

**A. I. N°** - 299164.1161/08-7  
**AUTUADO** - ROBIE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA  
**AUTUANTE** - OSVALDO CÉZAR RIOS FILHO  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 09/09/2009

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0273-03/09

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. LANÇAMENTO EFETUADO POR SERVIDOR INCOMPETENTE. Os demonstrativos ou planilhas de auditoria 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 inciso II do art. 41 do RPAF, ao se reportar aos demonstrativos e levantamentos fiscais que devam ser anexados ao Auto de Infração, refere-se expressamente aos demonstrativos e levantamentos “elaborados pelo fiscal autuante”. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime. Vencido o voto da Relatora.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2008 em razão de realização de operações de saídas de mercadorias para consumidor final sem a emissão de documentação fiscal correspondente, constatada por meio de Contagem de Caixa. Multa no valor de R\$690,00.

Espelho do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ indicando autorização para uso de ECF – Equipamento Emissor de Cupom fiscal à fl. 03; Notas Fiscais n°s 0178 e 0179, canceladas pelo Fisco para fins fiscais, à fl. 05; Leitura X de ECF em nome do autuado, datada de 11/12/2008 às 15h:19min, e Relatórios de emissão de cartões de crédito Visa, American Express, Hipercard e Redecard datados de 11/12/2008 no horário compreendido entre 15h:56min e 16h:22min, à fl. 06; Termo de Visita Fiscal assinado pelo autuante, à fl. 07; Termo de Contagem de caixa à fl. 08; Ficha de dados cadastrais da empresa no Sistema de Informação do Contribuinte INC/SEFAZ às fls. 08-A e 09; Informação de Pedido para Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – PAIDF à fl. 11; Relatório de Informações TEF – Anual à fl. 12.

O autuado, por intermédio de mandatário com Procuração à fl. 31, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 15 a 16, inicialmente descrevendo a imputação, e em seguida arguindo que em 11 de dezembro de 2008 recebeu uma visita fiscal onde foi emitido Termo de Contagem de Caixa e Termo de Visita Fiscal com a observação de diferença positiva de R\$394,45 na contagem de caixa, tendo sido emitida a Nota Fiscal n° 179, série D-1, neste valor. Que, segundo a representante do Fisco, as máquinas fecharam em R\$1.980,50, e o somatório dos cupons fiscais foi no valor de R\$1.644,15. Observa que não “há nenhuma passada do movimento da loja, nenhum valor que coincida com o apurado no Termo de Contagem de Caixa, quer quanto o total de cartão de crédito / débito ou espécie. O que houve foi uma diferença no fechamento do Cartão AMEX, podendo ser verificado no fechamento de acúmulo de lote anterior a fiscalização realizada na loja, conforme cópia da finalizadora.”

Assevera não ser correto efetuar “fechamentos para fiscalização de lotes, já que os mesmos variam durante o dia, ou seja, as administradoras consolidam as 24:00 horas os movimentos. Basta verificar nas vendas e comparar que raramente batem com os fechamentos do fim de expediente, as vendas foram feitas como demonstram os recibos, mas não aparecem no lote

parcial. E, o documento fiscal para as operações não deixaram de ser emitidos, todos tiveram sua emissão.”

Conclui pedindo a análise da documentação apresentada, colocando-se à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais julgados necessários.

O contribuinte acosta, às fls. 17 a 22, demonstrativo analítico de vendas com cupons fiscais realizadas em 11/12/2008, no horário compreendido entre 09h:18min e 21h:53min. À fl. 23, cópia de dois boletos TEF emitidos em 10/12/2008, e dois emitidos em 11/12/2008, alegando que teria havido acúmulo de lote no fechamento de 11/12/2008, que teria recebido vendas de 10/12/2008.

À fl. 24, tabela denominada “Movimentação Finalizadora (Agrupado por Finalizadora)” emitido às 22h:02min do dia 11/12/2008, e cópias de Relatório de Totais e boletos de cartões Visa, Redecard e Hipercard. À fl. 25, Relatório Gerencial Leitura “X”. À fl. 26, demonstrativo de contagem de início de caixa. Às fls. 27 e 28, cópias dos Termos de Contagem de Caixa e de Visita Fiscal, respectivamente.

O autuante, em sua informação fiscal à fl. 34, relata os termos da imputação, em seguida expondo que a empresa não admite o cometimento da infração e pede, em sua impugnação, que seja aceito que o fato de que a venda acumulada seria a razão da diferença positiva encontrada em contagem de caixa do dia anterior, mas que o impugnante não apresentara a nota fiscal da operação correspondente ao valor alegado, adicionado ao dia 11/12/2006. Que o artigo 220 do RICMS/BA é claro quanto determina que o documento fiscal deve ser emitido sempre antes da saída da mercadoria do estabelecimento. Afirmo que foi descumprida a obrigação acessória de emissão do documento fiscal independentemente da solicitação do adquirente, ou tomador dos serviços. Conclui aduzindo que, uma vez que o contribuinte não apresentou a nota fiscal correspondente, pede pela procedência do presente Auto de Infração.

#### **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 “Contagem 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 Contagem de Caixa”, 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. 03 a 14, elaborados em diligência realizada por Agente de Tributos Estaduais, inclusive o documento denominado de “Contagem de Caixa”, à fl. 08, 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 efetua o lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória imputado, e mantém a autuação, 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 12, e conforme confirma em sua informação fiscal à fl. 34.

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 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, Inspetoria 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.

Mesmo se considerarmos que, embora tenha sido o presente roteiro de auditoria executado sob ordem decorrente de planejamento e coordenação da IFMT, Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito - 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. 03 a 12 deste processo.

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. 07 e 08.

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. 03 a 12, 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. 27 e 28, quando apresentou sua impugnação, esta às fls. 15 e 16.

Verifico que estão 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; está 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 ao exame do mérito, por ter sido vencido o meu voto quanto à preliminar de nulidade da autuação.

#### **VOTO VENCEDOR**

Este Auto de Infração baseia-se em demonstrativo fiscal elaborado por agente de tributos. Rotineiramente, a auditoria de caixa sempre foi efetuada num demonstrativo intitulado Termo de Auditoria de Caixa. Neste caso, por razões que não importam indagar, a auditoria foi materializada num papel de trabalho intitulado Termo de Contagem de Caixa. Ocorre que não é o nome ou título do papel de trabalho que define a sua natureza. Não importa o título que encabece o papel de trabalho, trata-se de uma peça de auditoria fiscal.

Embora tenha se identificado simplesmente como Cristiane Povoas, o nome completo da digna funcionária que efetuou a auditoria de caixa neste caso é Cristiane Portela Povoas Macedo, agente de tributos.

A formatação do instrumento que se convencionou chamar de 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 fiscalização de estabelecimento é de competência dos auditores fiscais. Auditoria de caixa é procedimento típico da fiscalização de estabelecimento. A lavratura de Auto de Infração neste caso é da competência privativa de Auditores Fiscais. Os demonstrativos ou planilhas de auditoria 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).”

Analisando o instrumento no qual foi materializada a auditoria, noto que se trata de demonstrativo elaborado por agente de tributos.

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

Auditoria fiscal é tarefa de auditor.

É nulo por conseguinte o presente 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.

Recomenda-se que a repartição fiscal determine a renovação do procedimento.

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 **299164.1161/08-7**, lavrado contra **ROBIE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA**. Recomenda-se à autoridade administrativa fazendária competente a renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do sujeito passivo, a salvo de incorreções.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

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

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/ VOTO VENCEDOR