

A.I. Nº - 073098.0020/08-1  
AUTUADO - RESTAURANTE D'AVENIDA LTDA.  
AUTUANTE - MANOEL PEREIRA DE ANDRADE  
ORIGEM - IFMT/METRO  
INTERNET - 09.07.2009

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0188-02/09**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. AUDITORIA DE CAIXA. VENDAS À CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE EMISSÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal, em afronta às normas contidas na Lei nº 8.210/02, no Regulamento do ICMS, no Código Tributário do Estado da Bahia e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, à época. Vícios insanáveis do processo elencados em parecer da Procuradoria Estadual. 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**

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/07/2008, refere-se à aplicação de penalidade pela falta de emissão de documentação fiscal quando da saída de mercadorias nas vendas a consumidor, apurada através de auditoria de caixa, impondo-se multa no valor de R\$690,00.

O autuado apresenta impugnação, fl. 14, e alegando que o valor excedente detectado quando da vistoria de Caixa, realizada por prepostos fiscais, deve-se ao fato de que disponibilizara no Caixa valores acumulados semanal ou quinzenal, reservado para pequenas compras e troco aos clientes, e que não houve venda de mercadoria sem nota fiscal. Finaliza dizendo que aguarda deferimento deste Conselho.

O autuante apresenta informação fiscal, fls.25 e 26, dizendo que lavrou o termo de auditoria de caixa e apurou diferença positiva de R\$163,34 e consequente a lavratura do Auto de Infração, em conformidade com os artigos 142, inciso VII e 201, inciso I do RICMS/97, e que aplicou a multa fixa prevista no art. 42, inciso XIV-A, alínea “a” da Lei nº7.014/96 alterada pela Lei 8.534/02, que transcrevem.

Frisa o autuado se contradiz, porque no saldo de abertura não existe nenhum valor indicando o montante “semanalmente acumulado para pequenas compras ou troco de cliente” como alegou o autuado. Afirma que é sabido que todos os valores do caixa referentes a entrada e saída de dinheiro devem ser escriturados e guardados na gaveta para apresentar ao fisco quando solicitado, aduz que o autuado não apresenta nada que alterasse a razão da autuação.

Pede que o Auto de Infração seja julgado procedente.

**VOTO**

O presente Auto de Infração, foi lavrado para exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, em razão da falta de emissão de documentação fiscal quando da saída de mercadorias nas vendas a consumidor, apurada através de auditoria de caixa.

Examinando as peças que fundamentaram a autuação verifiquei que o Termo de Auditoria de Caixa que apurou a diferença positiva que fundamentou a autuação fiscal, foi assinado exclusivamente por Agentes de Tributos Estaduais, e que produziu a diferença positiva que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração. Assim, restou demonstrado que o Auto de Infração padece de vício insanável que o inquia de nulidade.

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, d) 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 do quanto acima esposado, 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 irredutível, 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 era a legislação tributária estadual, à época, 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, 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 exibir 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, nem 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. 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 significa que estes servidores podem se 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 analisar o auto e demonstrativos que o integram, identifiquei no presente processo a prática de atos de fiscalização essencial pelos Agente de Tributos Estaduais Regina Gomes Passos, Cadastro nº232.338-8, qual seja, Termo de Auditoria de Caixa, Constitutivo da Base de Cálculo e da Apuração do descumprimento da obrigação acessória fundamentador para a exigência de multa formal, fls.02 a 07 do PAF, 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 praticou, merecendo destaque os atos referentes à quantificação da multa por descumprimento de obrigação acessória, materializado na Planilha de Auditoria de Caixa.

Por oportuno cabe mencionar que o citado Termo de Auditoria de Caixa laborado pelos Agentes de Tributos – ATE, 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 PAF. Portanto, neste processo, resta evidenciado que atos fiscalizatórios essenciais foram integralmente praticados sem a presença e a coordenação do autuante.

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 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.

Tendo em vista as irregularidades procedimentais e processuais já elencadas, cabe trazer em socorro ao entendimento que esposo neste processo, excerto do parecer da Procuradoria Estadual, nos autos do Auto de Infração nº 017484.0007/06-0, Acórdão nº 210-12/08: “... 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, tanto no que se refere à incompetência legal do servidor que praticou o ato de fiscalização - em especial a identificação e a conclusão de que o sujeito passivo deixou de emitir documentos fiscais quando da realização de vendas de mercadorias, fl.02 a 07, que fundamentaram a autuação, quanto no que se refere à determinação da segurança da infração, sem prejuízo de defeitos do próprio lançamento que deveria ter sido fiscalizado pelo auditor fiscal para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte, e, com espeque, no quanto disposto no art. 18, inciso I, do RPAF/99, que dispõe, ser inválido os atos praticados por servidor incompetente.

Voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração.

Outrossim, recomendo 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 Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO, o Auto de Infração nº 073098.0020/08-1, lavrado contra **RESTAURANTE D'AVENIDA LTDA.**, recomendando-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo, a renovação da ação fiscal, desta feita a salvo das falhas acima indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR