PROCESSO Nº 2490702021-0 - e-processo nº 2021.000291538-6
ACÓRDÃO Nº 349/2025
TRIBUNAL PLENO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: ISAIAS SILVA DOS SANTOS
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR2 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - PICUI
Autuante: ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. PARCIAL PROCEDÊNCIA. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA. PASSIVO FICTÍCIO. ACUSAÇÃO COMPROVADA EM PARTE. PASSIVO INEXISTENTE. IMPROCEDENTE. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. CONFIRMAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA QUANTO AOS VALORES E FUNDAMENTOS A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Ao indicar mercadorias tributadas como se fossem isentas ou não tributadas o sujeito passivo sujeita-se ao pagamento do imposto devido com multa punitiva. No caso, foi reformada a decisão da instância singular que declarou essa infração nula por vício material, pois é possível identificar os produtos isentos e os produtos não tributados por simples análise da tabela da acusação nos códigos NCM, CST e CFOP dos produtos. Reconhecido de ofício que o produto farinha de mandioca está acobertado por isenção, levando à sucumbência de parte da acusação.
- Ocorrência de nulidade por vício formal na infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis - conta mercadorias, por erro de fato na peça inicial, uma vez que o levantamento realizado da conta mercadorias com base no lucro real objetivara apurar o ICMS devido pelo estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição no

exercício de 2018. Improcedência do Termo Complementar de Infração de lançamento de omissão de saídas de mercadorias tributáveis - conta mercadorias, dado que o contribuinte possui escrituração contábil regular no exercício de 2018, comprovado no Sped Contábil.
- Quando os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, exsurge a presunção legal relativa de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto estadual, na forma prevista no art. 646 do RICMS/PB.
- Evidenciadas obrigações pagas e não contabilizadas, repercutindo no saldo da conta fornecedores, comprova-se a figura conhecida como passivo fictício, cuja presunção legal relativa conduz à falta de recolhimento do ICMS. In casu, mantida a decisão singular que reduziu o crédito tributário de ofício, diante da necessidade de coerência entre o saldo final do exercício de 2018 e inicial do exercício de 2019 declarados pelo contribuinte na conta fornecedores.
-Afastada a infração de passivo inexistente, que se evidencia quando o saldo da conta fornecedores não se encontra comprovado por documentos idôneos. No caso, apurou-se um passivo oculto que tem aspecto diferenciado, pois está caracterizado por obrigações, que a despeito de possuírem comprovação documental, foram omitidas da conta fornecedores. Para essas obrigações não se pode presumir se possuem repercussão tributária, sem a análise de outros elementos de comprovação.
- Mantida afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.
- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, "f" da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

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

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, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar os valores e os fundamentos da sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002338/2021-76 (fls. 2 a 5), lavrado em 12 de novembro de 2021, em desfavor da empresa ISAIAS SILVA DOS SANTOS ME, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R$ 1.044.136,25 (um milhão, quarenta e quatro mil, cento e trinta e seis reais e vinte e cinco centavos)**, sendo R$ 596.649,27 (quinhentos

e noventa e seis mil, seiscentos e quarenta e nove reais e vinte e sete centavos) de ICMS, com fundamento nos art. 158, I; e, art. 160, I; c/fulcro, art. 646, inciso II e parágrafo único, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e multa de R$ 447.486,98 (quatrocentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e noventa e oito centavos), com fulcro no art. 82, V, "f" da Lei n° 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o montante de **R$ 2.369.546,27 (dois milhões, trezentos e sessenta e nove mil, quinhentos e quarenta e seis reais e vinte e sete centavos)**, de ICMS e multa e **R$ 50.476,59 (cinquenta mil, quatrocentos e setenta e seis reais e cinquenta e nove centavos)** de multa recidiva, do auto de infração inicial e **R$ 4.850.961,96 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, novecentos e sessenta e um reais e noventa e seis centavos**), relativamente ao valor do Termo Complementar de Infração.

Cancelo ainda **R$ 123.984,31 (cento e vinte e três mil, novecentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos)**, de multa por infração, com base no princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Cabe a lavratura de nova peça acusatória relativamente à infração de falta de estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição do exercício de 2018, observado o art. 173, II do CTN e nos termos do art. 18 da Lei nº 10.094/2013.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de julho de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, SUZÉLIA CABRAL DA SILVA (SUPLENTE), PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE, HEITOR COLLETT E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

JAQUELINE LOPES DE ALENCAR
Assessora

PROCESSO Nº 2490702021-0 - e-processo nº 2021.000291538-6
TRIBUNAL PLENO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: ISAIAS SILVA DOS SANTOS
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR2 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - PICUI
Autuante: ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. PARCIAL PROCEDÊNCIA. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA. PASSIVO FICTÍCIO. ACUSAÇÃO COMPROVADA EM PARTE. PASSIVO INEXISTENTE. IMPROCEDENTE. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. CONFIRMAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA QUANTO AOS VALORES E FUNDAMENTOS A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Ao indicar mercadorias tributadas como se fossem isentas ou não tributadas o sujeito passivo sujeita-se ao pagamento do imposto devido com multa punitiva. No caso, foi reformada a decisão da instância singular que declarou essa infração nula por vício material, pois é possível identificar os produtos isentos e os produtos não tributados por simples análise da tabela da acusação nos códigos NCM, CST e CFOP dos produtos. Reconhecido de ofício que o produto farinha de mandioca está acobertado por isenção, levando à sucumbência de parte da acusação.
- Ocorrência de nulidade por vício formal na infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis - conta mercadorias, por erro de fato na peça inicial, uma vez que o levantamento realizado da conta mercadorias com base no lucro real objetivara apurar o ICMS devido pelo estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição no

