

**PROCESSO** - A.I. Nº 232185.0011/11-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COPEL ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0111-03/12  
**ORIGEM** - INFAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 07.01.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0108-13/12**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FORA DO PERÍODO EM QUE SE CONFIGUROU O DIREITO À SUA UTILIZAÇÃO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL, RECOLHIDOS NO MÊS SEGUINTE A CADA PERÍODO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS. O ICMS devido a título de antecipação parcial poderá ser utilizado, como crédito fiscal, apenas após o efetivo pagamento, a teor do disposto no § 4º do art. 101 do RICMS-BA. Na hipótese de a escrituração do crédito fiscal indevido implicar descumprimento de obrigação principal, deve ser exigido o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Quando o crédito fiscal indevido for escriturado, sem que esse fato tenha implicado redução do imposto devido, aplica-se a multa de 60%, sem prejuízo do estorno do crédito escriturado indevidamente, nos termos do art. 42, VII, “a”, da mesma lei. Refeita a conta corrente fiscal, para apurar a repercussão financeira da escrituração do crédito fiscal indevido. Reduzido o valor do imposto lançado no mês em que houve descumprimento de obrigação principal; aplicada a multa prevista quando a escrituração do crédito indevido não acarretou falta de pagamento de imposto. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. Refeitos os cálculos, excluindo-se operações cujo imposto se encontrava pago, bem como operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e com mercadorias relativas à assistência técnica e trocas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JJF), nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão constante no Acórdão JJF Nº 0111-03/12, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/12/11, em decorrência dos seguintes fatos:

INFRAÇÃO 1 - Escrituração de crédito fiscal de ICMS fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço tomado, ou fora do período

em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito [sic] – crédito indevido relativo à antecipação parcial que somente foi efetivamente pago no mês seguinte –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 203.490,54, com multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Recolhimento a menos do ICMS devido a título de antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$ 14.235,96, com multa de 60%.

Foi apresentada defesa tempestiva, a informação fiscal foi prestada regularmente e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no valor de R\$ 15.453,01, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

*“No item 1º deste Auto de Infração o contribuinte é acusado de escrituração de crédito fiscal de ICMS fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria – trata-se de créditos fiscais relativos a valores pagos a título de antecipação parcial que somente foram recolhidos no mês seguinte a cada período de aquisição das mercadorias.*

*O autuado admitiu o erro, reconhecendo que de fato o autuante agiu corretamente ao glosar o crédito indevido para o período de referência, que foi o mês de aquisição da mercadoria, porém reclama que o fiscal autuante teria deixado de considerar como crédito o ICMS pago antecipadamente no mês do seu efetivo pagamento, aduzindo que se o autuante tivesse aprofundado mais a sua investigação, teria concluído que os créditos considerados indevidos para o mês de referência são créditos devidos para o mês seguinte, uma vez que ocorreu o pagamento.*

*O § 4º do art. 101 do RICMS prevê que, em se tratando do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, o direito à escrituração do crédito se configurará com o seu recolhimento. Traduzindo: o crédito do ICMS pago a título de antecipação parcial só pode ser utilizado depois que o imposto é pago.*

[...]

*De fato, o “X” da questão encontra-se da interpretação desse inciso VII. A redação do dispositivo é esta:*

*VII – 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;*

*Note-se que o dispositivo em apreço prevê a multa de 60% do valor do crédito fiscal, quando o fato não tiver implicado descumprimento de obrigação principal (quando não tiver havido falta de pagamento do imposto), acrescentando que essa multa é aplicada sem prejuízo da exigência do estorno. A expressão “sem prejuízo da exigência do estorno” significa que não se exige o “pagamento do imposto”, mas apenas da multa de 60% do valor do crédito fiscal, já que não houve falta de pagamento do tributo, devendo-se porém proceder ao estorno (anulação) do crédito.*

*A interpretação desse inciso VII deve ser feita pondo-o em cotejo com o inciso II, alínea “f”, que prevê:*

*II – 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

- .....
- f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*Repito que a interpretação do inciso VII deve ser feita em cotejo com o inciso II, alínea “f”, que prevê igual multa de 60% quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal, constando na mesma alínea que tal multa é cabível sempre que o fato importar descumprimento de obrigação tributária principal (quando houver falta de pagamento do imposto).*

*Como ambas as multas (inciso II, “f”, e inciso VII, “a”) dizem respeito a crédito fiscal indevido, a lei deve ser interpretada assim: se o crédito for efetivamente utilizado, implicando redução total ou parcial do valor a ser pago (descumprimento de obrigação principal), exige-se o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%, com fundamento no inciso II, alínea “f”. Por outro lado, se o crédito for escriturado mas não chegar a ser efetivamente utilizado, por não ter implicado redução total ou parcial do valor a ser pago (não importando descumprimento da obrigação principal), aplica-se a multa de 60%, estornando-se (cancelando-se) os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a”, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”.*

No Auto de Infração foi indicado o inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Esse dispositivo prescreve que a multa é aplicada “sem prejuízo da exigência do estorno”, mas isso não significa a “perda do direito ao crédito”, pois o crédito só não pode ser utilizado é antes do pagamento, mas depois que o imposto é pago o crédito se torna legítimo.

Como no início do ano o contribuinte havia pago imposto antecipadamente, por força do art. 330-A do RICMS, durante praticamente o ano inteiro sua escrita apresentou saldo credor do imposto. Em face disso, deveria o fiscal ter feito a conta corrente fiscal do contribuinte, para ver em que mês o crédito “escriturado” indevidamente foi efetivamente “utilizado” de forma indevida.

Sendo assim, o que o fiscal autuante deveria ter feito seria a reconstituição da conta corrente do imposto. O problema é que a redação da lei, após tantas emendas, costuras e recortes, dá margem a que cada intérprete adote seus próprios critérios, pois a norma não é clara. Neste caso, sequer seria possível uma diligência, pois se os autos fossem remetidos em diligência para corrigir o equívoco assinalado tal diligência implicaria um prejulgamento. Para se saber em que mês ocorreu a efetiva utilização do crédito neste caso, há que se fazer a reconstituição da conta corrente do período considerado (janeiro a dezembro de 2010), observando-se de antemão que o crédito estornado em um mês deve ser considerado como legítimo no mês seguinte, quando o imposto já está pago. Se o autuante tivesse procedido assim, a conta corrente dos meses em questão seria esta, com base nos elementos às fls. 17/41:

[...]

Desse modo, só houve imposto a pagar no mês de dezembro de 2010, no valor de R\$ 3.152,58, e a multa aplicável é a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Quanto à outra multa, de que cuida o inciso VII, “a”, deixo de aplicá-la porque no julgamento não se admite a mudança do fulcro da autuação. A autuação nesse sentido poderá ser objeto de nova ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, proceder às anotações cabíveis no Registro de Apuração, assinalando as observações atinentes aos créditos que devam ser cancelados, exime-se de sanções.

[...]

Enfim, o imposto a ser lançado no item 1º deste Auto é de R\$ 3.152,58, relativo ao mês de dezembro de 2010, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao item 2º, o lançamento refere-se a recolhimento a menos do ICMS devido a título de antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização.

O autuado reclamou que foram incluídas operações cujo imposto se encontrava pago, bem como operações relativas a assistência técnica, trocas, mercadorias do regime de substituição tributária e outras operações com mercadorias não destinadas a comercialização.

Vejo que o fiscal excluiu Notas Fiscais relativas a trocas, assistência técnica, consertos e mercadorias do regime de substituição tributária.

Ao tomar ciência da revisão do lançamento, o contribuinte reclamou que as novas planilhas ainda continham erros quanto aos pontos questionados na defesa originária.

De fato, permaneceram alguns documentos relativos a mercadorias não destinadas a comercialização em sentido estrito: brindes (bonificações), assistência técnica, doações.

Os valores remanescentes, após a revisão efetuada por ocasião da informação fiscal, encontram-se nas planilhas às fls. 495/498.

No mês de janeiro de 2010 o valor remanescente é de R\$ 2.938,80 (fl. 495). Desse valor deve-se abater a quantia de R\$ 39,90, relativa à Nota Fiscal 109440 da Panan (fl. 406), que diz respeito a brindes, reduzindo-se o imposto a ser lançado para R\$ 2.898,90.

No mês de fevereiro de 2010 o valor remanescente é de R\$ 7.471,07 (fls. 495-496). Desse valor devem ser abatidas as parcelas relativas às seguintes Notas Fiscais: a) NF 97482 da Fiasini (fl. 408), relativa a bonificação, no valor de R\$ 57,31; b) NF 37575 da Colomaq (fl. 414), relativa a doação (brinde), no valor de R\$ 3,77; c) NF 197670 da Bechara Nassar (fl. 417), relativa a bonificação, no valor de R\$ 16,29; d) NF 33297 da Colomaq (fl. 424), relativa a doação (brinde), no valor de R\$ 1,07; e) NF 17487 da Mueller (fl. 429), relativa a bonificação (brinde), no valor de R\$ 88,11. Total dos valores a serem abatidos: R\$ 166,55. Valor do imposto a ser lançado: R\$ 7.304,52.

No mês de abril de 2010 o valor remanescente é de R\$ 2.192,89 (fl. 497). Desse valor devem ser abatidas as parcelas relativas às seguintes Notas Fiscais: a) NF 34994 da Colomaq (fl. 438), relativa a doação (brinde), no valor de R\$ 3,57; b) NF 2772 da Braslar (fl. 440), relativa a “outras saídas não especificadas” (assistência técnica), no valor de R\$ 38,45; c) NF 400391 da Telasul (fl. 441), relativa a bonificação, no valor de R\$ 36,60;

*d) NF 47685 da Colomaq (fl. 444), relativa a doação (brinde), no valor de R\$ 17,26. Total dos valores a serem abatidos: R\$ 95,88. Valor do imposto a ser lançado: R\$ 2.097,01.*

*No mês de junho de 2010 não houve valor remanescente.*

*No mês de outubro de 2010 o valor remanescente é de R\$ 47,82 (fls. 497-498). Desse valor devem ser abatidas as parcelas relativas às seguintes Notas Fiscais: a) NF 108861 da Colomaq (fl. 484), relativa a doação (brinde), no valor de R\$ 74,80; b) NF 6500 da Fiasini (fl. 485), relativa a bonificação (brinde), no valor de R\$ 20,45. Total dos valores a serem abatidos: R\$ 95,25. Tendo em vista que o total dos abatimentos supera o saldo apurado pelo autuante, não há imposto a ser lançado.*

*Total do imposto remanescente do item 2º: R\$ 12.300,43.”*

Considerando que o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF/99, a 3ª JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

## VOTO

No item 1º do Auto de Infração, o recorrido foi acusado de ter escriturado crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito. De acordo com o demonstrativo de débito e o “Anexo 1”, elaborados pelo autuante, foi lançado o imposto referente a crédito fiscal considerado como indevido, bem como foi aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Em primeira instância, foi decidido que no mês em que ocorreu o efetivo pagamento da antecipação parcial, o recorrido fazia jus ao crédito fiscal correspondente, direito esse que tinha sido desconsiderado pelo autuante. Também foi decidido que a exigência fiscal só subsistia quando a apropriação indevida do crédito fiscal acarretava descumprimento de obrigação tributária principal.

Quanto ao direito ao crédito fiscal de ICMS pago a título de antecipação parcial, foi correta a Decisão de primeira instância, pois o disposto no §4º do artigo 101 do RICMS-BA assegura esse direito aos contribuintes, obviamente após o efetivo pagamento do imposto. O estorno de crédito fiscal previsto no inc. VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96 não significa que o contribuinte, após o devido pagamento do imposto, não possa utilizar como crédito fiscal essa importância paga.

Ultrapassada a questão de direito ao crédito fiscal, resta saber se para a apropriação do crédito fiscal que só foi pago no mês seguinte deveria ser lançado o imposto e multa, a teor do art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, ou aplicada a multa prevista no inciso VII, alínea “a”, do citado artigo e lei.

Até 27/11/07, a pena a ser aplicada nos casos de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS estava prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, cuja redação era a seguinte:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*...*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;*

Assim, até 27/11/07, lançava-se o valor correspondente ao crédito fiscal utilizado indevidamente, acrescido da multa equivalente a 60% desse valor. A legislação até então vigente não correlacionava a utilização indevida do crédito fiscal a um eventual descumprimento de obrigação principal. Essa linha de entendimento foi seguida pela fiscalização, bem como por este Conselho de Fazenda nas lides que envolveram utilização indevida de crédito fiscal.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir da autoridade administrativa encarregada da sua aplicação uma análise conjunta do

disposto nos incisos II, “f”, e VII, “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançados. Para um melhor entendimento, transcrevo a seguir o disposto no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente a partir da 28/11/07:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*...*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*...*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

No caso em análise, considerando que os fatos relacionados no item 1º do Auto de Infração são referentes ao período de janeiro a dezembro de 2010, a legislação aplicável é a vigente a partir de 28/11/07. Assim, era necessário que se verificasse se a utilização indevida do crédito fiscal implicou falta de pagamento de imposto.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator refez a conta corrente fiscal do recorrido, tendo apurado que a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS importou em descumprimento de obrigação tributária principal apenas no mês de dezembro de 2010, quando houve saldo devedor no valor de R\$ 3.152,58. Desse modo, no item 1º do Auto de Infração, foi mantido apenas o débito referente ao mês de dezembro, no valor de R\$ 3.152,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos.

Até aqui, alinho-me ao posicionamento externado na Decisão recorrida, pois, conforme foi bem explicado pelo ilustre relator, *se o crédito for efetivamente “utilizado”, implicando redução total ou parcial do valor a ser pago (descumprimento de obrigação principal), exige-se o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%, com fundamento no inciso II, alínea “f”;* por outro lado, *se o crédito for “escriturado” mas não chegar a ser efetivamente utilizado, por não ter implicado redução total ou parcial do valor a ser pago (não importando descumprimento da obrigação principal), aplica-se a multa de 60%, estornando-se (cancelando-se) os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a”, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”.*

Quanto aos meses de janeiro a novembro de 2010, quando a utilização do crédito fiscal de ICMS não acarretou descumprimento de obrigação principal, decidi a primeira instância que não havia com o se aplicar ao recorrido, no presente lançamento de ofício, a multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, equivalente a 60% do valor do crédito fiscal indevido, uma vez que haveria mudança no fulcro da autuação.

Creio que esse posicionamento da primeira instância relativamente aos meses de janeiro a novembro não foi o mais acertado, pois a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a”, não acarreta mudança do fulcro da autuação.

De plano, há que se observar que no Auto de Infração, na capitulação legal da multa indicada pelo autuante, consta o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Desse modo, não se pode dizer que a aplicação da multa prevista nesse citado dispositivo legal seja uma inovação ou uma mudança no fulcro da autuação.

No item 1º do Auto de Infração, o fulcro da autuação foi a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS. Considerando que a matéria tratada nos incisos II, “f”, e VII, “a”, é referente à utilização indevida de crédito fiscal, não há como supor que a aplicação da multa prevista no inciso VII, “a”, implique mudança do fulcro da autuação.

Situação semelhante é a que se observa quando é lançado ICMS devido por substituição tributária e, em seguida, fica comprovado que apesar de não ter efetuado o recolhimento tempestivo do imposto, o contribuinte tributou normalmente as operações de saídas das mesmas mercadorias. Nessa situação, seguindo o previsto no §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, este Conselho de Fazenda tem reiteradamente deixado de exigir o imposto devido por substituição tributária e aplicado a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, sem que se vislumbre uma hipotética mudança no fulcro da autuação.

Não se pode olvidar que a autoridade administrativa encarregada de constituir o crédito tributário mediante o lançamento apenas propõe a aplicação da penalidade cabível em decorrência do ilícito apurado (art. 142 do CTN), restando aos órgãos julgadores administrativos ratificar ou ajustar a pena indicada, considerando as peculiaridades do caso concreto. Dessa forma, em relação aos meses de janeiro a novembro de 2010, deve ser aplicada ao recorrido a multa equivalente a sessenta por cento (60%) do valor do crédito fiscal que foi indevidamente escriturado e que, no entanto, não acarretou descumprimento de obrigação tributária principal.

Corroborando esse entendimento, observo que o disposto no artigo 157 do RPAF/99 determina que quando for *Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente*. Portanto, considerando que não há mudança no fulcro da autuação, a imposição da multa prevista no inciso VII, “a”, relativamente aos meses de janeiro a novembro, chega a constituir uma exigência da legislação, determinação que este colegiado não pode deixar de atender.

Em face ao acima exposto, modifico a Decisão recorrida referente ao item 1º do Auto de Infração, para, quanto aos meses de janeiro a novembro de 2010, aplicar a multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, devendo o recorrido providenciar o estorno do crédito fiscal irregularmente escriturado, mantendo inalterada a exigência fiscal apurada na Decisão recorrida quanto ao mês de dezembro, conforme o demonstrativo abaixo:

DATA DE OCORRÊNCIA	ICMS DEVIDO	MULTA APLICADA
31/01/10	--	3.341,29
28/02/10	--	13.794,76
31/03/10	--	15.550,39
30/04/10	--	9.468,19
31/05/10	--	3.905,03
30/06/10	--	16.004,83
31/07/10	--	12.060,12
31/08/10	--	11.290,39
30/09/10	--	6.016,73
31/10/10	--	5.737,12
30/11/10	--	12.338,63
31/12/10	3.152,58	--

No que tange ao item 2º do Auto de Infração – recolhimento a menos do ICMS devido a título de antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização – a sucumbência da Fazenda Pública Estadual decorreu de correções efetuadas pelo próprio autuante na informação fiscal, bem como de retificações realizadas pelo julgador de primeira instância.

Quanto às correções realizadas pelo próprio autuante – exclusão de valores atinentes a trocas, assistência técnica, consertos e a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária – não há reparo a fazer. Não é devida a antecipação parcial nas entradas de mercadorias não destinadas à comercialização (*caput* do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96), bem como nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (art. 12-A, §1º, III, da referida lei).

As retificações efetuadas pela 3ª JF merecem os seguintes reparos, conforme passo a me pronunciar.

As mercadorias recebidas a título de bonificações, brindes ou doações eram típicas do ramo de atividade do recorrido e, logicamente, foram posteriormente destinadas à comercialização. Esses brindes, doações ou bonificações constituíam meras mercadorias a serem revendidas pelo recorrido. Nessa situação, por força do disposto no art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, era devido o pagamento da antecipação parcial, não havendo qualquer previsão legal que desonerasse o recorrido desse pagamento.

Quanto à operação descrita no Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 2772 da Braslar (fl. 440), observo que efetivamente o CFOP ali consignado (6949) é referente a “*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*”. Contudo, como foi bem salientado pelo autuante na informação fiscal, no campo “Dados Adicionais” do DANFE, consta que essa operação se refere ao “Pedido – 3266”. Com base nesse dado adicional, depreendo que a operação em comento se trata de uma aquisição de mercadorias destinadas à comercialização, situação na qual é devido o pagamento da antecipação parcial, por força do disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96.

Em face ao exposto acima, modifico a Decisão da 3ª JF quanto ao item 2º do Auto de Infração, para julgar esse item do lançamento parcialmente procedente, no valor de R\$ 12.650,58, conforme apurado na informação fiscal, ficando o demonstrativo de débito conforme o elaborado pelo autuante e anexado às fls. 495 a 498.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida e julgar os itens 1º e 2º procedentes em parte.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, divirjo do seu entendimento quanto à infração 1. Verifico que a atuação fiscal, na infração 1, exige o imposto a título de antecipação parcial acrescido de multa, em razão do não recolhimento, aplicando-se o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, ou seja, imputa ao autuado a utilização indevida do crédito referente ao imposto a título de antecipação parcial que não foi recolhido.

Ocorre que, em Primeira Instância, restou comprovado que a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS importou em descumprimento de obrigação tributária principal apenas no mês de dezembro de 2010, quando houve saldo devedor no valor de R\$ 3.152,58. Desse modo, no item 1º do Auto de Infração, foi mantido apenas o débito referente ao mês de dezembro, no valor de R\$ 3.152,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que, segundo o entendimento do I. Relator de Segunda Instância, além da cobrança desse valor indicado pela decisão de primeira instância, seria cabível também a cobrança da multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, no que se refere aos meses em que não houve utilização indevida do crédito fiscal. Fundamentou a sua decisão no fato de que o auto de infração indica como enquadramento legal o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e que como “*a matéria tratada nos incisos II, “f”, e VII, “a”, é referente à utilização indevida de crédito fiscal, não há como supor que a aplicação da multa prevista no inciso VII, “a”, implique mudança do fulcro da autuação.*”.

Discordo do entendimento exarado porque entendo que, na situação em apreço, não se está readequando a multa aplicada e sim se transformando uma infração em duas infrações. Note-se que, apesar do autuante ter indicado a multa do art. 42, VII, “a”, ele exige também o valor principal, o que demonstra que queria aplicar a multa do art. 42, II, “f”. Entendo que a infração que foi imputada ao contribuinte foi a da falta de pagamento do imposto a título de antecipação parcial que importou em descumprimento de obrigação principal. Esta infração restou parcialmente elidida em primeira instância, decisão que foi confirmada, por unanimidade, em Segunda Instância.

Ocorre que, em grau de recurso de ofício, onde nem mesmo é oportunizado ao contribuinte o direito de se manifestar nos autos, quer-se acrescentar à infração originariamente imputada ao sujeito passivo uma outra, relativa ao não pagamento do imposto a título de antecipação parcial que não implique em descumprimento de obrigação acessória. Entendo que isso é mudar radicalmente o fulcro da autuação e inovar o lançamento tributário no curso do processo administrativo tributário, o que fere o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte.

Face ao exposto, dirijo do entendimento do voto do Relator quanto à infração 1 e voto pela manutenção da decisão de Primeira Instância quanto a este item, devendo-se representar à autoridade competente para, acaso cabível, lançar de ofício a multa prevista no 42, II, “f”.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0011/11-9, lavrado contra **COPEL ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.803,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$109.507,48**, prevista no inciso VII, alínea “a”, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Maurício Souza Passos, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Vanessa de Mello Batista.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS