



PROCESSO Nº 1819492019-1

ACÓRDÃO Nº 041/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Recorrida: SILVIO DE JESUS DANTAS NETO

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ -  
CAJAZEIRAS

Autuante: GISLAINE ARAÚJO DE MEDEREIROS

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA. PASSIVO FICTÍCIO. VÍCIO MATERIAL. INFRAÇÃO AFASTADA. PASSIVO INEXISTENTE. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO

*A falta de lançamento nos livros próprios de documentos fiscais relativos às operações de aquisição autoriza a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS. A autuada não apresentou provas ou argumentos capazes de desconstituir o feito fiscal.*

*A constatação de manutenção no Passivo, conta "Fornecedores", de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de omissão e saídas de mercadorias sem o recolhimento do imposto, conforme art. 646 do RICMS/PB. O equívoco na identificação dos períodos em que se caracterizou a figura do Passivo Fictício constitui vício material que enseja a nulidade e afastamento da exigibilidade dos créditos lançados na inicial.*

*Ficou evidenciada a figura do passivo oculto, tendo a fiscalização equivocadamente autuado o contribuinte por passivo inexistente, onde, neste caso, o passivo oculto não se preta para dar materialidade a fato infringente denunciado nos autos, pois a simples falta do registro de obrigações na Conta Fornecedores não acarreta em si, salvo prova em contrário, repercussão tributária*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n. 93300008.09.00003998/2019-50, lavrado em 4 de dezembro de 2019 contra a empresa SILVIO DE JESUS DANTAS NETO, de inscrição estadual nº 16.096.492-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 2.210,88 (dois mil, duzentos e dez reais e oitenta e oito centavos)**, sendo R\$ 1.105,44 (mil, cento e cinco reais e quarenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 1.105,44 (mil, cento e cinco reais e quarenta e quatro centavos) de multa por infração, com fundamento no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o valor de **R\$ 172.698,12 (cento e setenta e dois mil, seiscentos e noventa e oito reais e doze centavos)**, sendo R\$ 86.349,06 (oitenta e seis mil, trezentos e quarenta e nove reais e seis centavos) de ICMS e R\$ 86.349,06 (oitenta e seis mil, trezentos e quarenta e nove reais e seis centavos) de multa por infração.

Salienta-se a impossibilidade de realização de novo procedimento fiscalizatório, no tocante ao vício material identificado, face a decadência, em razão do decurso do prazo previsto no artigo 173,I do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferencia, em 25 de janeiro de 2023.

EDUARDO SILVEIRA FRADE  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

RACHEL LUCENA TRINDADE  
Assessora



PROCESSO Nº 1819492019-1  
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO  
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS  
FISCAIS - GEJUP  
Recorrida: SILVIO DE JESUS DANTAS NETO  
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ  
- CAJAZEIRAS  
Autuante: GISLAINE ARAÚJO DE MEDEREIROS  
Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA. PASSIVO FICTÍCIO. VÍCIO MATERIAL. INFRAÇÃO AFASTADA. PASSIVO INEXISTENTE. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO

*A falta de lançamento nos livros próprios de documentos fiscais relativos às operações de aquisição autoriza a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS. A autuada não apresentou provas ou argumentos capazes de desconstituir o feito fiscal.*

*A constatação de manutenção no Passivo, conta "Fornecedores", de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de omissão e saídas de mercadorias sem o recolhimento do imposto, conforme art. 646 do RICMS/PB. O equívoco na identificação dos períodos em que se caracterizou a figura do Passivo Fictício constitui vício material que enseja a nulidade e afastamento da exigibilidade dos créditos lançados na inicial.*

*Ficou evidenciada a figura do passivo oculto, tendo a fiscalização equivocadamente autuado o contribuinte por passivo inexistente, onde, neste caso, o passivo oculto não se presta para dar materialidade a fato infringente denunciado nos autos, pois a simples falta do registro de obrigações na Conta Fornecedores não acarreta em si, salvo prova em contrário, repercussão tributária*

## RELATÓRIO



Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recurso de Ofício interposto contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n. 93300008.09.00003998/2019-50, lavrado em 4 de dezembro de 2019 contra a empresa SILVIO DE JESUS DANTAS NETO, acima qualificada, constando as seguintes acusações:

**FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS** >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindo de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

**NOTA EXPLICATIVA:** O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR TER ADQUIRIDO MERCAORIAS COM RECURSOS ADVINDOS DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, CONTATADO PELA FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS.

**PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)**>> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

**NOTA EXPLICATIVA:** O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADOS POR TER EFETUADO PAGAMENTOS COM RECURSOS ADVINDOS DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, CONSTATADO MEDIANTE A MANUTENÇÃO, NO PASSIVO, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS.

**PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS)** >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado mediante Passivo Inexistente.

**NOTA EXPLICATIVA:** O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR TER OMITIDO SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, CONSTADO MEDIANTE PASSIVO INEXISTENTE.

Em razão das acusações em epígrafe, o representante fazendário constituiu crédito tributário na quantia de **R\$174.909,00** (cento e setenta e quatro mil, novecentos e nove reais), sendo **R\$ 87.454,50** (oitenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I c/c fulcro no art. 646; 158, I e art. 160, I c/c art. 646, II; 158, I e art. 160, I c/c art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 87.454,50** (oitenta e sete mil,



quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta centavos) de multa por infração, com fundamento no art. 82, V, “F” da Lei nº 6.379/96.

A autuada foi cientificada em 11 de dezembro de 2019, através de Aviso de Recebimento às fls. 290, apresentando, tempestivamente, impugnação em 02/01/2020 (fls. 294 a 308), por meio da qual traz, em síntese, as seguintes alegações:

- Que o auto de infração merece ser completamente improcedente, pois não houve contraste entre o que diz os documentos entregues ao Fiscal com as acusações efetuadas;
- Que a acusação de omissão de saídas pretéritas constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios foi realizada sem o fiscal apresentar quaisquer documentos provando que a autuada teria recebido ou não os produtos constantes das referidas notas fiscais;
- Não poderia a autuada trazer provas aos autos se não recebeu as mercadorias referentes às notas fiscais ditas como não registradas;
- Deve o Fisco intimar os fornecedores a provar efetivamente que eles entregaram as mercadorias para o adquirente;
- Que trimestralmente apresenta seu balanço patrimonial;
- Que o Fiscal colacionou às fls. 25 uma planilha intitulada de Duplicatas Lançadas no Balanço Patrimonial do exercício de 2013, com a descrição dos fornecedores e o Título Balanço de 2013, e que arrolou os valores correspondentes ao balanço do terceiro trimestre de 2014, o resto a pagar a fornecedores em 30/09/2014 e colacionou as duplicatas pagas nos primeiros trimestres de 2014;
- Que para o passivo de 2014, o agente fazendário solicitou, através de notificação às fls. 09, todas as notas fiscais de compras a prazo dos exercícios de 2014 a 2016, acompanhadas das respectivas duplicatas e ao invés de fazer a reconstituição das compras a prazo no decorrer de todo o exercício, para confrontar o resto a pagar em 31/12/2014, apenas colacionou os valores referentes aos restos a pagar a fornecedores, em 31 de dezembro de 2014, comparando-o com as duplicatas pagas nos primeiros meses de 2015;
- Que o registro de R\$ 137.285, 63, no demonstrativo às fls. 31, refere-se a um erro de digitação, que não existe uma duplicata referente a tal valor e o Fiscal não anexou quaisquer duplicatas com valores pagos e não contabilizados correspondentes;
- Que no exercício de 2015, o Fiscal procedeu a colação de restos a pagar em 2016, sem observar o que determina o comando legal. Não poderia o fazendário chegar a um resultado sem a reconstituição das compras a prazo



de 2015, para confrontar as duplicatas ou boletos pagos nos primeiros meses de 2016;

- Que ocorreu um erro quanto à identificação do período acusado, prejudicando o lançamento e acarretando a sua improcedência, conforme Acórdãos 473/2015 e 342/2017 do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

Ao final, a autuada requereu a improcedência do auto de infração em epígrafe.

Encontra-se apenso, aos autos, Representação Fiscal para fins penais.

Conclusos os autos, às fls. 329, foram os mesmos remetidos à Gerencia Executiva de Julgamento de Processos Fiscais -GEJUP, tendo sido, nos termos regimentais, remetidos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, a qual lavrou decisão pela parcial procedência da acusação, nos termos sintetizados na ementa abaixo exposta:

**DIVERSAS ACUSAÇÕES. OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA. PASSIVO FICTÍCIO. VÍCIO MATERIAL. INFRAÇÃO AFASTADA. PASSIVO INEXISTENTE. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.**

A falta de lançamento nos livros próprios de documentos fiscais relativos às operações de aquisição autoriza a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS. A autuada não apresentou provas ou argumentos capazes de desconstituir o feito fiscal.

A constatação de manutenção no Passivo, conta “Fornecedores”, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de omissão e saídas de mercadorias sem o recolhimento do imposto, conforme art. 646 do RICMS/PB. O equívoco na identificação dos períodos em que se caracterizou a figura do Passivo Fictício constitui vício material que enseja a nulidade e afastamento da exigibilidade dos créditos lançados na inicial.

Ficou evidenciada a figura do passivo oculto, tendo a fiscalização equivocadamente autuado o contribuinte por passivo inexistente, onde, neste caso, o passivo oculto não se presta para dar materialidade a fato infringente denunciado nos autos, pois a simples falta do registro de obrigações na Conta Fornecedores não acarreta em si nenhuma repercussão tributária.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Em razão da parcial procedência do auto de infração os autos foram, nos termos do artigo 80, *caput*, da Lei nº 10.094/13, remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba e, nos termos regimentais, distribuídos a esta relatoria para apreciação e julgamento.



Eis o relatório.

## VOTO

A presente demanda traz as acusações de: *i*) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprio; *ii*) passivo fictício (obrigações pagas e não contabilizadas); *iii*) passivo inexistente (omissão de saídas), cuja análise será feita de forma aparatada, assim como de alguns argumentos, conforme se passa a descorrer.

### DA DEFINITIVIDADE DA DECISÃO MONOCRÁTICA

De início, faz-se imperativo registrarmos que, tendo em vista a não apresentação de recurso voluntário, o efeito devolutivo está restrito à parcela do crédito tributário objeto do recurso de ofício, conforme disciplinado no artigo 92 da Lei nº 10.094/13:

Art. 92. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto, desde que não esteja sujeita a recurso de ofício;

(...)

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Feito o devido registro, reputa-se superada a análise acerca da acusação de falta de lançamento de notas de fiscais de aquisição nos livros próprios, mormente por ter sido a matéria julgada procedente pela instância monocrática de julgamento, sem oposição de recurso voluntário.

Desta feita, tem-se como matéria objeto de análise por este órgão colegiado as acusações de passivo fictício (obrigações pagas e não contabilizadas) e passivo inexistente (omissão de saídas), as quais serão tomadas em apartado.

### ACUSAÇÃO 02: PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÃO PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS).

Em relação à acusação de passivo fictício, inicialmente cumpre destacar que esta trata-se de presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, nos termos que prescreve o artigo 646, II, do RICMS/PB:



Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

(...)

**II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;**  
(grifo nosso)

Com efeito, há de destacar-se, ainda, que o contribuinte está obrigado a emitir, nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB, e ao ser configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

O passivo fictício se caracteriza quando a empresa, por falta de disponibilidade no Caixa escritural, contabiliza compras à vista como se a prazo fossem, ou efetua o pagamento de obrigações com receitas extra caixa, deixando de abater o valor correspondente do saldo da obrigação. Por exemplo, paga-se duplicatas a fornecedores com dinheiro não contabilizado e, como não há saldo caixa (contábil) suficiente, não se procede com a baixa porque ocorreria o “estouro de caixa” contábil (saldo credor de caixa). Desta forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-o quando o caixa contábil apresenta condições.

Neste sentido, o contribuinte mantém no passivo obrigações fictícias, sujeitando-se ao pagamento do imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem pagamento do imposto, na forma prevista no art. 646, II do RICMS/PB.

No caso dos autos, os demonstrativos que fundamentam a acusação constam às fls. 25 a 27, 31 a 33, 37 a 38. Ao deparar-se com a forma com a qual a fiscalização procedera, bem descreveu a i. julgadora monocrática:

Embora estejam intitulados de duplicatas lançadas no balanço patrimonial e as apresentadas ao Fisco, a fiscalização não denunciou o passivo fictício a partir de análise e posse de todas as duplicatas do exercício, com aferição individualizada referente ao pagamento realizado, para a apuração do saldo real da conta fornecedores e depois comparação com o saldo registrado em balanço. Vemos que a fiscalização fez a comparação do Saldo Final da conta Fornecedores, existente na data do balanço dos exercícios de 2013, 2014 e 2015, com as duplicatas que foram apresentadas pelo contribuinte referentes a obrigações dos referidos exercícios e que foram quitadas no exercício seguinte.





A partir do saldo registrado em balanço, fora excluído deste os valores das duplicatas apresentadas pelo contribuinte, onde o resultado encontrado pela fiscalização (a diferença tributável) fora denunciada como passivo fictício.

Inferese-se que a irregularidade fiscal denunciada decorre de obrigação constituída em conta de fornecedores registrada em balanço sem justificativa de sua manutenção no passivo circulante, diante da carência de apresentação de duplicata com vencimento e quitação no exercício seguinte e/ou de documento que comprove que a obrigação se encontra em aberto ou sob protesto, ocorrendo o passivo fictício, por terem sido mantidas na contabilidade da empresa, obrigações que não teriam comprovações quanto a pendência de pagamento, conseqüentemente, inferindo tratar-se de obrigações já quitadas correspondentes ao montante de R\$ 192.802,76 no saldo final registrado em balanço da Conta fornecedores do exercício de 2013, obrigações já quitadas correspondente ao montante de R\$ 218.096,43 no saldo final da Conta fornecedores do exercício de 2014 e obrigações já quitadas correspondentes ao montante de R\$ 87.682,24 no saldo final da Conta fornecedores dos exercícios de 2015.

Assim, pela técnica utilizada pela auditoria, ficou caracterizado o passivo fictício pela simples manutenção de obrigações sem que a empresa atuada justificasse a existência de tais obrigações contabilizadas no Balanço, sujeita a presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, na forma prevista no art. 646 do RICMS/PB

Constatada a ocorrência de Passivo Fictício, deve-se atentar ao fato que serviu de suporte para a omissão de receita, que foi a manutenção, no passivo, de obrigações registradas no balanço de 2013, 2014 e 2015, conforme evidenciado no levantamento realizado pela fiscalização, sem comprovação de que estas obrigações estavam pendentes.

Entretantes, apesar da constatada omissão de saídas, temos que não houve a correta identificação dos períodos a que se referem o passivo fictício denunciado.

Para que o Passivo Fictício, referente ao saldo final da Conta Fornecedores de 31/12/2013, ficasse caracterizado no exercício de 2014, como foi denunciado e lançado na peça basilar, seria necessária a comprovação, nos autos, de que o pagamento de obrigações registradas no final de 2013 teria ocorrido durante o exercício de 2014, sem que houvesse a baixa das referidas obrigações, quando da quitação, o que ensejaria a utilização das receitas marginais.

De igual sorte, para caracterização do Passivo Fictício referente ao saldo em conta de 31/12/2014 ocorresse no exercício de 2015, seria necessária a comprovação de que o pagamento das obrigações registradas no final de 2014 teria ocorrido em 2015, sem que houvesse baixa das referidas obrigações, quando da quitação, o que ensejaria a utilização das receitas marginais.



O mesmo raciocínio aplica-se para a caracterização do passivo fictício de 2015, que deveria ser comprovado ter havido o pagamento das obrigações registradas em 2016, sem a baixa da quitação.

No caso dos autos, portanto, apesar de verificada e denunciada a ocorrência de obrigações que foram registradas no final do balanço de 2013, 2014 e 2015 e que induzem a consideração de passivo fictício, há equívoco quanto aos períodos em que se caracterizou a figura do Passivo Fictício, bem como ausência de comprovação quanto a quitação das duplicatas.

Ademais, como destacou a i. julgadora monocrática,

em relação ao levantamento fiscal, às fls. 25 a 27, embora haja a indicação do exame do saldo final do balanço patrimonial do exercício de 2013, vemos que o autuante não arrolou os valores constantes do saldo final registrado em balanço referente ao exercício de 2013, mas sim os valores do saldo inicial do balanço referente ao período de outubro a dezembro de 2014. Assim, o levantamento fiscal, na coluna Balanço, em que foi alocado o valor final da conta Fornecedores, não reflete os reais valores registrados no saldo final do balanço da conta Fornecedores do exercício de 2013.

Com efeito, comunga-se com o entendimento da i. julgadora monocrática quando assentou que estes maculariam, por vício material, o auto de infração em comento.

Se a descrição do evento no universo do direito - transformando-o, pois, em fato jurídico - restar equivocada, tem-se que a própria norma de lançamento da obrigação tributária restaria viciada. Em outras palavras, o próprio lançamento restaria, em sua essência, viciado, restando violado o artigo 142 do Código Tributário Nacional e, portanto, sendo materialmente nulo, posto que a norma que o determina restaria maculada.

Tal entendimento, inclusive, encontra respaldo em outros ensinamentos doutrinários. Neste sentido, Diego Diniz Ribeiro, cuidou em distinguir vício material e vício formal. Vejamos:

*Vício formal* é aquele relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, que diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento. Por sua vez, *vício material* é aquele relacionado à norma tributária em si considerada, podendo se ater à (1) **questões do fato jurídico tributário** ou ainda (2) à relação jurídica dele decorrente. O *vício formal*, portanto, diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o *vício material* decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

Verifica-se, inclusive, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se deparou sobre o tema por diversas vezes, merecendo especial destaque a



emanta do voto do Processo n. 10580.721374/2016-16 (Acórdão nº 1301-002.975), de relatoria do então presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto, a seguir exposto

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2012

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. EMPRESA FALIDA. RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES.

A intimação do Administrador Judicial da massa falida para atuar no procedimento de fiscalização é essencial, principalmente quando este era o único apto a representar a contribuinte perante os órgãos públicos após a decretação judicial da falência.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

**Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.**

**Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valorização jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.** Assim, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir eventual vício formal detectado, intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou essencial ao ato praticado. (Proc. 10580.721374/2016-16, Ac. 1301002.975, Rec. de Ofício, CARF, 1ª S, 3ª C, 1ª TO, j. 11/04/2018) (*grifo nosso*).

Com efeito, no caso do autos, observa-se vício no tocante à valorização dos fatos identificados, mormente quanto à construção da materialidade delitiva, no tocante critérios temporais dos eventos descritos.

Assim, no tocante à distinção entre vício material e formal, tem-se que o primeiro circunscreve-se a aspectos essenciais ao auto de infração, nos termos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e tem por conseguinte a possibilidade de refazimento do feito, observado o artigo 173,I do mesmo diploma, ao passo que vício formal tem sua violação em elementos extrínsecos, os quais não estão previstos na norma de lançamento, mas que maculam o instrumento que o formaliza e, consequente, resulta na possibilidade de refazimento do feito observando-se o artigo 173, II do CTN.



No caso dos autos, uma vez que a natureza do vício se assenta em seus elementos intrínsecos, fundamentados na própria descrição do fato jurídico resultante da acusação, notadamente quanto à valorização do aspecto temporal das omissões identificadas.

Saliente-se, inclusive, que este entendimento já fora adotado por este e. Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, conforme se pode observar dos acórdãos abaixo que, diante de equívoco na descrição, em razão temporal, entendeu-se pela nulidade material do auto de infração:

**ACÓRDÃO Nº. 618/2018**

**PROCESSO Nº 0554452016-0**

**SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP**

**Recorrida: FRIGOTUDO SUPERMERCADO LTDA**

**Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE - SANTA LUZIA**

**Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA**

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO. PASSIVO FICTÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- A liquidação, em qualquer fase processual, extingue o crédito tributário exigido. No presente caso, o contribuinte acatou a decisão singular, quitando a correspondente dívida remanescente, relativamente às acusações por “notas fiscais de aquisição não lançadas” e “indicar como não tributadas pelo ICMS operações com mercadorias sujeitas ao imposto estadual”.

- A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes caracteriza a figura do passivo fictício denotando a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. ”In casu”, restou comprovado o pagamento das duplicatas sob exame no exercício seguinte ao denunciado na inicial, inclusive, nas respectivas datas de vencimento, contudo, sem o devido lançamento de baixa na Conta Fornecedores, evidenciando vício material por erro no período do fato gerador decorrente do passivo fictício, ensejando sua nulidade, cabendo a feitura de um novo lançamento de ofício, obedecendo ao prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN.



**ACÓRDÃO 473/2015**  
**PROCESSO Nº 137.381.2013-0**  
**ACÓRDÃO Nº 473/2015**  
**RECURSO VOL/CRF-712/2014**  
**RECORRENTE: MARINGÁ COMÉRCIO & REPRESENTAÇÕES**  
**LTDA**  
**RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE**  
**PROCESSOS FISCAIS.**  
**PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA**  
**AUTUANTES: QUINTILIANO BEZERRA LIMA E MARINA SILVA**  
**DE CASTRO LIMA**  
**RELATOR: CONSº. FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**

**INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. INSUBSISTÊNCIA. PASSIVO**  
**FICTÍCIO. VÍCIO MATERIAL. IMPROCEDÊNCIA.**  
**REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE**  
**INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO**  
**PROVIDO**

Provas matérias trazidas à colação fulminaram o lançamento de insuficiência de caixa.

O lançamento de ofício, que apontou diferença tributável decorrente de prática de Passivo Fictício, possui vício material que macula todo o lançamento respectivo, comprometendo a sua exigibilidade.

Diante do exposto, portanto, há de ser reconhecida a nulidade material da acusação em comento, observando-se a decadência do crédito nos termos do art. 173, I do CTN.

#### ACUSAÇÃO 03: PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS)

A acusação em comento trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto, com base nos demonstrativos anexados às fls. 25 a 27, 31 a 33, 37 a 38, tendo o contribuinte sido autuado por infringência ao artigo 646 do RICMS/PB, que estabelece a presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, no caso de ser constatada a existência no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes (passivo fictício), evidenciando a realização de pagamentos com recursos de origem marginal (extra caixa)

Para melhor esclarecimento da matéria, cumpre destacar diferenças conceituais quanto às figuras do passivo oculto, passivo fictício e passivo inexistente.

O passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, se caracteriza pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, apresentando repercussão tributária pela ilação de que essas obrigações foram quitadas com recursos extra caixa.



Dessa forma, podemos vislumbrar a figura do passivo fictício como gênero do qual são espécies o passivo mantido escriturado, mas já pago e o passivo mantido escriturado, mas para o qual o contribuinte não oferece lastro probatório documental capaz de verificar sua regularidade.

Passivo Inexistente, por sua vez, se caracteriza pelo registro de obrigações sem lastro documental (inexistentes), tratando-se de caso particular do passivo fictício, a exemplo de compras à vista contabilizadas como se a prazo fossem.

Passivo oculto, por sua vez, se caracteriza pelo pagamento de obrigações não registradas com recursos oriundos do Caixa oficial da empresa. Logo, não há repercussão tributária, pois não havendo pagamentos efetuados com receitas marginais deixa de haver a ilação de que ocorreram omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. O que ocorre é apenas um erro de lançamento situação passível de correção através de lançamentos complementares.

No caso dos autos, como assentado pela i. julgadora monocrática,

Da análise do levantamento fiscal, vislumbra-se que foi detectado o passivo oculto, e não passivo inexistente, como assim denunciou a fiscalização equivocadamente. A figura do passivo oculto não se presta para dar materialidade a fato infringente denunciado pela fiscalização, a simples falta do registro de obrigações Conta Fornecedores não acarreta em sei nenhuma repercussão tributária, sem que reste provado o pagamento dessas obrigações com recursos extra caixa, deixando de haver a ilação de que ocorreram omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Isto posto, com fundamentos nos acórdãos 019/2018 e 007/2014, abaixo expostos, entendera a i. julgadora monocrática pela improcedência da acusação:

**ACÓRDÃO 019/2018**

**PROCESSO N° 001.804.2013-5**

**Recursos HIE/VOL//CRF n° 022/2017**

**SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP.**

**1ª Recorrida: BONOPREÇO ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**

**2ª Recorrente: BONOPREÇO ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**

**2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP**

**Preparadora: SUBG. DA REC. DE RENDAS DO PRIMEIRO NÚCLEO REGIONAL.**

**Autuante: ROSSANA LEITE MARSICANO.**

**Relatora: CONSª. DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.**

**PASSIVO OCULTO. OMISSÃO DE SAÍDAS NÃO CONFIGURADA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



A ocorrência de passivo oculto evidenciado pela falta de registro de obrigações na contabilidade não acarreta repercussão tributária quando não restar provado o pagamento dessas obrigações com recursos extra caixa.

**ACÓRDÃO 007/2-14**

**Processo nº 148.387.2011-4**

**Acórdão 007/2014**

**Recursos HIE/VOL/CRF- nº030/2013**

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP**

**1ª RECORRIDA: DISFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**

**2ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP**

**2ª RECORRIDA: DISFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**

**PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE BAYEUX**

**AUTUANTE: FRANCISCO ILTON P. MOURA**

**JOÃO ROCHA A. SOBRINHO**

**RELATOR: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO**

**RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO. PROVIMENTO PARCIAL DE AMBOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AFASTADA PELA DECADÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MANTIDA. PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS). AFASTADA. REDUÇÃO DA MULTA (BENEFÍCIO DECORRENTE DE LEI NOVA). AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES.**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** O recolhimento do ICMS Garantido evidencia o pagamento de parte do imposto. Os valores apurados restaram insubsistentes em face de o lançamento ter se consubstanciado decorridos mais de cinco anos da data do fato gerador.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** É devido o recolhimento do ICMS Substituição Tributária por contribuintes atacadistas de produtos farmacêuticos nas aquisições interestaduais e nas saídas internas para não contribuintes do imposto, excetuados os casos previstos na legislação.

**PASSIVO OCULTO (OMISSÃO DE SAÍDAS).** A simples existência de títulos não contabilizados representativos de compras a prazo não autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, não havendo repercussão tributária quando se constata que essas obrigações foram quitadas com recursos advindos do Caixa escritural da empresa.

Desta sorte, conforme exposto, em razão da técnica de fiscalização utilizada não coincidir com a conduta identificada, mormente porque da documentação acostada identificasse possível passivo oculto, o qual, em princípio, não representa repercussão tributária e não, portanto, passivo fictício, como assentado na acusação, corrobora-se com o entendimento firmado na instância monocrática de julgamento.



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n. 93300008.09.00003998/2019-50, lavrado em 4 de dezembro de 2019 contra a empresa SILVIO DE JESUS DANTAS NETO, de inscrição estadual nº 16.096.492-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 2.210,88 (dois mil, duzentos e dez reais e oitenta e oito centavos)**, sendo R\$ 1.105,44 (mil, cento e cinco reais e quarenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 1.105,44 (mil, cento e cinco reais e quarenta e quatro centavos) de multa por infração, com fundamento no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o valor de **R\$ 172.698,12 (cento e setenta e dois mil, seiscentos e noventa e oito reais e doze centavos)**, sendo R\$ 86.349,06 (oitenta e seis mil, trezentos e quarenta e nove reais e seis centavos) de ICMS e R\$ 86.349,06 (oitenta e seis mil, trezentos e quarenta e nove reais e seis centavos) de multa por infração.

Salienta-se a impossibilidade de realização de novo procedimento fiscalizatório, no tocante ao vício material identificado, face a decadência, em razão do decurso do prazo previsto no artigo 173, I do CTN.

Intimações à cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara, sessão realizada por videoconferência em 25 de janeiro de 2023.

Eduardo Silveira Frade  
Conselheiro Relator