exercício de 2018. Improcedência do Termo Complementar de Infração de lançamento de omissão de saídas de mercadorias tributáveis - conta mercadorias, dado que o contribuinte possui escrituração contábil regular no exercício de 2018, comprovado no Sped Contábil.
- Quando os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, exsurge a presunção legal relativa de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto estadual, na forma prevista no art. 646 do RICMS/PB.
- Evidenciadas obrigações pagas e não contabilizadas, repercutindo no saldo da conta fornecedores, comprova-se a figura conhecida como passivo fictício, cuja presunção legal relativa conduz à falta de recolhimento do ICMS. In casu, mantida a decisão singular que reduziu o crédito tributário de ofício, diante da necessidade de coerência entre o saldo final do exercício de 2018 e inicial do exercício de 2019 declarados pelo contribuinte na conta fornecedores.
-Afastada a infração de passivo inexistente, que se evidencia quando o saldo da conta fornecedores não se encontra comprovado por documentos idôneos. No caso, apurou-se um passivo oculto que tem aspecto diferenciado, pois está caracterizado por obrigações, que a despeito de possuírem comprovação documental, foram omitidas da conta fornecedores. Para essas obrigações não se pode presumir se possuem repercussão tributária, sem a análise de outros elementos de comprovação.
- Mantida afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.
- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, "f" da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00002338/2021-76 (fls. 2 a 5), lavrado em 12 de novembro de 2021, em desfavor da empresa ISAIAS SILVA DOS SANTOS ME, no qual consta a seguinte acusação, *in verbis:*

> 0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> O

contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do ICMS nos livros próprios, em virtude de ter indicado nos) documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo não tributadas pelo ICMS.

Nota Explicativa: FOI DETECTADO QUE O CONTRIBUINTE INDICOU COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS MERCADORIAS QUE, DE FATO, CORRESPONDEM A OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS, TENDO COMO CONSEQUÊNCIAS SAÍDAS SEM DÉBITO DO IMPOSTO, RESULTANDO NA FALTA OU NA REDUÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS, CARACTERIZANDO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO EM VIGOR RELATIVA AO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA.

0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias.

0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, mediante constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, detectado por meio de Levantamento Financeiro.

0555 - 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.

0340 - 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.

Com base nesses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R$ 3.464.159,09 (três milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil, cento e cinquenta e nove reais e nove centavos)**, sendo R$ 1.720.862,51 (um milhão, setecentos e vinte mil, oitocentos e sessenta e dois reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, e R$ 1.692.819,99 (um milhão, seiscentos e noventa e dois mil, oitocentos e dezenove reais e noventa e nove centavos) a título de multa por infração, e

R$ 50.476,59 (cinquenta mil, quatrocentos e setenta e seis reais e cinquenta e nove centavos) de multa recidiva, com fulcro na fundamentos legais abaixo transcritos:

DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	PENALIDADE
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL	Art. 106, c/c, art. 52, art. 54, e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, "b", e III, "d" e, "l", do RICMS/PB, aprov. pelo Dec.18.930/97	Art. 82, IV, da Lei n. 6.379/96
0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	Art. 643, §4º, II,, do RICMS/PB aprov. p/Dec.18.930/97, Art. 160, I, c/fulcro, Art. 158, I; e Art. 646, parágrafo único todos do RICMS-PB, aprov. p/Dec. nº 18.930/97.	Art. 82, V, "a", Lei n. 6.379/96
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	Art. 158, I; e, Art. 160, I; c/fulcro, Art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. n.18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei n. 6.379/96
0555 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	Arts. 158, I e 160, I c/c art. 646, II, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97.	Art. 82, V, "f" da Lei n° 6.379/96.
0340 - PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS)	Art. 158, I; Art. 160, I, c/c Art. 646 do RICMS/PB, aprov. p/Dec.n 18.930/97.	Art. 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 3819.

Cientificada acerca do auto de infração por DTe em 3/12/2021 (fl. 3821), e notificada do Termo Complementar de Infração em 07/12/2021, a autuada ingressou com reclamação tempestiva, contrapondo-se às acusações com as seguintes alegações:

1. No auto de infração constatou-se a aplicabilidade de uma denúncia genérica, no sentido de venda de mercadoria adquirida de terceiros e da identificação do não recolhimento de ICMS devido, baseado nas informações fiscais obtidas deficitariamente quando confrontadas com os fatos geradores;
2. Após lavrado o auto de infração constatou-se a posteriori e por ambas as partes a existência de estoques finais de exercícios constantes em declarações fiscais registradas e lançadas zerados acidentalmente pela empresa, dados de estoques estes que não condizem com veracidade e a realidade objetiva dos lançamentos em notas nem muito menos do estoque real;
3. Que esse fato gerou um erro de identificação do sujeito passivo que pode ser sanado através de correção a qual não se fez possível habilmente visto o momento da identificação do fato, pós lavrado o alto de infração;

4. Requer uma forma de possibilitar a esta empresa um outro processo administrativo, visto que este além de gerar um auto de infração de embaraço de fiscalização para a empresa, devido o fiscal não ter conseguido acessar as informações em sua plenitude, o que aqui afirmamos ter gerado um juízo de valor alterado no ato da aplicação do auto infração.

Encaminhados à GEJUP, os autos foram distribuídos para julgamento, tendo o julgador fiscal decidio pela parcial procedência do auto de infração em sentença anexada às fls. (3831/3840). Ciente dessa decisão, o sujeito passivo impetrou Recurso Voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba (fls. 3843/3851) com as seguintes alegações:

a) Não restou caracterizada a multa recidiva, conforme constatado pelo julgador de primeira instância;

b) Relativamente à segunda acusação (0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS), como destacou o julgador de primeira instância, a técnica de arbitramento utilizada para aferição do ICMS devido, haja vista a empresa ser optante do lucro real, é inadequada.

c) No caso da acusação de "omissão de saídas tributáveis", a soma dos desembolsos no exercício foi superior à receita do estabelecimento em razão de redução de vendas no período, mas ocorreu a manutenção dos custos à priori, do Recorrente a utilização de valores de terceiros (contrato de mútuo financeiro) para auxiliar o capital de giro da empresa a enfrentar o período de queda de vendas.

d) Acerca do passivo fictício, no exercício de 2019, o agente fiscal deixou de considerar o saldo do balanço do ano de 2018, no valor de R$ 2.199.104,62 e que deve ser considerado nos anos seguintes, conforme decidido pelo juízo na primeira instância, deve ser mantido o ajuste no passivo fictício, passando a ser de R$ 823.350,27.

e) No que se refere ao "passivo inexistente', o julgador fiscal identificou que se trata de passivo oculto, devendo ser mantida a nulidade dessa acusação.

Por fim, a reclamante requeria a manutenção dos cenários de nulidade e de reduções dos créditos tributários identificados pela primeira instância e que fosse reformada a parte da decisão relativa à omissão de saídas tributáveis – levantamento financeiro.

Ao apreciar os Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício a sentença monocrática foi anulada pelo colendo Conselho de Recursos Fiscais, mediante Acórdão nº 0608/2022, nos seguintes termos:

> ACUSAÇÕES DIVERSAS: INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.) OMISSÃO DE

SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL - LEVANTAMENTOS DA CONTA MERCADORIAS E FINANCEIRO. PASSIVO FICTÍCIO. PASSIVO INEXISTENTE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DO TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO. CONFIGURADA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA JULGADORA. NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

Constatada ausência de ciência no Termo Complementar de Infração - TCI, em virtude disso o citado Termo não foi formalizado junto ao sistema informatizado da SEFAZ/PB. Com o escopo de corrigir esta lacuna, valho-me do princípio da verdade material, para tornar nula a sentença monocrática, devolver o caderno processual à preparadora a fim de ser registrada a ciência do TCI, para assegurar ao contribuinte o exame do Auto de Infração e seu Termo Complementar nas duas esferas administrativas de julgamento, resguardando os princípios do duplo grau de jurisdição, o exercício do direito de defesa e contraditório.

Ao tomar ciência da decisão de segunda instância que anulou a sentença monocrática, e que solicitou à Repartição Preparadora que a reclamante tomasse ciência do Termo Complementar de Infração, a defesa acrescenta que:

1. Acerca da primeira acusação, há várias mercadorias isentas, a exemplo de farinha de mandioca e queijo manteiga, o que significa que essa autuação ocorreu de forma genérica;

2. As identificações por meio das numerações dos documentos fiscais denunciados, e a demonstração de produtos que não são isentos e não-tributáveis são elementos essenciais para materializar o ilícito tributário e garantir ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório. (SIC – fl. 3878 dos autos);

3. Quanto à acusação de Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis, houve um erro de escrituração em suas declarações fiscais, onde constam a existência de estoques finais de exercícios, e lançadas zerados acidentalmente no exercício subsequente, dados de estoques estes que não condizem com veracidade e a realidade objetiva dos lançamentos em notas nem muito menos do estoque real;

4. A multa aplicada possui natureza confiscatória e acerca da acusação de “passivo fictício”, houve erro de escrituração contábil no ano de 2019, de modo que todos os pontos do balanço patrimonial foram postos “zerados”, inclusive a conta dos fornecedores;

5. Não consta qualquer demonstrativo relativo ao Termo Complementar de Infração;

6. Por fim, a impugnante requer a desconstituição dos créditos tributários decorrentes do auto de infração e do termo complementar de infração.

Ao reingressarem os autos nesta instância de julgamento, constatou-se a necessidade de novas remessas em diligência para a Repartição Preparadora, com o escopo de esclarecimentos e para que o TCI fosse incluído no Sistema ATF.

Os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal *Francisco Nociti*, que exarou sentença pela *parcial procedência* do feito fiscal nas fls. 3950/3960, consignando a seguinte ementa:

> *INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA. PASSIVO FICTÍCIO. ACUSAÇÃO COMPROVADA EM PARTE. PASSIVO INEXISTENTE. IMPROCEDENTE.*
>
> *- A acusação de indicar mercadorias tributadas como se fossem não tributadas reputa-se nula por vício material.*
>
> *- É incongruente acusar de "omissão de saídas de mercadorias tributáveis – conta mercadorias" quando realizado o levantamento da conta mercadorias com base no lucro real – fato que implica a nulidade do lançamento por vício formal, cabendo a lavratura de nova peça basilar.*
>
> *- Dos pagamentos efetuados que superaram as receitas auferidas, ergue-se a presunção legal relativa de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto estadual.*
>
> *- Obrigações pagas e não contabilizadas implicam passivo fictício, cuja presunção legal relativa conduz à falta de recolhimento do ICMS. Contudo, ajustes de ofício acarretaram a derrocada de parte dos valores constituídos.*
>
> *- Nos autos, confirma-se que, em vez de passivo inexistente, houve passivo oculto, sendo que este não suscita repercussão tributária.*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE*

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificado em 29/06/2023 (fls. 3962) da sentença proferida pela instância prima, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o breve relato.

VOTO

Em apreciação nessa Corte o recurso de ofício interposto em razão da decisão de parcial procedência do auto de infração epigrafado, lavrado em face da empresa **ISAIAS SILVA DOS SANTOS**, previamente qualificada nos autos.

De início, reconheço como regular o recurso de ofício, e em relação aos aspectos formais do auto de infração, com exceção da acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – conta mercadorias de 2018, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar nulidades por vício formal presentes nos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Registre-se que em virtude de o sujeito passivo não ter apresentado recurso voluntário, a parte da decisão de mérito procedente em primeira instância relativa à acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – levantamento financeiro, é considerada definitiva, *ex vi* do artigo 92 da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

> *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.*

Feitas essas considerações iniciais, passo ao exame do recurso de ofício, ou seja, da parte da decisão da primeira instância contrária à Fazenda Estadual relativamente às seguintes acusações: a) indicar como não tributadas pelo ICMS, operações com mercadorias ou prestações de serviços sujeitas ao imposto estadual, b) omissão de saídas de mercadorias tributáveis – conta mercadorias em 2018, c) passivo fictício no exercício de 2019 e d) passivo inexistente no exercício de 2018.

1. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL

A infração de indicar como não tributadas pelo ICMS, operações com mercadorias ou prestações de serviços sujeitas ao imposto estadual, tem por fundamento legal os art. 106, c/c, art. 52, art. 54, e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, "b", e III, "d" e, "l", do

RICMS/PB, aprov. pelo Dec.18.930/97 e multa punitiva com fulcro no art. 82, IV, da Lei n. 6.379/96.

Essa infração foi considerada nula por vício material na primeira instância de julgamento com base nos seguintes argumentos:

> "No que atine à primeira acusação, INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL, com base na argumentação acrescentada pela reclamante somente após a ciência do Acórdão exarado pela Corte Excelsa desta Secretaria, em análise mais criteriosa por parte deste julgador acerca da redação da Nota Explicativa da peça acusatória, assume destaque a informação de que houve mercadorias em que o sujeito passivo (erroneamente) considerou-as como sendo isentas e mercadorias que (erroneamente) considerou-as como sendo não tributadas.
>
> *Entretanto, no rol de documentos que a Fiscalização apresentou (fls. 6 a 3401 dos autos), não foram apresentadas - de modo segregado - quais as mercadorias declaradas pelo contribuinte como sendo isentas (ou seja, aquelas sob o manto de benefício fiscal) e quais as mercadorias declaradas pelo contribuinte como sendo não tributadas (isto é, aquelas sob a prerrogativa da não incidência do tributo), fato que caracteriza "descrição genérica" da infração, como aventado pela própria impugnante (fl. 3878 dos autos), e que acarreta cerceamento de defesa."*
>
> *Nesse diapasão, cabe declarar a nulidade do referido lançamento, com fulcro no art. 15 da Lei nº 10.094/2013, assim disposto:*
>
> *Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.*
>
> *Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no "caput", não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.*
>
> ***Diante desse quadro, a reboque da infração, que se afigura nula por vício material, também se afasta a multa recidiva a ela relativa – cabendo a lavratura de novo auto de infração, nos termos do art. 173, I do CTN, verbis:***
>
> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

De fato, a descrição da infração preconiza que "o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do ICMS nos livros próprios, em virtude de ter indicado nos documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo não tributadas pelo ICMS". Não foi citado expressamente isenção.

Contudo, peço vênias para discordar do i. Julgador da instância monocrática, porque o art. 15 da Lei 10.094/2013 permite o saneamento e a manutenção da acusação quando não houver prejuízo ao direito de defesa da empresa acusada.

No caso, não se vislumbra, digo outra vez com todo respeito à discordância, prejuízo ou cerceamento de defesa, uma vez que o levantamento fiscal

acusatório denominado de RELAÇÃO DAS SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTADOS CADASTRADOS COMO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS (fls. 6/3401) descreve com precisão os produtos isentos e os não tributados, mesmo que não os tenha separado em planilhas diversas.

A separação se dá mediante o NCM, o CST e o CFOP dos produtos e esses dados estão descritos na tabela. De forma que classificações equivocadas no CST 60, CFOP 5405, evidenciam mercadorias pertencentes ao regime de substituição tributária, quando na verdade pertencem ao regime normal e classificação errada no CST 40, CFOP 5102 conduzem a produtos isentos. Logo, é perfeitamente possível se entender e separar cada produto.

Ainda se percebe que a empresa, mesmo alegando que a acusação é genérica, defendeu-se plenamente na instância *a quo*, mostrando oposição em relação a dois produtos farinha de mandioca e queijo de manteiga. Poderia, assim, insurgir-se plenamente contra todos os produtos se assim o desejasse.

Em verdade, o contribuinte tem todos os meios para se defender da presente acusação posta no auto de infração, motivo pelo qual o vício material por descrição genérica da infração não será mantido por essa Relatoria.

Em relação aos produtos elencados pela empresa, por ocasião da impugnação ao lançamento, mesmo diante de falta de recurso voluntário a esse respeito, tal análise é obrigatória dada a procedência do recurso de ofício e do princípio da verdade material. Nessa linha, deve ser afastado da acusação o produto farinha de mandioca, visto que se aperfeiçoam os requisitos legais para se concluir pela isenção, contidos no inciso LXXXVI do art. 5º do RICMS/PB, *in verbis:*

> *Art. 5º. (...)*
>
> *Acrescentado o inciso LXXXVI ao "caput" do art. 5º pelo inciso I do art. 2° do Decreto nº 35.927/15 - DOE de 10.06.15 (Convênios ICM 44/75 e 36/84 e ICMS 59/98). OBS: efeitos a partir de 1º de julho de 2015.*
>
> *LXXXVI - as saídas internas de:*
>
> *a) mandioca em estado natural, desde que não se destine à industrialização, observado o disposto nos §§ 42 e 43 (Convênios ICM 44/75 e 36/84);*
>
> ***b) farinha de mandioca (Convênio ICMS 59/98);***

Contudo, não é possível excluir o produto queijo de manteiga, visto que existe um requisito legal muito específico que é a comprovação da origem do produto, previsto no inciso LXXII do art. 5º do RICMS/PB. Ele deve ser produzido artesanalmente por produtor ou cooperativa de produtores deste Estado. Dessa forma, sem comprovação da origem do produto não é permitido o benefício fiscal. Veja-se:

> *Art. 5º. (...)*
>
> *Nova redação dada ao inciso LXXII do art. 5º pelo art. 1º do Decreto nº 42.198/21 - DOE de 30.12.2021 (Convênio ICMS 46/06).*
>
> *LXXII - as saídas internas com queijo de coalho e queijo de manteiga produzidos artesanalmente por produtor ou cooperativa de produtores deste Estado (Convênio ICMS 46/06);*

Assim, ao excluir os produtos FARINHA DE MANDIOCA SERRANA *1KG e* FARINHA DE MANDIOCA SANTA FE – FINA do levantamento fiscal chega-se ao resultado mensal abaixo transcrito. Tais valores isentos devem ser excluídos da acusação, totalizando uma exclusão de R$ 11.458,11 de ICMS e R$ 8.593,58 de multa por infração.

PERIODO	**VTOTAL**
04/2019 Soma	321,16
05/2019 Soma	1.831,50
06/2019 Soma	1.540,00
07/2019 Soma	1.142,46
08/2019 Soma	496,39
09/2019 Soma	43,78
10/2019 Soma	1.691,50
11/2019 Soma	1.717,37
12/2019 Soma	2.673,95
Soma geral	**11.458,11**

Essa infração teve a multa punitiva majorada em 60% a título de multa recidiva. Nada obstante, não se encontram nos autos comprovação dos requisitos disciplinados no art. 87 da Lei 6.379/96[1], especialmente a indicação de processo reincidente, motivo pelo qual julgo improcedente a multa recidiva aplicada.

2. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS EM 2018

Na presente acusação o sujeito passivo foi acusado de OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS, com fundamento no art. 643, §4º, II, art. 160, I, c/fulcro, art. 158, I; e art. 646, parágrafo único todos do RICMS-PB, e foi proposta a multa por infração com base no art. 82, V, "a", Lei n. 6.379/96.

Na primeira instância, a infração foi considerada nula por vício formal, considerando o processo estar instruído com a acusação de ICMS Devido Pelo Estorno de Créditos de ICMS Decorrente de Saídas Abaixo do Custo de Aquisição. O Termo

[1] *Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinqüenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.*

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Complementar de Infração que consta com a mesma infração foi considerado nulo por vício material por falta de elementos nos autos que comprovem os valores usados no termo.

> Acerca da segunda acusação, Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – Conta Mercadorias em 2018, verifica-se, no demonstrativo compilado pela fiscalização (fl. 3402), a informação de que o levantamento foi realizado com base no lucro real, o que significa que a empresa possuía contabilidade regular.
>
> Nesta senda, descabe a aplicação de técnicas fiscalizatórias que se valham do arbitramento para aferição do ICMS devido. Ademais, no citado demonstrativo (fl. 3402), consignou-se no "Detalhamento da Diferença de ICMS" a seguinte informação: "ICMS Devido Pelo Estorno de Créditos de ICMS Decorrente de Saídas Abaixo do Custo de Aquisição" – o que permite inferir que a acusação deveria ter sido: "Falta de Estorno (prejuízo bruto com mercadorias)", tendo por dispositivo descumprido o art. 85, III do RICMS/PB.
>
> **Desse modo, o presente lançamento reputa-se nulo por vício formal, nos termos do art. 17, incisos II e III – cabendo a lavratura de nova peça inicial, consoante art. 18 desta mesma Lei.**
>
> Oportuno anotar que, conforme consta do Acórdão CRF-PB nº 608/2022, o Termo Complementar de Infração (TCI – fl. 3813), já havia sido levado ao conhecimento do sujeito passivo através de "notificação" quando o adequado teria sido que constasse no Sistema ATF a ciência do Termo Complementar de Infração, consoante fragmento da decisão de segunda instância: Desse modo, analisadas as peças processuais, verifica-se que houve a lavratura do Termo Complementar de Infração, do qual o contribuinte foi cientificado em 7 de dezembro de 2021, consoante Comprovante de Cientificação – DTe (Notificação nº 00233624/2021), acima reproduzido, todavia, pela ausência de registro da ciência do Termo Complementar no , este não consta no processo eletrônico para apreciação e julgamento. (...) Com o escopo de suprir a lacuna na ciência do Termo Complementar de Infração - TCI, que foi lavrado antes do julgamento monocrático, é fundamental anular a sentença singular para que os autos retornem à repartição preparadora a fim de ser registrada a ciência do TCI no Sistema ATF, na sequência, o processo deve ser devolvido ao órgão julgador monocrático para apreciação e julgamento.
>
> E essa ausência de ciência do Termo Complementar de Infração no Sistema ATF motivou a anulação da decisão monocrática. Enfim, realizadas as diligências necessárias, e o processo devidamente instruído - **cabe declarar a nulidade do referido TCI em decorrência de vício material, porque não constam dos autos as informações que demonstrem de onde partiram os valores nele consignados.**

Com efeito, ao analisar demonstrativo de Conta Mercadorias anexado às fl. 3402 percebe-se que o mesmo objetiva apurar o ICMS devido pelo estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição, dado que o contribuinte possui contabilidade Regular, conforme consulta ao sítio da Sped[2].

[2] https://www.sped.fazenda.gov.br/appConsultaSituacaoContabil/ConsultaSituacao/CNPJAno

A consulta foi realizada na data 04/07/2025 às 15:47:25 e reflete a situação da escrituração neste momento

CNPJ	SCP	NIRE	HASH	PERÍODO	FORMA	Nº LIVRO	DATA ENTREGA
04.933.300/0001-84	Não informado	25100887296	2D12B12D0EED659F732B561AD9F09029D10B64BD	01/01/2018 a 31/12/2018	G	7	31/05/2019 19:52:23

NATUREZA:

SITUAÇÃO:

A escrituração encontra-se na base de dados do Sped e considera-se autenticada nos termos do Decreto nº 1.800/1996, com a alteração dada pelo Decreto nº 8.683/2016. O recibo de entrega constitui a comprovação da autenticação, nos termos do art. 39-B da Lei nº 8.934/1994, sendo dispensada qualquer outra autenticação (art.39-A da Lei nº 8.934/1994).

ortanto, o equívoco na eleição da acusação tão somente na inicial acusatória, leva-nos a concluir que de fato o Auditor lograra cobrar o imposto decorrente de falta de estorno de créditos fiscais, mas por um erro de fato, imputou tal acusação à Conta Mercadorias.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

> ***Art. 16.*** *Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.*
>
> ***Art. 17.*** *Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*
>
> *I - à identificação do sujeito passivo;*
>
> ***II - à descrição dos fatos;***
>
> ***III - à norma legal infringida;***
>
> *IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;*
>
> *V - ao local, à data e à hora da lavratura;*

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade **não decide em definitivo em favor do acusado**. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório.

A consequência da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN[3] e art. 18 da Lei nº 10.094/13.

[3] Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

> Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

Pelo exposto, ratifico a decisão singular para declara nula por vício formal a acusação de **OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS EM 2018.**

Ainda em relação a essa acusação, melhor sorte não se apresenta ao Termo Complementar de Infração (fls. 3813), visto que logrou cobrar ICMS no mesmo exercício de 2018 decorrente do arbitramento do lucro bruto em Conta Mercadorias. Todavia, como demonstrado, a empresa fez a escrituração Contábil, demonstrando o lucro bruto.

Assim, além de não se encontrar nos autos o Levantamento Conta Mercadorias do exercício de 2018 que está associado ao Termo Complementar de Infração, como entendeu o Julgador da primeira instância, não se vislumbra possibilidade de correção do vício material encontrado, dado que a Recorrente possui contabilidade regular, entregue no sítio do Sped antes da ciência do início da Fiscalização.

A jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba é pacífica acerca da impossibilidade de aplicação da Conta Mercadorias – Lucro Presumido para identificar possíveis omissões de saídas, quando o contribuinte possui contabilidade devidamente registrada, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 162/2016, da lavra da conselheira Domênica Coutinho de Souza Furtado ou do Acórdão nº 131/2020 do Relator conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, cujas ementas reproduzo a seguir:

> OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS COM ARBITRAMENTO DO LUCRO BRUTO. EXISTÊNCIA DE CONTABILIDADE REGULAR. PROCEDIMENTO DE DETECÇÃO DA FALTA INAPROPRIADO. INSUBSISTÊNCIA DA ACUSAÇÃO. VÍCIO MATERIAL CARACTERIZADO. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MODIFICADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO. O lançamento compulsório consistente no levantamento da Conta Mercadorias efetuado com base no arbitramento do lucro bruto é aplicado a contribuinte que se utiliza apenas de escrita fiscal, de forma que, uma vez constatado, em fase de julgamento do auto de infração, que o sujeito passivo é possuidor de escrita contábil regular, reputa-se ineficaz a pretensão da Fiscalização em exigir o crédito tributário apurado mediante o critério de arbitramento e, portanto, deve ser declarado improcedente, por inquinar de iliquidez e incerteza o crédito tributário pretendido, sem possibilidade de aplicar outra técnica de fiscalização, devido à decadência prevista no art. 173, I do CTN.
>
> *ACÓRDÃO Nº.000131/2020 PROCESSO Nº 1661162014-1 Processo nº 1661162014-1 SEGUNDA CÂMARA DE*

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

JULGAMENTO Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO – MATÉRIA NÃO CONTENCIOSA – VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO – NULIDADE – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – LUCRO PRESUMIDO CONTRIBUINTE DETENTOR DE CONTABILIDADE REGULAR – DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

- Em se tratando de imposto declarado e não recolhido, o instrumento por meio do qual o lançamento deve ser realizado é a representação fiscal, nos termos do que estatui o artigo 40, §§ 1º, I e 2º, I, da Lei nº 10.094/13.

- Descabida a exigência fiscal com base no arbitramento do lucro bruto na Conta Mercadorias – Lucro Presumido, uma vez confirmada a existência de contabilidade regular apresentada via ECD antes da ação fiscal.

Dessa forma, cabe novo auto de infração em virtude do vício forma acima indicado, para apurar o ICMS devido pelo estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição no exercício de 2018.

Todavia, ineficaz uma medida para se apurar o Lucro bruto em Conta Mercadorias do exercício de 2018, conforme o Termo Complementar de Infração, visto que a jurisprudência administrativa recomenda tal procedimento ao contribuinte que não apresente contabilidade regular, motivo pelo qual, em divergência ao posicionamento tomado na primeira instância, declaro o Termo Complementar de Infração improcedente.

3. PASSIVO FICTÍCIO NO EXERCÍCIO DE 2019

Na acusação de PASSIVO FICTÍCIO encontra-se presente a presunção de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, com fulcro no artigo 646, inciso II do RICMS/PB, *in verbis*:

> 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;**

Ademais, 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, *in verbis*:

> **Art. 158.** Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:
>
> I – sempre que promoverem saída de mercadorias;
>
> **Art. 160.** A nota fiscal será emitida:
>
> I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, "f", da Lei n° 6.379/96. Senão veja-se:

> *Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:*
>
> *(...)*
>
> ***V - de 100% (cem por cento)***
>
> *(...)*
>
> *f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;* ***(grifo nosso)***

A Fiscalização acusa a Autuada de ter mantido passivo fictício no exercício de 2019, com base nos DEMONSTRATIVO DA RECONSTITUIÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DA CONTA FORNECEDORES (fls. 3804).

Ao analisar essa infração, o julgador monocrático observou por dever de ofício que o campo "**saldo do exercício anterior**" do Levantamento da Conta Fornecedores 2019 (fl. 3804) foi equivocadamente considerado como "zero", quando no Levantamento desta mesma conta do ano de 2018 (fl. 3803) fez-se constar um "saldo final registrado em balanço" de R$ 2.199.104,62. Veja-se o entendimento do i. Julgador:

> *"A quarta acusação, passivo fictício no exercício de 2019 (demonstrativo fl. 3804), decorre do inciso II do art. 646 do RICMS/PB, que assim preceitua:*
>
> *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: (...)*
>
> *II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;*
>
> *Conforme Demonstrativo da Reconstituição da Movimentação da Conta Fornecedores de 2019 (fl. 3804), confirma-se que as compras a prazo no exercício foram superiores aos pagamentos registrados na contabilidade empresa*
>
> *Em sendo as compras a prazo superiores aos pagamentos efetuados, resta evidenciado um "passivo" – que quando não amparado por lastro documental – remete à figura do "passivo fictício" o que implica a presunção legal relativa de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte demonstrar a improcedência da acusação.*

> *Contudo, cabe ajuste no campo "saldo do exercício anterior" do Levantamento da Conta Fornecedores 2019 (fl. 3804) porque no Levantamento desta mesma conta do ano antecedente (fl. 3803)* ***fez-se constar um "saldo final registrado em balanço" 2018 de R$ 2.199.104,62****; que deve ser considerado como "saldo do exercício anterior" no Levantamento de 2019 (que a fiscalização equivocadamente considerou como "zero").*
>
> ***Com isso o passivo fictício que era de R$ 3.022.454,89 passa a ser de R$ 823.350,27. Enfim, além do ICMS devido por imposição legal dos arts. 158, I e 160, I, com fulcro no inciso II do art. 646, todos do RICMS/PB, também se aplica a penalidade do art. 82, V, "f" da Lei nº 6.379/96."***

Assim, como o saldo final do exercício 2018 é legitimamente o saldo inicial do exercício seguinte de 2019, a correção realizada na instância *a quo* deve ser mantida, reduzindo-se o passivo fictício para o valor de **R$ 823.350,27.**

4. PASSIVO INEXISTENTE NO EXERCÍCIO DE 2018

Igualmente, na acusação de passivo inexistente encontra-se presente a presunção de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, com fulcro no artigo 646, inciso II do RICMS/PB, supracitado.

A diferença é que o passivo cujo pagamento não foi contabilizado sequer possui lastro documental válido. Contudo, existe uma outra figura diferente que é o passivo oculto esse caracterizado quando o sujeito passivo não contabiliza a obrigação a prazo, ficando o saldo do passivo apurado em fiscalização maior do que o saldo do balanço.

Nesse caso específico de passivo oculto, a presunção legal na forma do art. 646 não se aperfeiçoa, devendo-se investigar outros fatos para se concluir se houve falta de recolhimento do ICMS ou somente descumprimento de obrigação acessória.

No presente processo tributário, ocorreu uma espécie de confusão entre esses conceitos já que no Levantamento da Conta Fornecedores (fl. 3803) destaca-se o "TOTAL DA DIFERENÇA APURADA (PASSIVO OCULTO) de 1.024.964,68" para em seguida se fazer a acusação de passivo inexistente no mesmo valor.

Assim se pronunciou o julgador monocrático:

> Na quinta acusação, no auto de infração o auditor denunciou a ocorrência de "passivo inexistente" no exercício de 2018. Entretanto, no Levantamento da Conta Fornecedores (fl. 3803) que albergou essa acusação, constata-se a existência de "passivo oculto".
>
> E a detecção de passivo oculto não é suscita repercussão fiscal, afigurando-se erro de lançamento contábil, posto que o pagamento da obrigação não registrada pode ter sido realizado com numerário oriundo do Caixa escritural da empresa.
>
> Em outros dizeres, o passivo oculto se caracteriza pela falta de registro de obrigações na contabilidade, que foram pagas com recursos regulares da empresa, ou ainda não foram pagas, não gerando, portanto, repercussão tributária. Nesta senda, a presente acusação reputa-se improcedente, cabendo seu afastamento ex officio.

Assim, considerando que foi de fato apurado um passivo oculto, a decisão tomada na instância *a quo* deve ser mantida, para se declarar a improcedência dessa infração.

5. DAS MULTA APLICADAS – REDUÇÃO

Nas acusações de **omissão de saídas de mercadorias tributáveis - levantamento financeiro e passivo fictício (obrigações pagas e não contabilizadas)**, foi proposta a aplicação da penalidade constante no art. 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96, no percentual de 100%, vigente à época dos fatos geradores.

Nada obstante, tal percentual foi reduzido para 75% na primeira instância de julgamento, por força de disposição da Lei nº 12.788/23, veja-se:

> *Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:*
>
> *(...) V - de 100% (cem por cento):*
>
> *Nova redação dada ao "caput" do inciso V do "caput" do art. 82 pela alínea "c" do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.*
>
> ***V - de 75% (setenta e cinco por cento):***
>
> *f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver* obrigado à escrituração;

Portanto, altero nesse ponto a decisão singular, pois em face da Retroatividade Benigna estabelecida no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, cabe aplicar ao fato pretérito a lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, de forma que a decisão singular deve ser ratificada nessa parte.

Dadas a parcial procedência do presente recurso de ofício, faço em seguida o ajuste do crédito tributário, tornando parcialmente procedente a acusação de indicar como não tributadas pelo ICMS operações com mercadorias ou prestações de serviço sujeitas ao imposto estadual, mediante a tabela de valores abaixo consignada.

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	D. Inicial	D. Final	ICMS AI (R$)	Multa AI (R$)	ICMS cancelado (R$)	Multa cancelada (R$)	ICMS devido (R$)	Multa devida (R$)
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/01/18	31/01/18	3.070,50	2.302,88	0,00	0,00	3.070,50	2.302,88
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/02/18	28/02/18	3.314,19	2.485,64	0,00	0,00	3.314,19	2.485,64

0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/03/18	31/03/18	3.404,73	2.553,55	0,00	0,00	3.404,73	2.553,55
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/04/18	30/04/18	3.145,55	2.359,16	0,00	0,00	3.145,55	2.359,16
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/05/18	31/05/18	3.074,03	2.305,52	0,00	0,00	3.074,03	2.305,52
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/06/18	30/06/18	3.268,75	2.451,56	0,00	0,00	3.268,75	2.451,56
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/07/18	31/07/18	3.025,19	2.268,89	0,00	0,00	3.025,19	2.268,89
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/08/18	31/08/18	3.487,01	2.615,26	0,00	0,00	3.487,01	2.615,26
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/09/18	30/09/18	3.646,00	2.734,50	0,00	0,00	3.646,00	2.734,50
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/10/18	31/10/18	4.259,40	3.194,55	0,00	0,00	4.259,40	3.194,55
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/11/18	30/11/18	3.464,58	2.598,44	0,00	0,00	3.464,58	2.598,44
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/12/18	31/12/18	4.335,59	3.251,69	0,00	0,00	4.335,59	3.251,69
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/01/19	31/01/19	3.812,68	2.859,51	0,00	0,00	3.812,68	2.859,51
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/02/19	28/02/19	6.456,58	4.842,44	0,00	0,00	6.456,58	4.842,44
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS,	01/03/19	31/03/19	5.939,95	4.454,96	0,00	0,00	5.939,95	4.454,96

OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.								
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/04/19	30/04/19	5.642,72	4.232,04	321,16	240,87	5.321,56	3.991,17
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/05/19	31/05/19	5.981,66	4.486,25	1.831,50	1.373,63	4.150,16	3.112,63
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/06/19	30/06/19	6.075,80	4.556,85	1.540,00	1.155,00	4.535,80	3.401,85
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/07/19	31/07/19	6.276,78	4.707,59	1.142,46	856,85	5.134,32	3.850,75
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/08/19	31/08/19	6.230,30	4.672,73	496,39	372,29	5.733,91	4.300,44
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/09/19	30/09/19	5.187,24	3.890,43	43,78	32,84	5.143,46	3.857,60
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/10/19	31/10/19	6.536,29	4.902,22	1.691,50	1.268,63	4.844,79	3.633,60
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/11/19	30/11/19	5.617,84	4.213,38	1.717,37	1.288,03	3.900,47	2.925,35
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	01/12/19	31/12/19	6.916,81	5.187,61	2.673,95	2.005,46	4.242,86	3.182,15
0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/18	31/12/18	532.422,66	532.422,66	532.422,66	532.422,66	0,00	0,00
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/19	31/12/19	347.734,16	347.734,16	0,00	86.933,54	347.734,16	260.800,62
0555 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	01/01/19	31/12/19	544.041,88	544.041,88	395.838,83	432.889,59	148.203,05	111.152,29
0340 - PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS)	01/01/18	31/12/18	184.493,64	184.493,64	184.493,64	184.493,64	0,00	0,00
Crédito tributário – cálculo do valor devido			**1.720.862,51**	**1.692.819,99**	**1.124.213,24**	**1.245.333,03**	**596.649,27**	**447.486,98**

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar os valores e os fundamentos da sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002338/2021-76 (fls. 2 a 5), lavrado em 12 de novembro de 2021, em desfavor da empresa ISAIAS SILVA DOS SANTOS ME, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R$ 1.044.136,25 (um milhão, quarenta e quatro mil, cento e trinta e seis reais e vinte e cinco centavos)**, sendo R$ 596.649,27 (quinhentos e noventa e seis mil, seiscentos e quarenta e nove reais e vinte e sete centavos) de ICMS, com fundamento nos art. 158, I; e, art. 160, I; c/fulcro, art. 646, inciso II e parágrafo único, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e multa de R$ 447.486,98 (quatrocentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e noventa e oito centavos), com fulcro no art. 82, V, "f" da Lei n° 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o montante de **R$ 2.369.546,27 (dois milhões, trezentos e sessenta e nove mil, quinhentos e quarenta e seis reais e vinte e sete centavos)**, de ICMS e multa e **R$ 50.476,59 (cinquenta mil, quatrocentos e setenta e seis reais e cinquenta e nove centavos)** de multa recidiva, do auto de infração inicial e **R$ 4.850.961,96 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, novecentos e sessenta e um reais e noventa e seis centavos**), relativamente ao valor do Termo Complementar de Infração.

Cancelo ainda **R$ 123.984,31 (cento e vinte e três mil, novecentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos)**, de multa por infração, com base no princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Cabe a lavratura de nova peça acusatória relativamente à infração de falta de estorno de créditos de ICMS decorrente de saídas abaixo do custo de aquisição do exercício de 2018, observado o art. 173, II do CTN e nos termos do art. 18 da Lei nº 10.094/2013.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 8 de julho de 2025.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator