

**A. I. N°** - 232956.0036/07-6  
**AUTUADO** - BAR COSTA AZUL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ CARLOS COUTINHO RÍCCIO  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 08/06/2009

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0133-03/09

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. AUTUAÇÃO EFETUADA POR SERVIDOR INCOMPETENTE. A lavratura de Auto de Infração é da competência privativa de Auditores Fiscais (COTEB, art. 107, § 2º). Os demonstrativos ou planilhas que contenham detalhes que não possam ser especificados no corpo do Auto de Infração devem ser assinados por quem tenha competência para lavrar o Auto, pois aqueles demonstrativos ou planilhas fazem parte do Auto de Infração. O RPAF, ao se reportar aos demonstrativos e levantamentos fiscais que devam ser anexados ao Auto de Infração, quando for o caso, deixa bem claro quem é que os deve assinar, ao acrescentar em seguida à menção àqueles demonstrativos e levantamentos a expressão “elaborados pelo fiscal autuante” (RPAF, art. 41, II). No caso presente, tais peças foram elaboradas por agente de tributos, o que implica a nulidade do procedimento (RPAF, art. 18, I). Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime. Vencida a relatora.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2007 e aponta a falta de emissão de nota fiscal de venda a consumidor, constatada através de Auditoria de Caixa. Consta na descrição dos fatos que, conforme registrado no Termo de Apreensão e Ocorrências (fl. 04), a empresa estava com as notas fiscais em uso com data de validade vencida e que não emitia nota fiscal desde a data de 03/06/2006. Consta, ainda que a ação fiscal é referente à Denúncia n° 14.922/07. Multa no valor de R\$690,00.

Termo de Apreensão e Ocorrências n° 232956.0036/07-6 à fl. 04, lavrado em 27/09/2007; Denúncia Fiscal n° 14.922/07 às fls. 05 e 06; Ficha de dados cadastrais da empresa no Sistema de Informação do Contribuinte INC/SEFAZ às fls. 07 e 08; Informação de Pedido para Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – PAIDF à fl. 09, constando data de validade da autorização para impressão de talonário fiscal em 13/10/2006; Termo de Auditoria de Caixa à fl. 11, lavrado em 26/09/2007; Termo de Ocorrência à fl. 12; Termo de Intimação para que o autuado adquira equipamento ECF e/ou talonário de notas fiscais assinado pelo contribuinte em 26/09/2007, à fl. 13. Nota Fiscal n° 093, cancelada pelo Fisco para fins fiscais, à fl. 14. Intimação ao autuado, e ciência aposta em Aviso de Recebimento - AR expedido pela EBCT às fls. 15 e 16.

O autuado ingressa com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 19 a 21, inicialmente descrevendo a imputação, e em seguida arguindo que trabalha no ramo do comércio varejista de bebidas, mercadorias adquiridas com tributação na origem, pelo que não se constituiria em prejuízo ao erário a utilização de nota fiscal com data de validade vencida, e que o artigo 209 do RICMS/BA determina que o documento só é inidôneo quando é imprestável para o fim a que se destina.

Aduz que não possui ECF para o registro de suas vendas e que isto dificulta a emissão de documento fiscal na venda de mercadorias de pequeno valor, o que seria feito ao final do

expediente. Que, por seu desconhecimento, os talões confeccionados perderam a validade em 13/10/2006, e que já tomou as providências para sanar a falta. Fala no “princípio da bagatela jurídica”, dizendo que seria injusto penalizar falhas e delitos de pequeno valor. Conclui pedindo pela improcedência da autuação.

O contribuinte acosta, às fls. 22 a 37, cópias dos documentos já anexados ao Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 38 e 39, relata os termos da impugnação e expõe que, conforme exposto na informação do Termo de Apreensão e Ocorrências nº 232956.0036/07-6 à fl. 04, lavrado em 27/09/2007, no momento da ação fiscal a última nota fiscal fora emitida pelo contribuinte no dia 03/06/2006, portanto este teria ficado um ano e três meses sem emitir documento fiscal. Indaga se ao longo de todo este período o contribuinte não teria efetuado vendas.

Aduz que o fato das mercadorias do sujeito passivo, em maioria, serem adquiridas com ICMS recolhido por antecipação, não o desobriga de sua obrigação acessória de emitir documentos fiscais, conforme artigos 102, inciso VII e 201, inciso I, ambos do RICMS/BA, pelo que lhe foi aplicada a multa prevista no artigo 41, inciso XIV-A, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Afirma que a diferença encontrada na Auditoria de Caixa foi de pequeno valor, mas que foi levado em consideração por ele, autuante, o fato de não ter havido emissão de notas fiscais durante o período de um ano e três meses, pelo contribuinte; a data de validade vencida em seus talonários; que não foi impossível incluir no cálculo as vendas por meio de cartão de débito e de crédito porque o contribuinte, alegando não saber mexer no equipamento, não imprimiu a movimentação do dia.

Conclui pedindo pela procedência da autuação.

#### **VOTO VENCIDO**

Preliminarmente, acerca da nulidade, ou anulabilidade, do presente Auto de Infração, discussão esta levantada em sessão, e não argüida pelo sujeito passivo, mister faz-se expor algumas considerações.

O Auto de Infração em lide é um ato administrativo. Como tal, de forma objetiva para o caso em foco, pode ser válido, nulo, ou anulável. Se nulo, não é convalidável. Se anulável, e portanto convalidável, tal convalidação o resgata à condição de validade, perfeição e eficácia.

Se nulo, esta condição deve ser levantada de ofício.

Se anulável, esta situação pode ser levantada tanto pelo sujeito passivo - o que não foi feito até o momento da sessão de julgamento - quanto por quem tenha interesse jurídico para fazê-lo.

Na presente lide foi levantada em sessão de julgamento, pelos nobres julgadores, questão preliminar sob a argüição de nulidade, baseada na afirmativa de incompetência funcional, e no teor do artigo 41 do RPAF/99, quanto aos documentos que devem acompanhar o Auto de Infração.

Foi argüida a incompetência funcional da representante do Fisco que assina os documentos que embasam o Auto de Infração lavrado, em especial o documento de fl. 11, denominado de “Termo de Auditoria de Caixa”, por ter sido identificado, em sessão, ser a funcionária fiscal que o assina ocupante do cargo de Agente de Tributos Estaduais - ATE, e não ocupante do cargo de Auditor Fiscal. Foi expressado o entendimento não acorde de que, tendo assinado o documento “Termo de Auditoria”, a ATE teria realizado roteiro de auditoria, o que se consubstanciaria em tarefa de competência exclusiva de Auditor Fiscal.

Assinalo que a Lei nº 8.210/2002, em redação de seu artigo 6º vigente até 08/04/2009 – quando promulgada a Lei nº 11.470/2009 - delimitava como privativa de ocupante do cargo de Auditor Fiscal a atividade de lavratura de Auto de Infração. A Lei nº 8.210/2002 não determinava, em qualquer de seus dispositivos, que os roteiros de auditoria fossem realizados, com exclusividade,

por auditores fiscais. Mas determinava que as atividades de fiscalização realizadas na fiscalização deveriam ser coordenadas e supervisionadas por Auditores Fiscais.

O RPAF/99 não determina e não determinava, à época dos fatos objeto do lançamento, nem da lavratura do Auto de Infração em lide, que os roteiros de auditoria fossem, e sejam, realizados por Auditores Fiscais, mas limitava - até à derrogação parcial deste dispositivo pela promulgação da Lei nº 11.470/2009 - a lavratura de Autos de Infração à competência funcional dos Auditores Fiscais.

O presente Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal.

O artigo 142 do Código tributário Nacional prevê:

*CTN:*

*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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

O artigo 142 do CTN prevê que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, explicitando em que consiste este ato de lançar o tributo e de, inclusive, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste Estado, o Grupo Ocupacional Fisco é, bem como o era à época da realização da ação fiscal, constituído pelos cargos de Auditor Fiscal e de Agente de Tributos Estaduais.

São os integrantes destes dois cargos as autoridades administrativas fiscais do Estado da Bahia. Contudo, em relação especificamente à lavratura de Auto de Infração, a Lei Estadual Lei nº 8.210/2002, e o RPAF/99, até o advento da Lei nº 11.470/2009, tal como já exposto neste voto, definia este ato como privativo do cargo de Auditor Fiscal.

Nesta lide o Auditor Fiscal, com base nos documentos de fls. 04 a 14, elaborados em diligência realizada por Agente de Tributos Estaduais, inclusive o documento denominado de “Auditoria de Caixa”, à fl. 11, verificou a ocorrência do fato gerador, constatou existir a irregularidade de descumprimento de obrigação acessória; identificou o sujeito passivo no Auto de Infração, e confirmou a validade e eficácia das tarefas realizadas pela representante do Fisco ocupante do cargo de Agente de Tributos Estaduais, propondo a multa no valor de R\$690,00.

O Auditor Fiscal autuante detalha, em sua informação fiscal às fls. 38 e 39, que apesar do baixo valor encontrado no documento intitulado “Termo de Auditoria de Caixa”, levou em consideração as demais irregularidades constatadas no estabelecimento e nos documentos do contribuinte, tal como exposto no Relatório que antecede este voto, o que demonstra ter analisado a verificação realizada pela Agente de Tributos Estaduais, confrontando os dados dos documentos que lhe foram apresentados e que ele, Auditor Fiscal, anexou a este processo, portanto supervisionando, documentalmente, a ação fiscal empreendida como subsídio à sua atribuição de fiscalização e de lavratura do presente Auto de Infração.

Assinalo que não houve lançamento de tributo neste processo.

Neste sentido, considerando ter havido irregularidades quanto ao cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte, a autoridade administrativa que é o ocupante do cargo de Auditor Fiscal realizou o lançamento, como se vê às fls. 01 a 14, e conforme confirma em sua informação fiscal às fls. 38 e 39.

A autoridade administrativa que é ocupante do cargo de Agente de Tributos Estaduais realizou, na ação fiscal objeto deste PAF, as tarefas que lhe estavam determinadas pela Lei nº 8.210/2002, conforme exposto a seguir.

A Agente de Tributos Estaduais verificou, com base nos dados do contribuinte, que o mesmo não estava cumprindo diversas obrigações acessórias, dentre estas a que foi objeto de uma Denúncia Fiscal, qual seja esta a de falta de emissão de documento fiscal a cada venda realizada. Tendo sido verificada e documentada a ocorrência de irregularidades, os documentos respectivos foram administrativamente repassados ao Auditor Fiscal.

A Lei nº 8.210/2002, em redação de seu artigo 7º vigente até 08/04/2009 incluía, entre as atribuições do Agente de Tributos Estaduais, em seu inciso II, *executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação do Auditor Fiscal*; em seu inciso IV, *efetuar vistorias e diligências para coleta de informações e documentos*; e, em seu inciso XIV, *executar atividades que auxiliem o Auditor Fiscal no exercício de suas atribuições*.

Ou seja, a Lei vigente à época da realização da ação fiscal já previa a realização de procedimento de fiscalização de receitas estaduais por Agentes de Tributos Estaduais na fiscalização ao trânsito de mercadorias, atribuição específica da IFMT, Inspeção Fazendária que, ao longo de anos, vem desenvolvendo o roteiro de fiscalização ora em julgamento, notadamente em decorrência dos dados colhidos pelo sistema oficial de protocolo de Denúncias Fiscais desta SEFAZ, exatamente como a Denúncia Fiscal nº 14.922/07, citada pelo Auditor Fiscal autuante no campo Descrição dos Fatos deste Auto de Infração.

Mesmo se considerarmos que, embora tenha sido o presente roteiro de auditoria executado sob ordem decorrente de planejamento e coordenação da IFMT, Inspeção de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito - conforme comprovado por todos os documentos que embasam o Auto de Infração, inclusive consoante aposto no Auto de Infração, à fl. 01 deste processo - mas, tendo em vista que se trata, na realidade, de uma ação fiscal desenvolvida dentro do estabelecimento do contribuinte, e não quando as mercadorias se encontravam em trânsito, a atividade desenvolvida pela ATE na presente ação fiscal constitui-se não em atividade privativa de Auditor Fiscal, mas em execução de atividade que auxiliou o Auditor Fiscal a lavrar o presente Auto de Infração, baseado nas provas e documentos que a ATE, representante do Fisco, trouxe a esta SEFAZ, após a ação que realizou no estabelecimento do ora autuado.

Provas e documentos estes que o Auditor Fiscal autuante anexou às fls. 04 a 14 deste processo, e cita tanto no campo “Descrição dos Fatos” à fl. 01 do Auto de Infração, quanto confirma em todo o texto da sua informação fiscal, às fls. 38 e 39.

Observo que, ainda que se considerasse que a ATE houvera praticado ato administrativo para o qual não tivesse competência funcional, qual fosse este, o de realização de roteiro de auditoria de caixa, esta suposta causa de anulabilidade teria sido convalidada quando o Auditor Fiscal, verificando a ação realizada, praticou o ato de lavrar o Auto de Infração em lide, citando os documentos e levantamentos elaborados pela Agente de Tributos Estaduais tanto no Auto de Infração, quanto em sua informação fiscal.

O artigo 41 do RPAF/99 prevê:

*RPAF/99:*

*art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

*Parágrafo único. O Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de*

*Infração poderão constituir um instrumento único, nos termos do art. 30.*

O presente Auto de Infração está acompanhado de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, às fls. 04 a 14.

Não há demonstrativos e levantamentos elaborados pelo Fiscal autuante, e o inciso II exige apenas que, se existirem tais demonstrativos e levantamentos, sejam estes anexados. Portanto, estes demonstrativos não são obrigatórios, desde que haja as provas necessárias ao fato argüido. E estas provas, neste processo, são os documentos anexados pelo Auditor Fiscal autuante às mencionadas fls. 04 a 14, e tratam do descumprimento de obrigação acessória, situação com previsão legal de aplicação de penalidade no valor monetário específico de R\$690,00.

Estes mesmo documentos que embasam a autuação foram entregues ao contribuinte, para possibilitar-lhe o exercício de ampla defesa, e o sujeito passivo os anexou a este processo às fls. 22 a 37, quando apresentou sua impugnação, esta às fls. 19 a 21, fatos estes já relatados no Relatório que antecede este voto.

Assim, presentes no processo os seus pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, o montante e o fato gerador do débito lançado, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99; tendo ficado ainda evidenciado, da impugnação ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes à mesma e exercido tempestivamente seu direito de defesa, não há causa de nulidade neste processo. Também não há causa de anulabilidade, conforme já exposto neste voto mas, caso houvesse, teria sido sanada com a convalidação consubstanciada pela lavratura do Auto de Infração pelo Auditor Fiscal.

Assim, considero válido o presente Auto de Infração, entretanto, deixo de adentrar no mérito por ter sido voto vencido no argumento de preliminar.

#### **VOTO VENCEDOR**

O art. 15 do RPAF, no inciso II, “D”, prevê que, sob pena de responsabilidade funcional, os atos, termos, informações e papéis de trabalho devem conter o *cargo ou função* do servidor responsável por sua emissão ou elaboração.

No caso deste Auto, o preposto fiscal que elaborou o Termo de Auditoria de Caixa à fl. 11 omitiu o seu cargo.

Durante a sessão de julgamento, levantou-se uma questão: quem preencheu aquele termo é um Agente de Tributos. E de fato é.

O termo em questão intitula-se Termo de “Auditoria” de Caixa. Quem faz “auditoria” é Auditor. Isso é lei.

O Termo de Auditoria não é uma simples “prova” anexada aos autos. O Termo de Auditoria é o próprio Auto, integra-o juridicamente, é parte integrante do Auto. O cerne do procedimento fiscal está na auditoria, da qual pode ou não resultar Auto de Infração. Nem sempre uma auditoria é concluída com Auto de Infração. Se for feita uma auditoria e não se constatar infração alguma, não haverá evidentemente Auto de Infração – mas houve auditoria. Os prepostos fiscais são remunerados pelas auditorias que realizam, e não necessariamente pelos Autos de Infração que são lavrados.

Em suma, o Auto de Infração é um ato administrativo praticado ao final de uma série de procedimentos da autoridade competente para a sua lavratura.

O Auto de Infração é o instrumento jurídico mediante o qual se formaliza o lançamento tributário. Lançamento é ato vinculado, somente podendo ser praticado por quem tem competência legal.

A formatação física do Auto de Infração tem limitações de espaço e de configuração, de modo que nem sempre é possível inserir nele todos os elementos em que o Auditor se baseou ao efetuar a auditoria, e por isso a autoridade lançadora se vale do recurso de explicitar algumas coisas em peças anexas, que constituem partes integrantes do Auto, tal como se estivessem fisicamente contidas no corpo do Auto.

A lavratura de Auto de Infração é da competência privativa de Auditores Fiscais (COTEB, art. 107, § 2º). Os demonstrativos ou planilhas que contenham detalhes que não possam ser especificados no corpo do Auto de Infração devem ser assinados por quem tenha competência para lavrar o Auto, pois aqueles demonstrativos ou planilhas – repito – fazem parte do Auto de Infração.

Nesse sentido, o inciso II do art. 41 do RPAF, ao se reportar aos demonstrativos e levantamentos fiscais que devam ser anexados ao Auto de Infração, quando for o caso, deixa bem claro quem é que os deve assinar, ao acrescentar em seguida à menção àqueles demonstrativos e levantamentos a expressão “elaborados pelo fiscal autuante”.

Eis a regra do art. 41, II, do RPAF:

“Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

.....

II – dos demonstrativos e dos levantamentos *elaborados pelo fiscal autuante*, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido (o grifo é meu).”

Como o regulamento se refere expressamente a demonstrativos e levantamentos *elaborados pelo fiscal autuante*, isto significa que o Termo de Auditoria não pode nem mesmo ser elaborado por *outro Auditor* que não aquele que lavrou o Auto de Infração – a não ser que os dois Auditores estejam atuando com *a mesma Ordem de Serviço*.

Enfim, o Termo de Auditoria à fl. 11 foi elaborado por Agente de Tributos.

Isto constitui nítido desvio de função, ou mesmo usurpação de competência.

Auditoria é tarefa de Auditor.

É nulo por conseguinte este Auto de Infração, porque o lançamento do crédito tributário foi feito sem observância do regramento jurídico pertinente (RPAF, art. 18, I, e art. 41, II).

O lançamento tributário é um procedimento vinculado, ou seja, regrado por preceitos jurídicos. A autoridade fiscalizadora deve agir como manda a legislação.

A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232956.0036/07-6**, lavrado contra **BAR COSTA AZUL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/ VOTO VENCEDOR