

**AI. Nº** - 299164.1109/08-5  
**AUTUADO** - CASA DOS VINHOS LTDA.  
**AUTUANTE** - OSVALDO CEZAR RIOS FILHO  
**ORIGEM** - IFMT/METRO  
**INTERNET** - 31.07.2009

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0225-02/09**

**EMENTA:** ICMS. MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. 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 em parecer da Procuradoria Estadual. Decretada de ofício a NULIDADE do lançamento, com espeque no art. 18, inc. I e IV, “a”, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 02/12/2008, exige ICMS no valor de R\$14.152,32 acrescido da multa de 100%, relativo à mercadorias encontradas em estoque no estabelecimento da autuada levantada através de exame quantitativo por tipo de mercadoria em exercício aberto, sem o suporte de documento fiscal correspondente.

O autuado, em sua impugnação às (fl. 17/20) dos autos, alega que não entende procedimento fiscal. Diz ser incompreensível porque a SEFAZ utilizou tantos fiscais para executar um pequeno trabalho. Aduz que o único material arrecadado para realização do levantamento de estoque por tipo de mercadoria foi o Livro de Entradas. Ressalta que embora o auto de infração tenha sido lavrado com base no Termo de Apreensão e na Declaração de Estoques, os dois documentos apresentam descrições diferentes para a suposta irregularidade. Ressalta não ter recebido cópia do suposto levantamento de estoques. Afirma que não ficou demonstrado como foram valoradas as mercadorias e como foi determinada a base de cálculo, visto que, tal valor só consta do Auto de infração e não consta do termo de apreensão. Conclui pela nulidade do auto de infração asseverando a insegurança na acusação, determinação da infração, ressaltando que o servidor público que lavrou o Auto de Infração não participou dos trabalhos fiscais.

O auditor fiscal presta informação (fls. 34) esclarecendo que o auto teve como fato gerador a existência de mercadorias sem documento suporte, verificada após exame quantitativo em aberto que constatou 1200 litros de uísque Red Label sem as respectivas notas fiscais. Que para configurar tal ilícito foi registrado em declaração de estoque e lavrado Termo de Apreensão 0000232183/00-1, ambos assinados pelo contribuinte, que ainda declarou o valor unitário de saída em R\$62,40. Afirma que o contribuinte se insurge pelo fato do termo de apreensão ter sido lavrado por agentes de tributos, supondo que estes não tivessem competência legal, mas que estes agiram no cumprimento do dever. Diz que a base de cálculo foi lançada conforme o preço declarado pelo contribuinte que assinou o levantamento (fls. 11). Finaliza afirmando que os argumentos da

defesa são meramente protelatórios e nada trazem no sentido de elucidar a origem das mercadorias e seu trânsito no estado da Bahia, sugerindo a procedência do auto de infração.

#### VOTO

O Auto de Infração acusa a estocagem de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal sendo o estabelecimento regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Tal irregularidade foi constatada através de exame quantitativo por tipo de mercadorias em exercício aberto, sem documentação de suporte conforme termo de apreensão número 232183001 (fls. 5).

Na impugnação apresentada, o autuado contestou alegando que houve cerceamento do seu direito de defesa por não ter compreendido como foram feitos os levantamentos que culminaram na autuação. Alega que o preposto fiscal responsável pela lavratura do auto não participou dos trabalhos de apuração da suposta irregularidade e que não entendeu como se chegou à base de cálculo da infração apontada.

O autuante informa que a base de cálculo foi lançada conforme preço de venda do próprio contribuinte que assina declaração no Levantamento de Preço Corrente (fls. 11). E que os agentes de tributos responsáveis pelos procedimentos que resultaram no auto de infração estavam no cumprimento do dever legal.

Compulsando os autos, vejo que na Informação Fiscal o autuante afirma que a autuação foi feita com base no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos (fls. 05), Declaração de estoques (fls. 8) e Levantamento de preço Corrente (fls. 11), todos, documentos elaborados e assinados exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais, e que produziram a constatação de diferença nos estoques, gerando o ICMS exigido, o que nos conduz a uma análise da nulidade do lançamento sob o prisma do art. 18, inciso IV, “a” do RPAF, isso porque, restou demonstrado que o Auto de Infração padece de vício insanável que o inquia de nulidade, razão pela qual não adentrarei no mérito da imputação atribuída ao sujeito passivo. Assim, tendo em vista que os referidos fatos guardam perfeita semelhança com aqueles contidos no processo AI 2812400189/07-6, me utilizarei de trecho do voto proferido pelo ilustre relator da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, Jorge Inácio de Aquino, com o qual alinho o meu entendimento.

“ ...

Sabemos 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. Igualmente, 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, conclui-se claramente do quanto acima exposto, 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.

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, 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.

Por outro lado, 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;”**

Assim, 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.

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. 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 prova necessárias à demonstração do fato argüido (grifos nossos)

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 Agentes de Tributos Estaduais, Edson dos S. Vasconcelos e Ebenezer de Souza, Cadastros 232183-1 e 179.856-4 respectivamente, quais sejam, Declaração de Estoques e Levantamento de Preço Corrente ( fls. 08/11) 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, materializado na Planilha de Declaração de Estoques.(fl. 08).

Por oportuno cabe mencionar que a citada planilha elaborada pelos agentes de tributos 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, que no estado da Bahia, somente o auditor fiscal pode executar atos administrativos que compõem a estrutura nuclear do lançamento tributário. 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 para este processo, excerto do parecer da Procuradoria Estadual, do Auto de Infração nº 017484.0007/06-0, acórdão nº A-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 dos servidores que praticaram o ato de fiscalização - em especial a quantificação do valor da base de cálculo, doc. fls. 08 e 11 -, 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, incisos I e IV "a", do RPAF, que dispõem, respectivamente, serem inválidos os atos praticados por servidor incompetente e, lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO, o Auto de Infração nº 299164.1109/08-5, lavrado contra CASA DOS VINHOS 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, 23 de julho de 2009

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ÂNGELO MÁRIO ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR