

**A. I. N°** - 232956.0202/08-1  
**AUTUADO** - MARLA MARINHO DE OLIVEIRA  
**AUTUANTE** - JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO  
**ORIGEM** - IFMT/METRO  
**INTERNET** - 25.08.2009

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0255-02/09**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: NULIDADE DO PROCEDIMENTO. Os atos de fiscalização foram praticados por servidor incompetente. Auto de Infração **NULO**, com base 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 Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/04/2008, em razão de ter sido apurada a realização de operações sem a emissão de documentação fiscal correspondente, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$690,00.

O autuado, às fls. 17 e 18, alega que foi identificada a importância de R\$ 102,14, sendo que R\$95,86, foram de movimentação de vendas do dia, conforme notas fiscais números 01867/01872, respectivamente e R\$ 6,28, foi dinheiro tirado de outros movimentos a título de adiantamento, ou seja, dinheiro miúdo para troco.

Entende ter o direito de tirar a quantia de R\$ 6,28, de outros movimentos a título de adiantamento para passar torço de pequenos valores

O autuante, às fls. 30 e 31 dos autos, afirma que o valor de R\$ 95,86, foi comiserado nessa auditoria como o total de notas fiscais emitidas no dia e abatido do total do numerário encontrado no caixa, sendo ainda considerado uma abertura de caixa de R\$ 20,00. Para tanto, a diferença encontrada nessa auditoria foi efetivamente à saída de mercadorias da empresa sem a devida emissão da documentação fiscal, o que caracterizou a infração e foi lavrado o auto de infração, conforme está previsto no regulamento do ICMS, art. 142, inciso VII e 201, inciso I.

### **VOTO**

O Auto de Infração, sob impugnação, traz a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, por realização de operações sem a emissão de documentação fiscal correspondente.

Consta, à fl. 08 dos autos, um “TERMO DE AUDITORIA DE CAIXA DE POSTOS DE COMBUSTÍVEIS”, onde se identifica a falta de emissão de documento fiscal baseado no levantamento das saídas efetuadas no dia 2/07/2008. A auditoria realizada calcula o montante e conclui haver “VENDA SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS”.

Assim, o Auto de Infração foi lavrado, exclusivamente, com base no aludido termo, que é a própria “AUDITORIA DE CAIXA DE POSTOS DE COMBUSTÍVEIS”, anexado à fl. 07 dos autos. Cabe, entretanto, observar que, ao compulsar os elementos trazidos aos autos, verifico que a aludida Auditoria Fiscal foi elaborada e assinada exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais Vando Gilvan Batista Santana, Cadastro 13.210573-0, comportando, preliminarmente, uma análise mais aprofundada em relação à validade desses atos praticados no que tange ao devido processo

legal, haja vista, inclusive, que o Auto de Infração em combate foi lavrado exclusivamente com base na mencionada Auditoria.

Diante deste fato, e tendo em vista decisão sobre a matéria, já prolatada por outro órgão fracionário deste CONSEF, passo a reproduzir a integralidade do voto do Acórdão CJF nº 0210-12/08, que cristaliza o entendimento a ser acolhido ao final por este relator.

“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 inquinava 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 procedimental, 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, 2ª edição, 1999, p. 157, que tratou da matéria com profunda acuidade:

*“O Auto de Infração é ato procedimental 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 procedimental 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 procedimentalidade do lançamento tributário, posiciona-se Alberto Xavier in “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, publicado pela Editora Forense”, 2ª 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 procedimental 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 Inspeção de origem do processo, a renovação da ação fiscal, desta feita a salvo das falhas acima indicadas.”

No presente caso, a mencionada “AUDITORIA DE CAIXA”, que apurou a saída de mercadorias sem a respectiva emissão do documento fiscal correspondente, foi realizada e assinada exclusivamente pelo Agente de Tributos Estaduais Vando Gilvan Batista Santana, Cadastro 13.210573-0, conforme se observa do aludido documento às fl. 08 dos autos, o que caracteriza a prática de atos de fiscalização essenciais realizados por Agente de Tributos Estaduais. De acordo com as normas que regem a atividade de fiscalização de tributos estaduais no Estado da Bahia, especialmente os art. 6º e 7º da Lei nº 8.210/02, o referido servidor não se encontra investido pela lei para o exercício das funções de fiscalização que praticou.

Cabe ressaltar que a citada Auditoria de Caixa elaborada pelo ATE constitui o documento existente no processo que serviu de respaldo material à acusação constante do Auto de Infração, sendo, portanto, o principal elemento de instrução do PAF, restando evidenciado que atos fiscalizatórios essenciais foram integralmente praticados sem a presença e a coordenação do autuante. Assim, a prova material do ato administrativo do lançamento tributário, no caso em exame, o demonstrativo de apuração que materializa o fato gerador da obrigação acessória de falta de emissão do respectivo documento fiscal nas saídas das mercadorias comercializadas pelo autuado, fora praticado com violação ao disposto nos artigos 6º e 7º da Lei 8210/02.

Em consequência da atividade de lançamento ser competência privativa de Auditor Fiscal, bem como as implicações dela decorrentes, assim como as considerações que buscaram ser elucidativas, acima formuladas, não se torna possível e legal a convalidação de atos praticados por outros servidores, no presente caso - AUDITORIA DE CAIXA -, ainda que integrantes dos quadros da administração tributária, conforme Parecer da PGE/PROFIS, parcialmente transcrito no já mencionado Acórdão CJF nº 0210-12/08, concernente ao Processo Administrativo Fiscal N.º. 0174840007/06-0, tendo como Autuado a empresa COMERCIAL BRANDÃO DE FESTAS E UTILIDADES LTDA e consulente o conselheiro da 2º CJF, de 26 de junho de 2008, onde afirma: *“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”*, .

Diante do exposto, em consonância com a decisão proferida no Acórdão CJF nº 0210-12/08, com amparo nas normas que regem a atividade de fiscalização de tributos estaduais no Estado da Bahia, mencionadas no aludido acórdão e parecer já referidos, especialmente os art. 6º e 7º da Lei nº 8.210/02, e com fulcro no art. 18, incisos I, do RPAF, que determina serem inválidos os atos praticados por servidor incompetente, voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração.

Destarte, recomendo a autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem, a renovação da ação fiscal, desta feita, a salvo das já alinhadas falhas.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232956.0202/08-1**, lavrado contra **MARLA MARINHO DE OLIVEIRA**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR