

A. I. Nº - 020086.0016/09-1  
AUTUADO - CLÁUDIA DA SILVA BARBOSA  
AUTUANTE - NEWTON PEREIRA FIDELIS  
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ  
INTERNET 03.05.2010

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0079-05/10

**EMENTA: ICMS.** 1. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR ANTECIPAÇÃO OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR ANTECIPAÇÃO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Verificado que os atos de fiscalização 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 (RPAF). Vício insanável. Decisão sustentada em Acórdãos das Câmaras de Julgamento do CONSEF e em pareceres da Procuradoria Estadual. Decretada de ofício a nulidade das infrações 01 e 02, com espeque no art. 18, inc. I do RPAF/99. Representação à autoridade competente para o refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. 3. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ATENDIMENTO DE SUCESSIVAS INTIMAÇÕES. Infração caracterizada nos documentos de fls. 07 a 13. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 04/06/2009, traz a exigência de ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor histórico total de R\$ 1.272,45, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas.

1. Falta de recolhimento do imposto por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor exigido de R\$ 431,32. Multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b” da Lei 7.014/96;
2. Falta de recolhimento do tributo por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior relacionadas nos Anexos 88 e 89 do RICMS/BA. Valor exigido de R\$ 381,13. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96;
3. Falta de apresentação de documentos fiscais, quando regularmente intimado. Multa de R\$ 460,00, prevista no art. 42, XX da Lei 7.014/96.

O autuado ingressa com impugnação à fl. 29.

Aduz que o preposto do Fisco não tem “culpa” pelo lançamento relativo ao não pagamento da antecipação tributária, mas que o mesmo é indevido, conforme documentos que diz ter acostado aos autos.

No tocante à infração 3, consigna que todos os documentos foram e

Requer a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal de fl. 56, o auditor fiscal autuante afirma que três intimações foram efetuadas, solicitando a apresentação de comprovantes do recolhimento do ICMS por antecipação das notas fiscais relacionadas. Todavia, as mesmas não foram atendidas. Reconhece os comprovantes de pagamento juntados na peça de defesa e requer a procedência parcial do Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal às fls. 57 e 58, o sujeito passivo quedou-se silente.

## VOTO

Com relação às infrações 1 e 2, não adentrando no mérito da lide, mostra-se cristalina uma questão preliminar, cuja análise se faz necessária. É que a planilha constitutiva da base de cálculo e da apuração do ICMS de fl. 11 do PAF, que fundamenta o lançamento, acha-se assinada exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais, identificada nos autos pelo cadastro 210389-3. Este fato de aparência simples é crucial para o julgamento desse processo, por contaminá-lo de vício insanável.

A propósito, sobre esta mesma questão já se manifestou a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CONSEF, no Acórdão nº 0210-12/08, da lavra do eminente Conselheiro Nelson Daiha Filho, e no Acórdão nº 0214-12/08, cujo relator foi o Conselheiro Helcônio Almeida. Por ter total pertinência com a matéria posta em discussão nos presentes autos, reproduzo, a seguir, os trechos da decisão exarada pela instância superior no aresto de nº 0210-12/08.

*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 descrito no art. 142 do CTN, 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, extraír a variedade irredutível, sob a aparência de uma inexistente unidade do regime iurídico, que decorre da unitária formalização desse ato processual. Sua forma, p Auto de Infração, complexa”.*

Created with

*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, ao 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 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 fiscalizadoras, 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/*

*fiscalização que não foram expressamente atribuídos à competência de igualdade com os auditores fiscais - a exemplo da lavratura do t exclusivamente praticados por auditores fiscais, que detêm, em face d*

*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 os autos e demonstrativos que o integram, identifica-se que os atos de fiscalização foram executados por Agente de Tributos Estaduais, Sra. Linete Pires Novaes, Cadastro nº 210389-3, que elaborou o demonstrativo da Base de Cálculo onde se apurou o valor do imposto devido (fl. 11 do PAF). De acordo com as normas que regem a atividade de fiscalização de tributos estaduais no Estado da Bahia retromencionadas, a citada servidora não se encontrava investida pela lei vigente à época da fiscalização para o exercício das funções que executou, merecendo destaque os atos referentes à quantificação de imposto, materializados na planilha de fl. 11.

Por oportuno, cabe mencionar que a citada planilha elaborada pela ATE constitui o documento existente no processo que serviu de respaldo material à acusação estampada no Auto de Infração referentes às duas primeiras infrações, sendo, portanto, o principal elemento de instrução do PAF. Portanto, neste processo, resta evidenciado que atos de fiscalização 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, antes da vigência e da produção de efeitos da Lei nº 11.470/09, verificada em 1º de julho de 2009 (norma que se encontra *sub judice* no STF, impugnada através de uma ADI), somente o Auditor Fiscal podia executar atos administrativos que compõem a estrutura nuclear do lançamento tributário, por ser ato de competência privativa do mesmo. Como a presente fiscalização se materializou em Auto de Infração lavrado em 04/06/2009, os atos praticados pela servidora que apurou o *quantum debet* são inválidos, por vício de incompetência.

Ainda na linha do quanto externado no voto da 2ª CJF, cabe reproduzir o seguinte trecho:

*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 investida de autoridade para a sua realização. Trata-se da chamada competência administrativa, ou, em termos técnicos ‘atribuição legal’, sem a 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, é pertinente trazer, em socorro ao entendimento esposado 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 debet’, deveriam passar, ao menos, pelo crivo ou vista formal de auditor fiscal vinculado à operação de fiscalização, sob pena de fazer tábula 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 foi vinculado ao ato de fiscalização, no sentido de coordenar estas atividade vício de origem e, mais que isto, sem possibilidade de convalidação”,* p

*reconhecer no Estado da Bahia possibilidade da realização por agentes de tributos de atos inerentes aos procedimentos de fiscalização e de atos imanentes ao lançamento tributário, sem que haja ato formal que expresse a coordenação das atividades por auditor fiscal”.*

Assim, diante do acima exposto, ficou demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vício insanável, no que se refere à incompetência da servidora que praticou os atos de fiscalização, em especial a quantificação do valor da base de cálculo: documento de fl. 11.

Com base no quanto disposto no art. 18, inciso I, do RPAF/99, que dispõe serem inválidos os atos praticados por servidor incompetente, voto no sentido de declarar, de ofício, a NULIDADE das infrações 01 e 02 do Auto de Infração.

Todavia, recomendo à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal (relativa às infrações anuladas) a salvo das falhas acima indicadas.

No tocante à infração 03, percebo que o contribuinte foi diversas vezes intimado por auditor fiscal sem sucesso, conforme se extraí dos documentos de fls. 07 a 13, motivo pelo qual repto a mesma caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 460,00.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **020086.0016/09-1**, lavrado contra **CLÁUDIA DA SILVA BARBOSA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XX, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme norma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA