídico. É caso, por exemplo, do contribuinte que não emite nota fiscal de combustível, mas registra a operação no livro de Movimentação de Combustíveis.

Neste particular, é bom que se faça a distinção entre operação regularmente escriturada e nota fiscal regularmente escriturada. Na primeira hipótese, havendo ou não emissão de nota fiscal, a operação é registrada pelo seu valor real nos livros fiscais obrigatórios, nos livros contábeis ou em outro fiscal não exigido na legislação do ICMS. Na segunda hipótese o documento fiscal é registrado nos livros fiscais obrigatórios, de acordo com as regras de escrituração estabelecidas na legislação fiscal de regência, sem levar em consideração se ele reflete ou não o valor real da operação.

Pois bem, se se aplica no presente caso a multa inserta no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, por não saber que infração foi cometida, está-se admitindo, implicitamente, que o ilícito fiscal praticado no presente caso é o de venda de mercadoria com preço abaixo do custo de aquisição, por ter a penalidade mais branda em relação as outras infrações que podem ocasionar diferença na Conta Mercadoria. Está-se admitindo ainda que as operações estavam regulamente escrituradas nos livros fiscais obrigatórios, pois só assim a infração poderia ser enquadrada em tal dispositivo sancionatório.

Feita tais considerações, surge o seguinte questionamento: se a aplicação do parágrafo único exige que as operações estejam regulamente escrituradas, pode-se considerar como regular o registro da operação de venda da mercadoria com preço abaixo do custo de aquisição sem autorização do Fisco Estadual? A nosso ver não, pois assim estaríamos admitindo que o valor registrado nos documentos fiscais é o valor real da operação e, assim sendo, não haveria neste caso falta de recolhimento alguma.

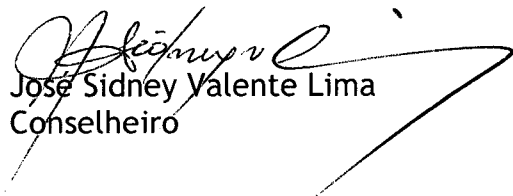
Explicando melhor, se a operação (e não a nota fiscal) está regulamente escriturada, está-se admitindo que a venda de mercadoria com preço abaixo do custo de aquisição se deu com autorização do Fisco Estadual, nos termos do art. 25, § 8º, parte final do Dec. nº 24.569/97, não havendo, portanto, infração a legislação do ICMS.

Como não consta dos autos qualquer autorização do Fisco Estadual permitindo a venda das mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição, deve ser aplicada ao caso à sanção prevista no caput do art. 126 da Lei nº 12.670/96, já que não existe nesta situação o registro regular da operação.

Conclui-se, portanto, que a diferença na Conta Mercadoria oriunda de operações com mercadorias isentas, não tributadas ou com o ICMS pago por substituição tributária vai sempre exigir a aplicação da multa prevista no caput do art. 126 da Lei nº 12.670/96, salvo se a operação estiver devidamente escriturada nos livros contábeis ou em outros livros fiscais não exigidos pela legislação do ICMS, hipótese em que será aplicada a pena prevista no parágrafo único do referido dispositivo sancionatório.

Por tais motivos, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada a decisão condenatória de primeira instância.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2.009.

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro