

NOTA TÉCNICA

Em 29 de setembro de 2008.

Assunto: análise dos instrumentos legais e administrativos que normatizam as atribuições e atividades desenvolvidas pelos auditores fiscais e agentes de tributos estaduais na fiscalização tributária e a necessidade de atualização legislativa.

I. Objetivo.

Este trabalho procura analisar, de maneira sistemática, os instrumentos legais e administrativos que definem as atribuições e atividades de responsabilidade de auditores fiscais e agentes de tributos estaduais e fundamentar a necessidade de adaptação da legislação às práticas de fiscalização. Para tanto, focaliza a **Lei nº. 8.210/2002**, que reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco; a **Portaria nº. 017/2004**, do secretário da Fazenda, que disciplina os critérios de atribuição de pontos da Gratificação de Atividade Fiscal; o Regulamento da Gratificação de Atividade Fiscal, aprovado pelo **Decreto nº. 8.869/2004**; a **Orientação Técnica OTE-DPF-007** da SAT – Superintendência de Administração Tributária, alguns roteiros de fiscalização e pareceres exarados pela PGE/PROFIS.

II. As atribuições no âmbito da fiscalização, de acordo com a Lei nº. 8.210/2002.

Antes de qualquer análise do teor das atribuições, saliente-se que esta lei reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco e que o artigo 5º, inciso IV, do Estatuto dos Servidores Públicos Civis do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº. 6.677/1994, definiu grupo ocupacional como o “conjunto de cargos identificados pela similaridade de área de conhecimento ou de atuação, assim como pela natureza dos respectivos trabalhos”. Portanto, conceitualmente, a legislação acolhe como similares as áreas de atuação ou a natureza dos trabalhos desenvolvidos pelas carreiras que constituem o Fisco Estadual.

Conforme o **artigo 7º da Lei nº. 8.210/2002**, os auditores fiscais têm, entre outras, as seguintes atribuições:

“a) constituir, privativamente, créditos tributários e os relativos a compensações e participações financeiras decorrentes da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de recursos minerais;

b) planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais em estabelecimentos e no trânsito de mercadorias;

c) efetuar revisões fiscais e contábeis;

d) julgar, no âmbito administrativo, processos de impugnação da exigência dos créditos acima citados”.

Por sua vez, os agentes de tributos estaduais têm, além de outras, as seguintes atribuições:

“a) arrecadar receitas estaduais;

b) executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação do Auditor Fiscal;

c) executar atividades de monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva;

d) efetuar vistorias e diligências para coleta de informações e documentos;

e) *realizar contagem física de estoques e examinar a respectiva documentação fiscal;*

f) *coordenar e executar atividades de apoio técnico especializado na área tributária;*

g) *executar atividades que auxiliem o Auditor Fiscal no exercício de suas atribuições”.*

A **Lei nº. 8.210/2002** destacou duas atribuições qualificando-as de privativas dos auditores fiscais: a constituição de créditos tributários - e outros - e a realização de aplicações no mercado financeiro de recursos disponíveis no caixa do estado, mantendo aqui, com pequenas alterações, normas da legislação anterior (**Lei nº. 5.265/1989**).

Segundo dispõe o **Código Tributário Nacional, artigo 142**, “*competete 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”. Portanto, a constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo que envolve a execução de um conjunto de ações organicamente articuladas, não se confundindo com o ato de formalização do procedimento, isto é, a lavratura do auto de infração.

Sendo assim, o dispositivo da **Lei nº. 8.210/2002** que diz ser privativo dos auditores a constituição do crédito tributário encontra-se em contradição com outros dispositivos dela própria, a exemplo daquele que remete aos agentes de tributos a execução de “*atividades de monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva*” – aqueles com faturamento anual de até R\$2.400.000,00. É isso que se depreende da análise do significado da atividade de monitoramento e dos roteiros de fiscalização nela envolvidos. Foi a SAT – Superintendência de Administração Tributária que, através da **Orientação Técnica OTE–DPF-007**, (anexo 01), disponibilizada na *Intranet* da Sefaz desde 28/05/2003, assim definiu a atividade de monitoramento:

“instrumento preventivo e verificador das regularidades dos lançamentos fiscais e do cumprimento voluntário da obrigação tributária principal, através da execução de levantamentos fiscais e de roteiros específicos, por meio de amostragem mínima de 90 (noventa) lançamentos”.

Segundo a mesma orientação técnica, o monitoramento caracteriza-se por:

“a) Combater a falsificação de documentos de arrecadação, examinando a consistência das informações econômico-fiscais fornecidas e mensurando se os pagamentos efetuados pelo contribuinte e seu respectivo faturamento estão compatíveis com a atividade econômica exercida, além de garantir um cadastro fiel à realidade, atualizando o banco de dados da Secretaria da Fazenda;

b) Diferencia-se da fiscalização vertical por atingir períodos menores por amostragem e não exercícios corridos;

c) Constitui-se numa auditoria sumária, com roteiros específicos, limitando-se a períodos mais curtos aplicados às atividades econômicas de cada contribuinte”.

Cabe destacar o item “b” que diferencia a atividade de monitoramento da fiscalização vertical, isto é, a fiscalização mais profunda e exclusivamente de responsabilidade dos auditores fiscais, apenas em função dos períodos abrangidos na ação fiscal. Entretanto, na prática, o monitoramento cobre exercícios inteiros, deixando de ser feito por amostragem. Já no item “c” afirma-se claramente tratar-se de uma “auditoria sumária”.

Tudo isso evidencia que a própria legislação camuflou a atribuição do agente de tributos de constituir o crédito tributário ao usar expressões como “monitoramento” para designar processos efetivos de fiscalização e apuração do tributo devido. Revela também o forte entrelaçamento das atribuições de ambos os cargos do fisco baiano.

Se alguma dúvida ainda restar quanto à prática da constituição do crédito pelo ATE, esta poderá ser afastada a partir da leitura de um parecer exarado pela **Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS)**, em 26 de maio deste ano

(anexo 2), ao analisar um auto de infração lavrado em 26 de setembro de 2006, na Inspetoria de Fiscalização de Médias e Pequenas Empresas do Setor Indústria (Infaz – Indústria). Depois de discorrer sobre aspectos doutrinários e dispositivos constitucionais, legais e regulamentares, o procurador do Estado José Augusto Martins Júnior opinou: *“Feito este extenso arrazoado jurídico sobre temas circundantes da consulta em epígrafe, cabe trazê-lo ao exame do caso em apreço, concluindo, desta forma, pela nulidade ou não dos atos praticados às fls. 06 e 08 dos autos.*

De plano, a primeira e mais importante aferição a ser feita no presente caso é a efetiva certificação de que os atos testificados às fls. 06/08 dos autos constituem ou não um lançamento tributário.

Nesta ordem, um exame pontual dos atos indigitados nos conduz inequivocamente à conclusão de que se tratam efetivamente de um lançamento tributário, senão vejamos.

Com efeito, conforme demonstrado linhas atrás, o ato de lançamento tributário tem como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, com a determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo caso, proposição da aplicação da penalidade cabível.

Ora, neste esteio conceitual, fácil se entremostra que os atos declinados às fls. 06/08 dos autos constituem verdadeiramente um írrito e virtual lançamento tributário, tendo em vista que agrupam todos os elementos definidores do indigitado ato administrativo, em especial a exigência de pagamento do imposto apurado (fls. 08).

Assim, em face do expandido, manifesto-me pela decretação de nulidade dos atos praticados às fls. 06/08 dos autos, conforme determina o art. 18 do RPAF, em vista da inequívoca incompetência do agente de tributos para realização do ato administrativo do lançamento tributário”.

Ora, os atos praticados às folhas 06/08, aos quais alude o ilustre procurador, são levantamentos de entradas, saídas, receita bruta ajustada e imposto devido, referentes aos exercícios de 2004 e 2005, e uma intimação ao contribuinte para que este recolha o imposto apurado, tudo preenchido e assinado por uma agente de tributos.

Atos semelhantes, hoje sob a responsabilidade de 175 agentes de tributos estaduais, distribuídos pelas inspetorias da capital e do interior, são praticados por titulares deste cargo desde julho de 1999, quando, através da **Comunicação Interna da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF) nº. 031/99**, (anexo 3), de 22 de junho de 1999, foi instituída a chamada atividade de monitoramento. Na página quatro, item 7, do anexo à referida comunicação, pode-se ler a seguinte recomendação: *Preencher a planilha de monitoramento, que servirá de base ao lançamento das informações no SEAI e fechamento da OS.* (SEAI é a sigla de Sistema de Emissão de Auto de Infração Informatizado, e, OS, de Ordem de Serviço).

O ilustre procurador teve entendimento semelhante ao responder consulta sobre outro auto de infração lavrado na Inspeção de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Sul (IFMT – Sul), em maio de 2007 (anexo 4), corroborando a posição da procuradora do Estado Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé. Em síntese, os atos praticados objetivando apurar o crédito tributário, e que antecedem a lavratura do auto, não se confundem com esta e, de fato, foram praticados por agentes de tributos estaduais, seguindo orientações legais e administrativas, às vezes contraditórias entre si ou permeadas de ambigüidade, resultando na falta de segurança jurídica dos processos administrativos fiscais.

Portanto, essas discrepâncias entre práticas de fiscalização consolidadas no trânsito de mercadorias (postos fiscais e unidades volantes) - há pelo menos duas décadas - e na fiscalização de estabelecimentos de microempresa e empresa de pequeno porte - há aproximadamente dez anos - e a legislação, requerem adequada atualização legislativa.

A primeira e última tentativa, frustrada, de se fazer tal atualização – limitada ao trânsito de mercadorias – ocorreu em maio de 2000, através de proposta elaborada pela Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF) (anexo 5), visando modificar os mesmos dispositivos do Código Tributário do Estado da Bahia a seguir referidos. Nesse documento, está reproduzido o art. 948, inciso IV do Regulamento do ICMS que dispõe: “é vedada a manutenção de Autos de Infração em branco, porém já assinados pelo Auditor Fiscal, visando à oportuna emissão pelo mesmo ou por outro funcionário”. Esta vedação objetivava coibir

uma prática que era comum na fiscalização do trânsito de mercadorias até a instituição do auto de infração informatizado: muitos ATEs trabalhavam com os autos de infração já assinados e os emitiam na ausência dos auditores fiscais que, muitas vezes, se encontravam a quilômetros de distância. A partir de 1998, com a introdução dos autos informatizados, essa prática ganhou uma nova versão: grande parte dos ATEs iniciam e concluem a ação fiscal e, quando há apuração de ICMS devido, emitem o Documento de Arrecadação Estadual, no qual fazem constar o número do auto de infração a ser lavrado posteriormente pelo auditor fiscal. Em seguida, solicitam do auditor fiscal a reserva do respectivo número do auto de infração, que será lavrado posteriormente, para evitar que outro membro da equipe utilize a mesma numeração.

Portanto, é no sentido de inscrever essas práticas efetivas no ordenamento legal que o secretário da Fazenda, Carlos Martins, decidiu propor alterações nas atribuições dos servidores fiscais.

III – Proposta de redefinição das atribuições dos servidores do Fisco Estadual

A proposta do secretário da Fazenda visa a modificação de dispositivos da **Lei nº. 3.956** de 11 de dezembro de 1981, que instituiu o Código Tributário do Estado da Bahia, e da **Lei nº. 8.210**, de 22 de março de 2002, que trata dos planos de carreira do Fisco Estadual.

Conforme pode se verificar nos quadros 01 e 02 abaixo, os auditores fiscais continuariam tendo a **competência plena** para a constituição do crédito tributário por meio da lavratura de autos de infração, em qualquer área da fiscalização tributária. No entanto, em caráter privativo, ficaria a constituição do crédito tributário na fiscalização de estabelecimentos de empresas de médio e grande porte.

Por sua vez, os agentes de tributos estaduais passariam a ter a **competência restrita** para a constituição do crédito tributário por meio de autos de infração na fiscalização de mercadorias em trânsito (postos fiscais e unidades volantes)

e na fiscalização de estabelecimentos de microempresa e empresa de pequeno porte. Sendo-lhes vedado, portanto, essa atribuição quanto às empresas de médio e grande porte.

Além disso, as atribuições de julgar autos de infração e de revisão fiscal e contábil passariam a ser explicitamente privativas do auditor fiscal.

Conseqüentemente, a administração tributária ganharia em eficiência e eficácia, uma vez que os agentes de tributos efetivamente já desempenham tais atribuições - devido à insuficiência do quadro de auditores fiscais e às mudanças nos procedimentos de arrecadação – e por que, hoje, são inúmeros os autos de infração que deixam de ser lavrados e, aqueles que são emitidos, terminam sendo objeto de revisão pelo auditor fiscal, ocorrendo, dessa forma, retrabalho.

Acrescente-se, ainda, que os processos administrativos fiscais se tornariam juridicamente mais consistentes, já que seriam afastadas as possibilidades de argüição de incompetência legal dos ATEs.

III - A Portaria nº. 017/2004, do secretário da Fazenda.

Deslocando a análise para a **Portaria nº. 017/2004** (anexo 06) percebe-se que dos seus quarenta e dois artigos, apenas dois instituem normas específicas para um dos cargos; todos os outros tratam de normas comuns dirigidas tanto aos auditores fiscais como aos agentes de tributos.

As atividades externas de fiscalização são reguladas pelo artigo 14 da portaria e seus anexos. O anexo I, ao tratar da fiscalização de estabelecimentos, apresenta duas tabelas. A tabela 1 refere-se aos **“Pontos pela execução de roteiros de fiscalização vertical de estabelecimento – Por Exercício”**. Nessa atividade, os auditores fiscais são obrigados a desenvolver os seguintes roteiros de fiscalização:

AUDIF 201 – Auditoria da Conta-Corrente do ICMS

AUDIF 202 – Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais

AUDIF 203 – Auditoria das Operações em Empresas Comerciais
e Industriais

AUDIF 204 – Auditoria do Crédito Fiscal do ICMS
AUDIF 207 – Auditoria de Estoques
AUDIF 209 – Fiscalização em Usuário de Emissor de Cupom Fiscal
AUDIF 239 – Auditoria da Situação Cadastral do Contribuinte
AUDIF 241 – Auditoria dos Documentos de Informações Econômico-
Fiscais
AUDIS 601 - Auditoria do Simbahia
AUDIC 304 - Auditoria das Contas do Passivo

Enquanto que a tabela 2 refere-se aos **“Pontos pela execução de roteiros – Monitoramento”**. Nessa atividade, os agentes de tributos – e os auditores fiscais - são obrigados a desenvolver os seguintes roteiros de fiscalização, além de *“outros roteiros de Auditoria Fiscal - AUDIF”*:

AUDIF 201 – Auditoria da Conta-Corrente do ICMS
AUDIF 202 – Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais
AUDIF 204 – Auditoria do Crédito Fiscal do ICMS
AUDIF 205 - Auditoria da Substituição e da Antecipação Tributária
AUDIF 239 – Auditoria da Situação Cadastral do Contribuinte
AUDIF 241 – Auditoria dos Documentos de Informações Econômico-
Fiscais

Comparando-se as duas tabelas fica evidente a similaridade das atividades desenvolvidas pelos titulares de ambos os cargos na fiscalização de estabelecimentos, por um lado. Por outro, verifica-se que a aplicação desses roteiros, através de planilhas usadas indistintamente por auditores fiscais e agentes de tributos estaduais, implica exatamente em *“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*, ou seja, implica em constituir o crédito tributário.

A administração tributária instituiu outros roteiros de fiscalização com o prefixo VERIF, de verificação fiscal, e os colocou sob a responsabilidade de agentes

de tributos ou de “prepostos fiscais”. Tais roteiros, no entanto, não constam da **Portaria nº. 017/2004** e de nenhum outro texto legal ou regulamentar, ainda assim, merecem ser analisados e comparados com alguns dos roteiros AUDIFs constantes da portaria.

IV - Roteiros de fiscalização - Estabelecimentos

Os roteiros de fiscalização, por constituírem orientações relativas aos procedimentos a serem adotados nas atividades de fiscalização, detalhando as ações em um nível tal que o texto da portaria não logrou fazer, não poderiam deixar de ser examinados.

Veja-se, inicialmente, o que é recomendado quanto à situação do cadastro do contribuinte. Tem-se o roteiro **AUDIF – 239 – Auditoria da Situação Cadastral do Contribuinte**, de responsabilidade do auditor fiscal (segundo a portaria, também de responsabilidade do agente de tributos que desenvolver a atividade de monitoramento) e o **VERIF – 702 - Consistência da Situação Cadastral do Contribuinte**, cujas responsabilidades são do “preposto fiscal” e do supervisor, de acordo com os PRS – Procedimentos e Rotinas da Sefaz. Preposto fiscal, como se sabe, pode ser o auditor fiscal ou o agente de tributos. O objetivo do AUDIF – 239 é *“definir procedimentos a serem seguidos na verificação da regularidade do estabelecimento em relação ao cadastro de contribuintes do ICMS, visando mantê-lo o mais exato e atualizado possível”*. Já o objetivo do VERIF – 702 é genérico: *“definir os procedimentos a serem seguidos no monitoramento dos contribuintes de modo a acompanhar as atividades do contribuinte com vista a verificação das obrigações tributárias”*. No entanto, quando se examina a aplicação a que se destina, fica clara a sua identidade com o AUDIF – 239: *“aplica-se aos funcionários fiscais com atribuição de verificar a consistência da situação cadastral do contribuinte”*. Essencialmente, constata-se, são ações fiscais similares.

Um segundo confronto de roteiros também aponta a similaridade de atribuições nas ações fiscais dirigidas a estabelecimentos. O roteiro **AUDIF – 241 – Auditoria dos Documentos Econômico-Fiscais** tem como objetivo *“definir os procedimentos a serem seguidos na verificação da regularidade do*

preenchimento e da apresentação tempestiva das informações relativas aos negócios e serviços realizados ou utilizados e aos tributos incidentes". Por sua vez, o **VERIF – 701 – Verificação da Consistência dos Dados dos Documentos de Informações Econômico-fiscais** tem o mesmo objetivo genérico registrado no roteiro VERIF – 702, já citado. Analise-se, porém, a aplicação a que se destina. Assim, o AUDIF – 241 aplica-se *“aos funcionários fiscais com atribuição de fiscalizar estabelecimentos que desenvolvam atividades relativas ao ICMS, obrigados a prestar informações econômico-fiscais*”. Enquanto que o VERIF – 701 *“aplica-se aos funcionários fiscais com atribuição de verificar a consistência das informações econômico-fiscais*”. Novamente, as aplicações são coincidentes. A análise das verificações recomendadas também aponta para a similaridade dos fazeres. No AUDIF – 241 encontram-se as recomendações de *“certificar-se dos tipos de documentos econômico-fiscais cuja apresentação está obrigado o contribuinte, de acordo com a natureza das operações mercantis ou dos serviços prestados ou utilizados” e “examinar os comprovantes de apresentação dos documentos econômico-fiscais, atentando para a tempestividade do cumprimento da obrigação*”. Já no VERIF – 701 o funcionário é orientado a *“consultar o Sistema de Informações do Contribuinte - INC ou o Sistema de Informações Econômico-fiscais - IEF para verificar se a Declaração de Apuração Mensal do ICMS (DMA) ou Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME), está sendo entregue regularmente*”.

Por último, analise-se a fiscalização da substituição tributária. O roteiro **AUDIF – 205 – Auditoria da Substituição e da Antecipação Tributária** tem como objetivo *“definir os procedimentos a serem seguidos na verificação da regularidade das operações e prestações sujeitas à retenção na fonte ou à antecipação tributária do imposto devido em operações ou prestações futuras*”, aplicando-se *“aos funcionários fiscais com atribuição de fiscalizar empresas que realizem operações ou serviços sujeitos a antecipação ou retenção de ICMS, inclusive contribuintes sediados em outras Unidades da Federação e inscritos no Estado da Bahia*”. Enquanto que o **VERIF – 714 – Verificação do Cálculo do ICMS – ST**, de responsabilidade dos agentes de tributos, objetiva *“definir os procedimentos a serem seguidos na verificação dos contribuintes*

inscritos na condição de Contribuinte Substituto, relativamente a Substituição tributária Interestadual de modo a verificar a regularidade dos cálculos do ICMS – ST, relativos ao contribuinte”. Novamente, as redações são diferentes, mas, no conteúdo, as orientações são idênticas.

V - Roteiros de Fiscalização – Trânsito de Mercadorias

Os roteiros de fiscalização do trânsito de mercadorias estão distribuídos em dois conjuntos. Um, de prefixo AUDIP, que reúne quatorze roteiros da fiscalização de mercadorias em postos fiscais e unidades especiais, como as situadas na CODEBA e no aeroporto. O outro, de prefixo AUDIM, que contempla dez roteiros da fiscalização de mercadorias em trânsito: a fiscalização volante e aquelas voltadas para transportadoras, feiras e outros eventos, safra, etc. A exemplo dos roteiros da fiscalização em estabelecimentos, os do trânsito também estabelecem objetivos, aplicações, etapas e responsabilidades.

Aqui a interpenetração de atribuições é tal que a administração tributária, esquivando-se da difícil tarefa de estabelecer, em cada roteiro, os fazeres específicos a cada cargo, optou por simplesmente transcrever as redações constantes de dispositivos da **Lei nº. 8.210/2004, artigo 7º**. Assim, em todos os vinte e quatro roteiros constam como responsabilidades dos servidores fiscais, as seguintes:

“a) auditores fiscais - constituir, privativamente, créditos tributários por meio de lançamentos de ofício com lavratura de autos de infração; planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais no âmbito do Trânsito de Mercadorias;

b) agentes de tributos - arrecadar receitas estaduais através da emissão de DAE's e Notas Fiscais Avulsas, quando necessário; executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no Trânsito de Mercadorias, sob a coordenação do Auditor Fiscal; efetuar vistorias e diligências para coleta de

informações e documentos; realizar contagem física de estoques e examinar a respectiva documentação fiscal”.

VI - Fiscalização, atividade de fiscalização e procedimento de fiscalização.

Antes da **Lei nº. 8.210/2002**, as atribuições dos servidores fiscais baianos eram definidas pela **Lei nº. 5.265/1989**. Segundo o anexo XXIII desta lei, cabiam aos auditores fiscais as seguintes atribuições relativas à área tributária:

“I – executar atividades envolvendo planejamento, inspeção, controle e execução de trabalhos da Administração Tributária.

II – executar a revisão fisco-contábil.

III – fiscalizar as receitas estaduais.

IV – constituir, privativamente, créditos tributários através de lançamentos “ex-offício”, com lavratura de auto de infração”.

Aos agentes de tributos estaduais cabiam apenas:

“I – arrecadar tributos estaduais.

II – executar tarefas de subsídios à fiscalização”.

As inovações introduzidas pela **Lei nº. 8.210/2002** ampliaram e especificaram as atribuições de ambos os cargos, pretensamente procurando torná-las distintas. No que diz respeito à fiscalização, no entanto, restou uma forte ambigüidade decorrente do seguinte: enquanto a lei anterior remetia ao auditor fiscal a responsabilidade de *“fiscalizar as receitas estaduais”*, a lei em vigor prescreveu-lhe a atribuição de *“planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais em estabelecimentos e no trânsito de mercadorias”*. Ao mesmo tempo, entretanto, esta lei atribuiu ao agente de tributos as responsabilidades de *“executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação do auditor fiscal”* e *“executar atividades de monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva”*, ao invés das genéricas *“tarefas de subsídios à*

fiscalização”. Aparentemente, o legislador pretendeu diferenciar os fazeres dos titulares de cada cargo. A lei, entretanto, não distinguiu os significados de “atividades” e de “procedimentos”. Admitindo-se a equivalência dos termos, tem-se a distinção de atribuições na esfera da fiscalização limitada aos atos de **planejar** e **coordenar** - prescritos aos auditores -, mas tendo como escopo as mesmas atividades e os mesmos procedimentos de fiscalização no trânsito de mercadorias e dos contribuintes de baixa capacidade contributiva. Ocorre que a própria **Lei nº. 8.210/2002**, no anexo II, admite que o agente de tributos ocupe cargos de direção e assessoramento, como os de gerente e coordenador II, que têm sob sua responsabilidade tanto ações de planejamento, como de coordenação. Por exemplo, segundo o regimento interno da Sefaz aprovado pelo **Decreto nº. 7.921/2001**, a Gerência de Mercadorias em Trânsito, cujo titular pode ser qualquer servidor do fisco, tem entre as suas atribuições as seguintes:

“1) planejar e orientar as atividades de fiscalização de mercadorias em trânsito;

2) coordenar a utilização de sistemas informatizados de controle e apoio ao trânsito de mercadorias”.

O regulamento da gratificação de **atividade** fiscal, aprovado pelo **Decreto nº. 8.869/2004**, não distingue **atividades** de **procedimentos** de fiscalização. Nos seus artigos 5º, 20 e 21 são abordadas as **atividades externas de fiscalização** como desenvolvidas por auditores fiscais e agentes de tributos estaduais, explícita ou implicitamente.

Já a **Portaria 017/2004**, disciplinadora da atribuição de pontos da gratificação de atividade fiscal refere-se a **fiscalização, atividades externas de fiscalização e procedimentos de fiscalização**. Mas também sem fazer distinção entre auditores e agentes de tributos.

Veja-se o teor do artigo 2º: *“A atribuição dos pontos da Gratificação de Atividade Fiscal deverá se basear:*

*I – na **fiscalização** de estabelecimento:*

- a) no cumprimento da Ordem de Serviço – OS;
- b) no desenvolvimento de tarefas específicas;
- c) na participação em programa interno de treinamento;
- d) em Autos de Infração;

*II – na **fiscalização** de mercadorias em trânsito:*

- a) cumprimento da escala de plantão e/ou da Ordem de Serviço – OS;
- b) no desenvolvimento de tarefas específicas;
- c) na participação em programa interno de treinamento;
- d) em Autos de Infração;

III – nas demais áreas:

- a) peculiaridades e nível de complexidade das tarefas desenvolvidas;
- b) jornada de trabalho”.

Somente o seu artigo 23 refere-se a **procedimentos fiscais**, mas, ainda assim, tidos como executados por titulares de ambos os cargos.

O anexo V da portaria merece ser examinado. Ao definir o fator de vínculo à equipe, este anexo pôs no mesmo plano as funções do agente de tributos e do auditor fiscal na fiscalização de mercadorias em trânsito E, ao mesmo tempo, as diferenciou quando tratou da fiscalização de estabelecimento. Assim, no trabalho de equipe na fiscalização de mercadorias em trânsito o fator de vínculo à equipe fixado para o auditor é o mesmo para o agente de tributos. Por exemplo, numa equipe composta por um auditor e três agentes de tributos o fator é de 0,8 tanto para o auditor como para os agentes. Já na fiscalização de estabelecimentos, enquanto o fator do auditor fiscal é de 0,7 e 0,8, o do agente de tributos é de 0,4 e 0,6, de acordo com o tamanho da equipe.

VII – Conclusões

Da análise que aqui se desenvolveu emergem algumas conclusões. A primeira é que as atribuições, responsabilidades e fazeres de auditores fiscais e agentes de tributos são permeados por forte similaridade e profunda interpenetração, no que diz respeito às atividades e procedimentos de

fiscalização - sejam aqueles voltados para os estabelecimentos, sejam os referentes ao trânsito de mercadorias.

A segunda é que resta evidente, em alguns textos, certo contorcionismo verbal objetivando estabelecer diferenças entre os fazeres dos funcionários fiscais onde estas não existem, por um lado, e, por outro, evitar legitimar explicitamente as fortes semelhanças realmente existentes. A terceira, e última, é que, provavelmente, a única diferenciação efetiva e parcial, no âmbito da fiscalização, se encontra no porte dos estabelecimentos objeto da ação fiscal e não na apuração do crédito tributário e outros elementos imprescindíveis ao processo administrativo requerido. Isso por que há um elenco de contribuintes cuja fiscalização só se torna efetiva se adotados os roteiros de auditoria contábil, procedimento este estranho às atribuições e responsabilidades dos agentes de tributos, pelo menos, institucionalmente.

Essa confluência de atribuições entre os cargos do fisco se desenvolveu ao longo dos anos, e não está limitada à esfera da fiscalização de contribuintes de baixa capacidade contributiva e do trânsito de mercadorias. A fiscalização de contribuintes de grande porte, apesar da omissão da **Lei nº. 8.210/2002**, também integra o escopo de atividades do agente de tributos. De acordo com a **Portaria nº. 017/2004, artigo 9º., inciso IV**, cabe aos agentes de tributos *“executar atividades de monitoramento de contribuintes de baixa complexidade na área da substituição tributária interestadual, de cobrança, realizar diligências externas e despachar processos nos quais a manifestação do Auditor Fiscal não seja exigida, (...), no âmbito da Inspeção e Coordenações de Fiscalização de Empresas de Grande Porte”*.

Tal confluência ocorreu, em parte, devido à redução lenta, mas inexorável, da relevância, no âmbito da administração tributária, da atribuição que dava identidade ao cargo de agente de tributos: arrecadar tributos estaduais. Dos 936 agentes de tributos que compõem o quadro atual da Sefaz, apenas 143 efetuam atividade de arrecadação pela rede própria – em vias de extinção -, ou seja, pouco mais de 15% do total, com montante arrecadado de apenas R\$1.048.502,00 (dados de maio/2008 – Fonte: DARC). Uma outra razão foi o deslocamento, por vários motivos, de muitos auditores fiscais do trânsito de mercadorias e da fiscalização de estabelecimentos de “baixa capacidade

contributiva” ou com operações de substituição tributária de “baixa complexidade”, para áreas de fiscalização de maior complexidade ou de médio e grande porte, e para as atividades internas.

De qualquer forma, a identidade existente entre as atividades e atribuições dos dois cargos do Fisco Estadual da Bahia não é absoluta, é relativa. Pois, tanto no contexto legal atual, como naquele que subsistir com as modificações propostas, os auditores fiscais preservam atribuições privativas tanto no âmbito da fiscalização como fora dela, inclusive quanto à titularidade de funções de direção, que tornam o cargo claramente distinto do de agente de tributos estaduais.

À apreciação superior.

Jorge Wilton Pereira de Jesus
Auditor Fiscal
Assessor Especial/GASEC

QUADRO 01

MODIFICAÇÕES NA LEI Nº. 3.956/1981, QUE INSTITUIU O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DA BAHIA.	
REDAÇÃO ATUAL – ART. 107	REDAÇÃO PROPOSTA – ART. 107
§ 1º - <i>A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais.</i>	§ 1º - <i>A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais</i>
§ 2º - <i>A lavratura de autos de infração para exigência de tributos, acréscimos e multas é privativa dos Auditores Fiscais.</i>	§ 2º - <i>Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários na fiscalização de estabelecimentos de qualquer porte e na fiscalização no trânsito de mercadorias, e dos relativos a compensações e participações financeiras decorrentes da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de recursos minerais, por meio da lavratura de autos de infração.</i>
§ 3º <i>Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização.</i>	§ 3º - <i>Na fiscalização de empresas de médio e grande porte, a competência para constituir créditos tributários é privativa dos Auditores Fiscais.</i>
	§ 4º - <i>Compete aos Agentes de Tributos Estaduais, a constituição de créditos tributários, limitada à fiscalização no trânsito de mercadorias e na fiscalização de estabelecimentos de microempresa e de empresa de pequeno porte; sendo que, nesta última, se efetivará sob a supervisão do Auditor Fiscal.</i>

QUADRO 02

MODIFICAÇÕES NA LEI Nº. 8.210/2002 (PLANOS DE CARREIRA DO FISCO)	
REDAÇÃO ATUAL – ART. 6º	REDAÇÃO PROPOSTA – ART. 6º
I - constituir, privativamente, créditos tributários e os relativos a compensações e participações financeiras decorrentes da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de recursos minerais, inclusive petróleo e gás natural, por meio de lançamentos de ofício.	<i>I - constituir créditos tributários na fiscalização de estabelecimentos de qualquer porte e na fiscalização no trânsito de mercadorias, e dos relativos a compensações e participações financeiras decorrentes da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de recursos minerais, por meio da lavratura de autos de infração.</i>
	<i>I – A - Na fiscalização de empresas de médio e grande porte, a competência para constituir créditos tributários é privativa dos Auditores Fiscais.</i>
III – efetuar revisões fiscais e contábeis	<i>III – efetuar, privativamente, revisões fiscais e contábeis.</i>
IV – julgar, no âmbito administrativo, processos de impugnação de lançamentos de créditos tributários.	<i>IV – julgar, privativamente, e no âmbito administrativo, processos de impugnação de lançamentos de créditos tributários.</i>
REDAÇÃO ATUAL – ART. 7º	REDAÇÃO PROPOSTA – ART. 7º
II – executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação do Auditor Fiscal.	<i>II - planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias e em estabelecimento de</i>

	<i>microempresa e de empresa de pequeno porte.</i>
<i>III – executar atividades de monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva.</i>	<i>III – constituir créditos tributários, por meio da lavratura de autos de infração, limitando-se ao trânsito de mercadorias e à fiscalização de estabelecimentos de microempresa e de empresa de pequeno porte; sendo que, nesta última, a constituição do crédito se efetivará sob a supervisão do Auditor Fiscal.</i>