

PROCESSO - A. I. Nº 017484.0007/06-0  
RECORRENTE - COMERCIAL BRANDÃO DE FESTAS E UTILIDADES LTDA. (FESTA & CIA.)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0026-01/08  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
INTERNET - 01/08/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0210-12/08

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. VENDAS A CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE, APURADA ATRAVÉS DA AUDITORIA DE “CAIXA”. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidores sem competência legal, em afronta às normas contidas na Lei 8.210/02, no Regulamento do ICMS, no Código Tributário do Estado da Bahia e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Vícios insanáveis do processo elencados no Parecer da Procuradoria Estadual. Análise do Recurso Voluntário PREJUDICADA. Decretada, de ofício, a NULIDADE do lançamento de ofício, com espeque no art. 18, inc. I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0026-01/08, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício aponta como infração a realização de operações de circulação de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente, tendo sido, em consequência, aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 690,00.

Em sua peça defensiva, suscitou o autuado preliminares, requerendo que as mesmas fossem apreciadas *“ponto a ponto”*. Inicialmente, argumentou que o Auto de Infração teve a sua lavratura fora do estabelecimento autuado, não havendo como provar *in loco* a infração apontada. Invocou, para tanto, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal Federal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72, bem como a doutrina jurídico-tributária, para sustentar que é obrigatória a lavratura do Auto de Infração no local do estabelecimento fiscalizado, sendo ineficaz e inválida a peça acusatória básica. Afirmou que na apresentação do Auto de Infração não foi acostado nenhum documento ao mesmo. Asseverou que é cumpridora de suas obrigações e que invariavelmente emite documentos fiscais, sendo possuidora de ECF e NFVC. Sustentou que o autuante não apresentou nenhum documento que identificasse ou provasse a infração imputada, cerceando-lhe o direito de ampla defesa. Invocou o artigo 39, do RPAF/99, transcrevendo-o, para sustentar que o Auto de Infração é nulo. Aduziu que, em data de 11/05/2007, recebeu a visita de outro servidor estadual que não tem relação com o Auto de Infração, que inutilizou a NFVC 011682, D-1, Mod. 2, com a observação de que fora emitida para fins fiscais. Alegou que o documento lavrado pelo referido servidor não pode ser usado como prova. Requereu a nulidade

do Auto de Infração, considerando: a falha da ação fiscal do autuante, tendo como único instrumento o Auto de Infração; falta de fundamentação legal; falta de prova material do alegado; falta de consonância com a legislação fiscal; falta de documentos que devam acompanhar a ação fiscal de início e encerramento. Acrescentou que, mesmo admitindo em tese a sua responsabilidade pela infração, a multa imposta é ostensivamente confiscatória, pedindo a sua redução total, caso o Auto de Infração não seja cancelado.

Finalizou requerendo a nulidade do Auto de Infração ou que este CONSEF julgue-o improcedente em parte para cobrar o real valor devido, reduzindo o valor excessivo da multa aplicada.

Em sede de contestação, o autuante rebateu as alegações defensivas dizendo que o Fisco estadual não está obrigado a cumprir o Regulamento do Processo Administrativo Federal, nem mesmo por analogia. Afirmou que o RPAF/99 regula a matéria no âmbito estadual não impondo ao agente do fisco a condição de lavratura no local como indispensável. Acrescentou que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte não foram violados. Asseverou que, à fl. 05 dos autos, consta Auditoria de Caixa, devidamente documentada, na qual se constata no estabelecimento do autuado a venda de R\$ 293,95, sem a emissão de documento fiscal. Sustentou que à fl. 06 dos autos, encontram-se todos os documentos que deram base para o Termo de Auditoria de Caixa, ou seja, Leitura "X" e os extratos de vendas pagas através de cartão de crédito, sendo prova inequívoca da infração. Reportando-se à multa, aduziu que esta tem previsão no artigo 42, inciso XIV-A, alínea "a," da Lei nº 7.014/96.

Concluiu mantendo a autuação.

Através do Acórdão JJF nº 0026-01/08, decidiu a 1ª Junta de Julgamento pela procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que, *in verbis*:

*"Cuida o Auto de Infração em lide sobre a aplicação de multa no valor de R\$ 690,00, em decorrência da falta de emissão de documentos fiscais, constatada através de levantamento das disponibilidades existentes no estabelecimento do contribuinte, mediante Termo de Auditoria de Caixa."*

*Inicialmente, no que concerne às preliminares de nulidades argüidas pelo autuado, estas não podem prosperar, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em completa observância ao estabelecido no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99. Assim é que, nos termos do § 1º do artigo 39 do RPAF/99, abaixo transcrito, o Auto de Infração pode sim ser lavrado na repartição fazendária, conforme feito pelo autuante:*

*'Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*§ 1º O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.'*

*A alegação de falha da ação fiscal por ter como único instrumento o Auto de Infração, não se apresenta consistente, pois, às fls. 05 e 06 dos autos encontram-se os documentos que ensejaram a autuação. Também a fundamentação legal está conforme a legislação do ICMS, tanto o enquadramento da infração como a tipificação da multa aplicada. A prova material da infração também se encontra acostada aos autos. O Termo de Auditoria de Caixa, lavrado por servidor estadual competente, haja vista a sua condição de agente do Fisco legalmente autorizado para levar a efeito a auditoria realizada, devidamente assinado pelo sócio-gerente senhor Anderson Brandão Messias, aponta claramente o dia e hora em que ocorreu a fiscalização, inclusive, com o reconhecimento da exatidão dos dados apurados e recebimento de cópia do referido termo.*

*O § 4º, inciso I do artigo 28 do RPAF/99, abaixo transcrito, determina que:*

*'Art. 28. (...)*

(...)

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original.'

Não há dúvida que o Auto de Infração está acompanhado do Termo de Auditoria de Caixa, no qual se fundamentou.

Apesar de não ter sido suscitado pelo autuado, cumpre-me registrar que, à fl. 03 dos autos encontra-se acostado Termo de Apreensão e Ocorrências, referente a outro contribuinte, no caso, TC Comercial Ltda., inscrição estadual nº. 57866855, equívoco que poderia determinar a realização de diligência para juntada do Termo de Apreensão e Ocorrências correto, ou até mesmo a nulidade da autuação, em caso de não atendimento pelo autuante ou repartição fazendária.

Contudo, considerando que artigo 29, inciso I, do RPAF/99, dispensa a lavratura do referido termo, quando a exigência fiscal disser respeito ao descumprimento de obrigação acessória, caso do Auto de Infração em exame, significa dizer que, o equívoco em nada prejudica o contribuinte e o andamento do processo.

Assim dispõe o acima referido artigo 29, I, do RPAF/99:

'Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização ou do Termo de Apreensão:

I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:

a) descumprimento de obrigação acessória;'

Diante do exposto, rejeito as nulidades argüidas.

A Auditoria de Caixa efetuada pela fiscalização nos estabelecimentos varejistas, conforme descrito no presente Auto de Infração, tem sido um procedimento fiscal geralmente aceito pelo Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, desde que embasado em provas e devidamente circunstanciado.

Entendo que as provas do cometimento da infração estão acostadas aos autos. O Termo de Auditoria de Caixa, lavrado por agente do Fisco competente e assinado por preposto da empresa, comprova que o autuado efetuou vendas a consumidor final, sem a emissão de notas fiscais, no dia 11/05/2007, no valor de R\$ 293,95.

Verifico que consta no mencionado Termo de Auditoria de Caixa, ter ocorrido a ação fiscal às 11:00 horas do dia 11/05/2007, no estabelecimento do autuado e que na ocasião foi constatada a realização de vendas a consumidor final, sem a devida emissão de nota ou cupom fiscal.

O art. 42, inciso XIV-A, "a", da Lei nº 7014/96, prevê multa no valor de R\$ 690,00 aos estabelecimentos comerciais que forem identificados realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente. A constatação, através da Auditoria de Caixa, da existência de diferença positiva por venda sem emissão de nota fiscal, comprova que o contribuinte infringiu o artigo 142, inciso VII, c/c o artigo 201, inciso I, todos do RICMS/97.

Observo que o preposto fiscal agindo corretamente efetuou o trancamento do talão através da Nota Fiscal Venda a Consumidor- Série D-1 nº 011682.

No que diz respeito à argüição de que a multa é confiscatória, esclareço que esta foi corretamente aplicada ao caso da lide, estando prevista na Lei nº 7.014/96. Quanto à sua dispensa ou redução, requerida pelo autuado, verifico que a infração restou devidamente

*caracterizada e por não ter ficado evidenciado que o cometimento da irregularidade não implicou em falta de recolhimento do imposto, não acolho o pleito.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual repisa parte dos fundamentos expendidos em sua peça defensiva. Além disso, acrescenta em suas razões recursais, os seguintes argumentos:

- a) o Auto de Infração é nulo, visto que foi lavrado fora do estabelecimento do autuado;
- b) a auditoria de caixa, que consiste em “*formulário de uso interno da SEFAZ*”, não se apresenta como prova suficiente do cometimento da infração, uma vez que os valores constantes do caixa podem ser manuseados pelo comerciante, dele sendo retiradas quantias para pagamentos diversos, ou acréscimos importes decorrentes de recebimento de vendas a crédito, devolução de empréstimos, etc., tal como teria ocorrido no caso dos autos, em que a diferença positiva de numerário detectada pelo autuante seria decorrente da operação inadequada da máquina na hora da fiscalização, ou da reposição de R\$300,00 retirados pelo outro sócio no dia anterior;
- c) o trancamento do talonário fiscal teria sido irregularmente realizado, posto que efetuado “um dia antes da fiscalização propriamente dita, ocorrida em 11-05-2007;
- d) a multa aplicada deveria ser reduzida ou cancelada, na forma do art. 158 do RPAF.

Ao final, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico do presente PAF, emite Parecer conclusivo, através do qual assevera, quanto às preliminares de nulidade, que:

- a) inexiste na legislação estadual dispositivo que obrigue que a autuação se opere no estabelecimento autuado, ao contrário, o art. 39, § 1º, do RICMS, consigna regra em sentido contrário;
- b) a auditoria de caixa não é um “*formulário interno da SEFAZ*”, como faz crer o recorrente, tratando-se de verdadeiro instrumento de materialização da infração, uma vez que pode revelar a existência, no caixa, de numerário “*descoberto*”, ou seja, sem documentação fiscal que lhe confira lastro; assim, a aludida auditoria de caixa, devidamente firmada pelo sócio-gerente do recorrente, acompanhada do trancamento do talonário de notas fiscais e Leitura “X” e dos extratos das vendas em cartão de crédito, constitui, sim, elemento bastante de prova, acrescido à fé pública de que goza o autuante, caracterizando que o contribuinte vinha realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente;
- c) o Acórdão acostado aos autos pelo recorrente representa entendimento isolado e já superado pelo CONSEF, cuja atual posição é no sentido de que a auditoria de estoque, revelando a existência de numerário descoberto, materializa a ocorrência de vendas desacompanhadas da documentação fiscal respectiva, salvo se o contribuinte produzir prova em sentido contrário; ocorre que a afirmativa do recorrente no sentido de que a diferença positiva de valores detectada pelo fiscal decorreu da operação inadequada da máquina no momento da fiscalização, ou da reposição de numerário do caixa, não apresentou qualquer comprovação de tais alegações; ao contrário, o que consta dos autos é a assinatura do seu sócio-gerente apostada na auditoria de estoque de fl. 5, reconhecendo a exatidão dos dados encontrados e declarando ter participado da conferência, o que evidencia que, nem mesmo no momento da contagem, opôs discordância ou fez qualquer ressalva aos achados da fiscalização;
- d) quanto ao argumento do autuado de que o trancamento do talonário teria sido irregularmente realizado, após exame da Nota Fiscal 0011682 (fl. 4), através da qual se operou o referido trancamento, verifica-se constar, na data apostada pelo preposto fazendário, pequena rasura que poderia suscitar dúvidas quanto ao momento de sua realização, dúvida esta que não persiste após declaração formulada pelo próprio recorrente (fl. 13), restando comprovado que o trancamento se deu no mesmo dia em que realizada a fiscalização, inexistindo qualquer

irregularidade a macular a autuação;

- e) quanto ao pedido de redução ou cancelamento de multa, na forma do art. 158, do RPAF, consoante confessado pelo próprio contribuinte, o tributo relativo às operações efetuadas sem documentação fiscal não restou recolhido, não podendo valer a alegação recursal de que assim procedeu por não ter a autoridade fiscalizadora lhe exigido a emissão do documento respectivo.

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento, o ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco pediu vistas do processo, o que foi deferido por este Relator às fls. 56v do presente PAF.

Na sessão de julgamento seguinte, após rediscussão do processo, deliberou esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em virtude da manifestação na assentada de julgamento por parte da ilustre procuradora, Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé, opinando pela decretação de nulidade da autuação, pela conversão do PAF em diligência à PGE/PROFIS, a fim de que, diante da relevância da matéria, fossem esclarecidas as dúvidas acerca da possibilidade, ou não, de agentes de tributos praticarem atos exclusivos da competência dos auditores fiscais estaduais, nos termos da exposição e questionamentos formulados às fls. 57 a 59 dos autos.

O ilustre Procurador Assistente da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico acerca do presente PAF, apresenta RESPOSTA aos termos da CONSULTA formulada (fls. 61 a 65), nos seguintes termos, *ad litteram verbis*:

*"Em resposta ao primeiro questionamento, entendemos necessário trazermos a baila o que dispõe o art. 7º, II, da Lei nº 8.210/02, cotejando-o com o preconizado no art. 6º, II, da mesma lei, 'verbis':*

*'Art. 6º - São atribuições dos titulares dos cargos de Auditor Fiscal:*

*...*

*II - planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais em estabelecimentos e no trânsito de mercadorias;*

*Art. 7º - São atribuições dos titulares dos cargos de Agente de Tributos Estaduais:*

*...*

*II - executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação do Auditor Fiscal';*

*O exame pontual das normas acima transcritas, revela-nos, de forma inequívoca, que os atos praticados pelos agentes de tributos, condutas estas descritas no art. 7º da Lei nº 8.210/02, constituem-se condutas auxiliares aos procedimentos de fiscalização executados pelos auditores fiscais.*

*Aliás, quadra apontar, é isto que se infere da inserção da palavra 'coordenação' no corpo do art. 7º, II, da Lei nº 8.210/01, senão vejamos.*

*A palavra 'coordenar' traduz inequivocamente uma atividade de organizar ou ordenar condutas de pessoas adstritas à coordenação, seguindo, para isto, métodos ou balizas pré-estabelecidas normativamente.*

*Neste passo, a análise da conduta de coordenação no caso em epígrafe está atrelada aos lindes fincados para concreção do ato administrativo de lançamento, 'verbis':*

*'Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível'.*

*Como se percebe da clara redação do art. 142 do CTN, a atividade de coordenação, conduta*

*vinculada ao cargo de auditor fiscal, está enlaçada aos atos inerentes ao procedimentos de fiscalização e, em especial, ao ato final de lançamento, circunscrevendo-se à mensuração e declamação do sujeito passivo da relação obrigacional - obrigação decorrente do aporte da hipótese de incidência prevista abstratamente ao fato realizado no mundo fenomênico - e, igualmente, a delimitação do 'quantum debeatur' passível de exigência do sujeito sedimentado no pólo passivo da relação obrigacional tributária.*

*Destarte, parece-nos claro que a prova material e primaz do ato administrativo do lançamento tributário, na hipótese em alento os demonstrativos de apuração da materialidade do fato gerador do imposto e do seu 'quantum debeatur', deveriam passar, ao menos, pelo crivo ou vista formal de auditor fiscal vinculado a operação de fiscalização, sob pena de fazer tabula rasa da disposição contida nos art. 6º e 7º da Lei nº 8.210/01.*

*É palmar, assim sendo, já respondendo ao segundo questionamento, que os atos praticados de forma isolada pelos agentes de tributos carecem de elemento essencial à sua validade, qual seja, a formal participação de auditor fiscal vinculado ao ato de fiscalização, no sentido de coordenar estas atividades, restando, desta forma, eivados de vício de origem e, mais que isto, sem possibilidade de convalidação.*

*Por óbvio, em vista de não pertencer ao foco da consulta em epígrafe, desbordaremos da análise da natureza dos atos instilados, ou seja, se seriam os mesmos efetivos atos de concreção do lançamento tributário.*

*Desta maneira, entendemos que houve 'in casu' violação ao art. 41, I e II, do RPAF e, mais que isto, violação ao art. 107 do COTEB:*

*'Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.*

*§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais.*

*§ 2º A lavratura de autos de infração para exigência de tributos, acréscimos e multas é privativa dos Auditores Fiscais.*

*§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização'.*

*Por derradeiro, na esteira das intelecções acima entabuladas, concluímos que os atos passíveis de serem praticados pelos agentes de tributos, 'a latere' da definição 'numerus clausus' firmada na Lei nº 8.210/02, prescinde sempre da participação final e conclusiva do auditor fiscal, no sentido de coordenar as atividades de fiscalização, repisando o caráter auxiliar das atividades desenvolvidas pelos agentes de tributo, traduzindo sempre uma relação de 'auxiliar e auxiliado'.*

*Aliás, calha trazer à baila como se define semanticamente a palavra 'auxiliar' no léxico da língua portuguesa, observemos:*

*'prestar auxílio a', 'socorrer', 'ajudar', 'prestar auxílio mútuo'.*

*Portanto, não há como se reconhecer no Estado da Bahia possibilidade da realização por agentes de tributos de atos inerentes aos procedimentos de fiscalização e, por epítrope, atos imanentes ao lançamento tributários, sem que haja ato formal que expresse a coordenação das atividades por auditor fiscal.*

*É o Parecer, S.M.J."*

## VOTO

Merece reforma a Decisão recorrida.

Isso porque, no curso da instrução processual, notadamente após a última manifestação por parte da PGE/PROFIS, restou demonstrado que o Auto de Infração padece de vício insanável que inquia de nulidade todo o Auto de Infração.

É de corriqueira sabença que o lançamento tributário é composto de uma série de atos concatenados que têm por objetivo a verificação da (o): a) ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo; e, sendo o caso, e) proposição da aplicação da penalidade cabível. Outrossim, na dicção do art. 142, do CTN, a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, é ato privativo da autoridade administrativa, razão pela qual a competência para o exercício dessa específica atividade estatal se encontra firmada na legislação das respectivas entidades federativas que exercem o poder de tributar, a saber: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Assim é que, deflui-se com clareza solar que o Auto de Infração somente ocorrerá se, após o exercício das atividades de fiscalização, a cargo da autoridade administrativa cuja competência foi outorgada pela lei, houver a demonstração de que a conduta do contribuinte foi contrária às determinações legais que regem o tributo, fazendo-se, em decorrência, o lançamento do gravame e da correspondente penalidade cabível.

Precedendo, entretanto, à formalização do Auto de Infração, deverá a autoridade administrativa, conforme já descrito no art. 142, desenvolver a prática de diversos atos, no sentido de verificar a ocorrência dos elementos objetivos anteriormente indicados.

Portanto, a atividade de lançamento é procedural, ou seja, é composta de diversos atos que podem culminar, ou não, na lavratura do Auto de Infração.

Nesse sentido, traz-se à colação escólio de José Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário”, publicada pela Editora Malheiros, 2<sup>a</sup> edição, 1999, p. 157, que tratou da matéria com profunda acuidade:

*“O Auto de Infração é ato procedural que se formaliza mediante um só documento, relacionado com uma unidade jurídica complexa que lhe é subjacente. Mas sob essa unidade formal se esconde sua diversidade de funções técnicas. Trata-se de ato procedural cuja complexidade é revelada pela circunstância de que no Auto de Infração, como nota comum a multiforme legislação pertinente à matéria, vêm normalmente mescladas (a) a aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, inconfundível com (b) a aplicação das normas que prescrevem a sanção de ato ilícito, a cominação de penalidades tributárias e, finalmente, (c) a aplicação da norma processual tributária, pela intimação ao autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la no prazo que lhe for assinado. Cumpre, portanto, extrair a variedade irreduzível, sob a aparência de uma inexistente unidade do regime jurídico, que decorre da unitária formalização desse ato processual. Sua forma, portanto, é unificada; a estrutura do Auto de Infração, complexa”.*

*Pari passu*, também invocando a proceduralidade do lançamento tributário, posiciona-se Alberto Xavier in “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, publicado pela Editora Forense”, 2<sup>a</sup> edição, 2001.

Ora, pacífica é a legislação tributária estadual, ao consignar, no art. 107, §§ 1º e 2º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), que a função fiscalizadora e a lavratura de Auto de Infração para a exigência de tributos, acréscimos e multas é ato privativo de auditores fiscais.

Em concordância com o COTEB, o art. 925, do RICMS/97, estabelece a seguinte regra:

**“Art. 925. A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais:**

**Parágrafo único. Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização”.**

No que se refere às funções de apoio ou de subsídio à fiscalização, o RICMS foi expresso, por exemplo, a autorizar que o agente de tributos lavrasse Termo de Apreensão, na fiscalização do trânsito de mercadorias, conforme estabelece o art. 941 da já invocada norma regulamentar.

Na mesma esteira, a Lei Estadual nº 8.210, de 22 de março de 2002, ato normativo editado após o Regulamento do ICMS e de hierarquia superior, enumera, em seu art. 7º, incisos II, III, IV e V, as atribuições dos titulares dos cargos de Agentes de Tributos Estaduais, no que se refere à área de fiscalização, fazendo menção que os referidos servidores são autorizados a executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob **coordenação de auditor fiscal, (grifos nossos)**, podendo também proceder:

- I) ao monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva;
- II) efetuar diligências para coleta de informações e documentos e;
- III) realizar a contagem física de estoques com exame da respectiva documentação.

Noutro giro, quanto ao início do procedimento fiscal, a matéria se encontra albergada nas disposições do art. 26 do RPAF, nos seguintes termos:

*“Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

- I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*
- II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*
- III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização;*
- IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.*
- V – revogado;”*

Por outro lado, o ato conclusivo do procedimento fiscal, quando apurada a prática de infração à legislação tributária se efetivará via Auto de Infração, conforme prescreve o art. 38 do RPAF, sendo este ato de **competência privativa** dos auditores fiscais, nos termos do art. 42, do mesmo Diploma Regulamentar. Por competência privativa, à luz do que dispõe a melhor doutrina do direito administrativo, deve-se entender a competência que se diz exclusiva, não sendo possível a sua prorrogação nem mesmo a delegação a outros servidores integrantes da Administração Pública.

Assim, de acordo com o que foi observado alhures, o Auto de Infração é ato formal e conclusivo do lançamento, exigível quando apurada infração à legislação tributária, via de regra precedido de uma série de outros atos, todos voltados à verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, quantificação da base de cálculo e proposição da penalidade cabível, não se podendo entender, portanto, o Auto de Infração exclusivamente como a peça que **encerra o procedimento fiscalizatório**.

Esse entendimento, do caráter procedural do lançamento, e, em decorrência, do próprio Auto de Infração, deflui da interpretação sistemática da legislação processual em vigor, que em diversos dispositivos abordam esta matéria. Senão, vejamos. O já mencionado art. 925, do RICMS, consigna que a atividade fiscalizadora é exercida pelos Auditores Fiscais, com o apoio de agentes de tributos. Note-se que a aludida norma regulamentar não reza que as atividades fiscalizatórias, de competência de auditor fiscal, podem ser substituídas pela ação dos agentes de tributos. Além disso, o art. 41, incisos I e II, do RPAF, estatui que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal - nos quais se fundamentará obrigatoriamente -, e dos demonstrativos e dos levantamentos **elaborados pelo fiscal autuante**, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido (grifos nossos).

Ora, tomando-se como paradigma as próprias normas insertas no COTEB, no Regulamento do ICMS, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e na Lei nº 8.210/02, depreende-se que os atos de fiscalização que não foram expressamente atribuídos à competência de agente de tributos, em situação de igualdade com os auditores fiscais - a exemplo da lavratura do termo de

apreensão -, devem ser exclusivamente praticados por auditores fiscais, que detêm, em face do quanto insculpido no art. 925, a competência privativa para exercer as atividades de fiscalização. Permite a legislação, tão-somente, que alguns procedimentos fiscais sejam executados por agentes de tributos, sob a coordenação de Auditor Fiscal, cabendo a esta última autoridade fazendária a responsabilidade pelas conclusões decorrentes do procedimento fiscal, considerando ademais que as atividades de subsídios ou de apoio à fiscalização, atribuídas aos agentes de tributos, não significando que estes servidores podem substituir os auditores fiscais nas atribuições legais que lhes foram conferidas.

Ressalta-se que mesmo naquelas atividades de apoio, mencionadas no parágrafo único, do art. 925, do RICMS/97, jamais poderão ser praticadas sem que tenham sido chanceladas e homologadas pela autoridade fiscal competente, no caso, o auditor fiscal, sob pena de invalidade de todos os atos do procedimento, por vício de incompetência.

No caso vertente, ao analisarmos os termos, demonstrativos e o próprio texto contido no corpo do Auto de Infração, identificamos no presente processo a prática de atos de fiscalização por dois agentes de tributos no estabelecimento do contribuinte, conforme se pode deduzir da leitura das peças que instruem o lançamento de ofício. De acordo com as normas que regem a atividade de fiscalização de tributos estaduais no Estado da Bahia retromencionadas, os citados servidores não se encontram **investidos pela lei** para o exercício das funções de fiscalização que praticaram, merecendo destaque os atos referentes à **quantificação de imposto** ou de **penalidades tributárias**, materializado no termo de Auditoria de Caixa (doc. fl. 05). Cabe mencionar que a citada peça constitui o documento existente no processo que serviu de respaldo material à acusação estampada no Auto de Infração, sendo, portanto, o principal elemento de instrução do presente PAF. Ademais, neste processo, restou evidenciado, a partir dos termos lavrados na ação fiscal, que a totalidade dos atos fiscalizatórios foram integralmente praticados no estabelecimento comercial da empresa, sem a presença e a coordenação do autuante, conforme afirmação firmada pelo contribuinte em sua peça defensiva (**fls. 13 dos autos**), com a declaração expressa de que **servidores distintos daquele que lavrou o Auto Infração executaram os atos de fiscalização**.

Importante, frisar, portanto, reiterando o quanto já desenvolvido acima, que no Estado da Bahia somente o Auditor Fiscal pode executar atos administrativos que compõem a estrutura nuclear do lançamento tributário, por ser ato de competência privativa dos mesmos. Conforme leciona Antônio Flávio de Oliveira, *“Diferentemente do que ocorre com os atos jurídicos em geral, que somente reclamam para a sua prática a capacidade da parte e pertinência com o objeto que se pretende dispor, mediante a realização do ato, os atos administrativos para a sua a prática exigem além da capacidade de quem os confecciona, que este esteja vinculado ao cargo público que dentre suas atribuições possua aquela de expedir o ato em questão. Não basta, pois, que seja a pessoa que irá praticar o ato capaz, deverá demonstrar que está investido de autoridade para a sua realização. Trata-se da chamada competência administrativa, ou em termos técnicos ‘atribuição’, sem o qual a realização do ato resultará nula ou anulável, conforme impossível ou possível a sua convalidação”*. (Ato Administrativo: o fenômeno da encampação por defesa de mérito em ação de mandado de segurança. Fórum Administrativo – Direito Público, Belo Horizonte, a, 6, n. 60, p. 6837, fev, 2006). Por ser a atividade de lançamento competência privativa de auditor fiscal, resulta ser impossível e ilegal a convalidação de atos praticados por outros servidores, ainda que integrantes dos quadros da administração tributária.

Ademais, em face das irregularidades procedimentais e processuais já elencadas, a Procuradoria Estadual, na assentada de julgamento, solicitou vista do processo e em seguida se manifestou formalmente nos autos, em Parecer acostado às fls. 61 a 65, externando o entendimento de que *“... prova material e primaz do ato administrativo do lançamento tributário, na hipótese em alento, os demonstrativos de apuração da materialidade do fato gerador do imposto e do seu ‘quantum debeatur’, deveriam passar, ao menos, pelo crivo ou vista formal de auditor fiscal*

*vinculado a operação de fiscalização, sob pena de fazer tabula rasa da disposição contida nos art. 6º e 7º da Lei nº 8.210/02. Logo em seguida, destacou o sr. Procurador (...), “que os atos praticados de forma isolada pelos agentes de tributos carecem de elemento essencial à sua validade, qual seja, a formal participação de auditor fiscal vinculado ao ato de fiscalização, no sentido de coordenar estas atividades, restando, desta forma, eivados de vício de origem e, mais que isto, sem possibilidade de convalidação”..., para concluir que... “não há como se reconhecer no Estado da Bahia possibilidade da realização por agentes de tributos de atos inerentes aos procedimentos de fiscalização e, por epítrope, atos imanentes ao lançamento tributários, sem que haja ato formal que expresse a coordenação das atividades por auditor fiscal”.*

Destarte, à luz do quanto acima exposto, restando demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, principalmente no que se refere à incompetência legal dos servidores que praticaram os atos de fiscalização - em especial a quantificação da penalidade aplicada no Auto de Infração -, sem prejuízo dos defeitos do próprio lançamento, visto que os elementos probatórios trazidos pela empresa deveriam ter sido fiscalizados pelo auditor fiscal, para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte, e, com espeque no quanto disposto no art. 18, I, do RPAF, que dispõe que são inválidos os atos praticados por servidor incompetente, voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração, julgando, por consequência, PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário interposto.

Outrossim, recomenda-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo, a renovação da ação fiscal, desta feita a salvo das falhas acima indicadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário apresentado, e de ofício, decretar NULO o Auto de Infração nº 017484.0007/06-0, lavrado contra COMERCIAL BRANDÃO DE FESTAS E UTILIDADES LTDA. (FESTA & CIA.). Recomenda-se à autoridade fazendária competente a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS