

Acórdão: 23.044/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000967317-86
Impugnação: 40.010145930-50
Impugnante: Unigal Ltda
IE: 313991377.00-50
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, art. 6º, inciso II e art. 12, § 1º e art. 13, § 15, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento à menor de ICMS, referente ao diferencial de alíquotas (DIFAL), devido pela aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, no período de 01/09/16 a 31/12/17.

Destaca-se, conforme Relatório Fiscal, que a obrigação tributária encontra-se estabelecida nos termos do disposto no inciso I do § 8º, art. 43 do RICMS/02, vigente desde 01/01/16.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/55, acompanhada dos documentos de fls. 57/86, com os argumentos infra elencados:

- sustenta que para regulamentar, especificamente, as operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, não contribuinte do ICMS, foi editado o Convênio ICMS nº 93/15, estipulando nova metodologia do cálculo do DIFAL, e que Minas Gerais, estipulou o mesmo método para as operações com contribuintes nos termos nos termos do Decreto nº 46.930/15;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que a metodologia disciplinada pelo referido decreto padece de flagrante ilegitimidade, por afrontar diversos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais;

- assevera que o Decreto nº 46.930/15, expedido pelo Poder Executivo, ao acrescentar ao art. 43, § 8º do RICMS/02, que estabeleceu nova base de cálculo para o diferencial de alíquotas, majorou a sua cobrança, o que é reservado somente à lei, em sentido formal e material;

- destaca que o exercício efetivo e legítimo da competência tributária depende de que sejam cumpridas, basicamente, três etapas: a competência abstrata do ente federado, outorgada pela Magna Carta; parâmetros quanto aos elementos componentes do fato gerador, base de cálculo e sujeição passiva estabelecidos por lei complementar e, finalmente, deve sobrevir lei, em sentido formal e material, instituindo o tributo;

- salienta que no caso dos autos foi majorado tributo, mediante aumento da base de cálculo, sem a edição de lei que o respaldasse, havendo apenas delegação legislativa, nos termos do art. 12, § 1º da Lei nº 6.763/75, em desacordo com o art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional – CTN;

- aduz que tanto se trata de matéria submetida à reserva de lei que o art. 13, §1º da Lei nº 6.763/75, revogado pela Lei nº 21.871/15, estipulava que a base de cálculo para efeito de cobrança do DIFAL era o valor da operação ou prestação;

- acrescenta que o próprio estado reconheceu a exigibilidade de lei com a publicação da Lei Estadual nº 22.796/17, com a introdução do art. 13, § 1º-A da Lei nº 6.763/75, que estipulou a mesma metodologia de cálculo objeto da presente autuação;

- alega que os períodos autuados são anteriores à vigência da nova lei, concluindo assim que deve ser reconhecida a ilegitimidade da exigência;

- questiona a aplicação de juros de mora sob o entendimento de que estes deveriam restringir-se aos tributos e não à multa de revalidação, uma vez que os juros teriam como função precípua indenizar o Erário pelo prejuízo decorrente do recolhimento em atraso do tributo, sem se revestir de caráter punitivo;

- requer a exclusão dos juros incidentes sobre a multa de revalidação exigida.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 91/95, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa sobre recolhimento à menor de ICMS, referente ao diferencial de alíquotas, devido pela aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, no período de 01/09/16 a 31/12/17.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se ademais que a obrigação tributária encontra-se estabelecida nos termos do disposto no inciso I do § 8º, art. 43 do RICMS/02, vigente desde 01/01/16, em consonância ao art.155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição da República de 1988 (CR/88), confira-se:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Grifou-se)

Já no âmbito estadual, as exigências fiscais estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual

Verifica-se que o Auto de Infração pautou-se na legislação vigente para exigir os valores devidos a título de recolhimento à menor relativo ao ICMS/DIFAL.

Cumprido destacar que no mesmo sentido da Lei nº 6.763/75, o RICMS/02 disciplinou os contornos da exigência tributária, examine-se:

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte: (grifou-se).

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

Cumprido registrar, que a Impugnante não nega os fatos narrados no relatório do Auto de Infração em exame.

Sua impugnação pauta-se, fundamentalmente, no desrespeito ao princípio da legalidade tributária, uma vez que, segundo seu entendimento, a alteração normativa que culminou na exigência estabelecida nos termos do disposto no § 8º do art. 43 do RICMS/02, cuja vigência foi fixada a partir de 01/01/16, teria resultado em majoração da base de incidência da exação.

A Impugnante defende ainda que, para que haja o legítimo exercício da competência tributária, devem ser cumpridas três etapas, a saber: I) deve o ente federativo possuir competência em abstrato para a exigência do tributo; II) devem ser estabelecidos parâmetros mínimos com relação ao imposto, tais como base de cálculo, fato gerador e sujeição passiva mediante lei complementar e; III) deve haver lei em sentido formal e material instituindo o tributo e todos os seus aspectos de incidência.

Alega ainda que o estado de Minas Gerais teria reconhecido a necessidade de lei em sentido estrito para tratar do assunto, tanto que em 28/12/17 introduziu, no art. 13 da Lei nº 6.763/75 – em redação dada pela Lei nº 22.796/17, a mesma metodologia de cálculo do diferencial de alíquota prevista no RICMS/02.

Invoca, ainda, o Convênio de ICMS nº 93/15 que regulamentou a forma como operações e prestações que destinam bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto devem ser realizadas, estabelecendo nova sistemática para o cálculo do DIFAL.

Todavia razão não lhe assiste, como adiante se verá.

Registra-se por oportuno, que ainda que o citado convênio contemplasse tal autorização, o que se admite por mera eventualidade, não se percebe nenhuma evidência nos autos de quaisquer ofensas aos princípios da legalidade ou a preceitos de ordem constitucional ou infraconstitucional, como alegado pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, cumpre ressaltar que, nos termos do disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88, cuja redação foi dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, quer seja contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. No dispositivo há a definição clara do responsável pelo recolhimento do ICMS devido.

De fato, o estado de Minas Gerais editou o Decreto nº 46.930/15, acrescentando os §§ 8º a 14 ao art. 43 do RICMS/02, cuja vigência ficou estabelecida a partir de 01 de janeiro de 2016, conforme disposto no art. 13 do citado decreto.

A disciplina do procedimento de apuração do valor da base de cálculo nas hipóteses mencionadas nos dispositivos referidos encontra supedâneo nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75, não se observando nenhum vício de legalidade que pudesse macular o critério adotado pela Fiscalização para se apurar o efetivo cumprimento da obrigação tributária inadimplida.

Segundo o critério estabelecido nos termos do art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a Minas Gerais, em relação às operações destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, será realizado observando-se: excluir do valor da operação, o valor do imposto correspondente à operação interestadual regularmente destacado no documento fiscal; 2º) incluir no resultado encontrado, o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria neste estado, inclusive o adicional de alíquota, quando houver, previsto no § 1º do art. 82 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), cujo resultado corresponderá à base de cálculo do diferencial de alíquota.

A metodologia referida encontra-se de acordo com a disposição expressa do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, veja-se:

LC nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (grifou-se).

No tocante ao argumento segundo o qual o estado teria legitimado a sistemática de cálculo em momento posterior incluindo-o na Lei nº 6.763/75, também não merece prosperar, isto porque, ao contrário do alegado pela Autuada, a Lei nº 6.763/75 prescrevia, até 31/12/15, que a base de cálculo do imposto era o valor da operação ou prestação sobre a qual foi cobrado o imposto na unidade de Federação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

origem, conforme art. 13, § 1º da LC nº 87/96. Por esta razão, o imposto era calculado de forma diferente até então.

Ademais, como este instrumento, que excepcionava a regra geral, foi revogado pela Lei nº 21.871, publicada em 2 de outubro de 2015 (com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016), o dispositivo regulamentar do ICMS foi adequado para que o imposto passasse a ser calculado de modo a considerar o seu próprio valor na base de cálculo, em conformidade com o art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, e não o contrário.

Diante disso, o fato de ter sido publicada lei reproduzindo a metodologia explicitada no art. 43, § 8º do RICMS/02 não implica reconhecimento de exigibilidade de lei, uma vez que o decreto questionado não promoveu qualquer inovação no ordenamento jurídico, conforme já supra explicado. Portanto, a nova lei tão somente corroborou o que já era aplicável anteriormente.

Dessa forma, verifica-se que o preceito encontra-se incorporado ao ordenamento jurídico tributário de Minas Gerais, consoante o disposto no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, constituindo-se norma cogente à autoridade administrativa tributária.

Nesse norte, destaca-se que a irresignação manifesta pela Impugnante não encontra guarida na legislação de regência da matéria objeto do presente lançamento. Lado outro, constata-se a perfeita conformidade da hipótese de incidência demonstrada nos autos com os fatos e circunstâncias demonstradas mediante as provas não refutadas pela Impugnante em suas razões de defesa.

Registra-se por oportuno, que os regulamentos executivos devem se limitar a esclarecer os comandos normativos veiculados na lei. No caso em exame, verifica-se haver perfeita subordinação do conteúdo normativo veiculado no regulamento aos preceitos abrigados na Lei nº 6.763/75.

Por conseguinte, não há ofensa aos ditames do art. 97, inciso IV do CTN, e tampouco observa-se quaisquer vestígios de majoração da base de incidência do ICMS, sobretudo por que trata-se de critério de apuração da base de cálculo, cuja pertinência temática encontra-se adequada ao âmbito da competência legal atribuída ao Poder Executivo, nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

No tocante ao Convênio ICMS nº 93/15, citado pela Autuada, de fato se trata de operações para não contribuintes, mas a situação é análoga já que também se respalda no §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, reforçando o acerto da metodologia de cálculo utilizada.

Assim, é indubitoso que o conteúdo da norma regulamentar encontra-se nos exatos limites traçados pela Lei nº 6.763/75, não se constatando nenhum vício de ilegalidade, como sugerido pela Impugnante.

Correta, portanto, a exigência fiscal, uma vez plenamente caracterizada a infração apontada pela Fiscalização.

Com relação à multa aplicada, alega a Impugnante ser impossível a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, uma vez que entende que a

aplicação de juros de mora teria como finalidade precípua a indenização ao Erário em razão do prejuízo decorrente do recolhimento em atraso tributo devido.

Entende a Defesa que os juros não teriam caráter punitivo, sua função seria apenas recompor o valor da moeda, portanto, não haveria fundamento legítimo para a exigência.

Todavia razão não lhe assiste.

Ocorre que nos termos do art. 113, § 1º do CTN, a multa tributária possui natureza jurídica de obrigação principal, assim como o tributo e, nos termos do art. 161, do CTN, o crédito tributário não pago no prazo devido será cobrado acrescido de juros, confira-se:

CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (Grifou-se).

No âmbito estadual a previsão decorre do art. 226 da Lei nº 6.763/75, e legitima a incidência de juros sobre a multa:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(Grifou-se).

Registra-se por oportuno, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – (STJ) acerca da incidência de juros sobre a multa de revalidação, examine-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. ENTENDIMENTO DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO SENTIDO DE QUE: "É LEGÍTIMA A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA, A QUAL INTEGRA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO." (RESP 1.129.990/PR, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ DE 14/9/2009). DE IGUAL MODO: RESP 834.681/MG, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ DE 2/6/2010.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(AGRG NO RESP 1335688/PR, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 04/12/2012, DJE 10/12/2012)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido em parte o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de revalidação no período anterior a abril de 2018. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Rafael Lages Lobato. Participou do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro vencido a Conselheira Cindy Andrade Morais (Revisora).

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Lilian Cláudia de Souza
Relatora

CS/D

23.044/18/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.044/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000967317-86
Impugnação: 40.010145930-50
Impugnante: Unigal Ltda
IE: 313991377.00-50
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Considerando que a divergência se cinge à matéria de cobrança dos juros moratórios sobre a multa de revalidação, os fundamentos jurídicos do voto vencido ficarão adstritos à essa temática.

Existe pedido explícito na impugnação da Autuada para que seja reajustado os juros moratórios incidentes sobre a multa de revalidação, sob o argumento de que a aplicação retroativa desses juros de mora à data do fato gerador do imposto estadual seria indevida, uma vez que o vencimento desta multa não se deu na data do vencimento do tributo.

Portanto, a Autuada postulou em sua impugnação a exclusão da incidência dos juros moratórios sobre a multa de revalidação, anteriores ao mês subsequente ao início da ação fiscal, visto que à época do fato gerador, essa multa ainda não havia surgido e, muito menos, havia transcorrido o prazo de seu vencimento. Ressalta-se que a lavratura do Auto de Infração se procedeu em abril de 2018.

Com razão a Autuada. Em um simples cotejo da redação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que instituiu a multa de revalidação, nota-se facilmente que o surgimento dessa penalidade fiscal é o início da ação fiscal, que, logicamente, ocorre em momento temporal posterior à ocorrência do fato gerador, *in litteris*:

Art.56.

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Em adição, a redação textual do art. 226 da Lei nº 6.763/75 não enseja margem às dúvidas, uma vez que determina o cálculo dos juros de mora, desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, logo, o atraso no pagamento tão somente pode

se vincular à momento posterior ao vencimento da obrigação de pagar a multa de revalidação.

E, se essa Multa de Revalidação surge apenas com o início da ação fiscal, isto é, até o último momento em que ainda era possível a realização da denúncia espontânea pelo contribuinte, isso significa que ela nasce do inadimplemento voluntário pelo contribuinte da obrigação principal tributária.

Destarte, o caráter pedagógico da multa de revalidação se vincula à necessidade de coação psicológica de todos os contribuintes a quitar o imposto estadual em dia, até mesmo porque o acionamento da máquina burocrática estatal de fiscalização e cobrança de tributos engendra um custo para o erário estadual, portanto, não seria justo discriminar positivamente as situações desiguais do contribuinte pontual e do contribuinte evasor.

Nesta esteira de raciocínio, não faz sentido cobrar juros moratórios sobre a multa de revalidação desde a ocorrência do fato gerador, se ainda era impossível o atraso no pagamento, até mesmo porque, àquela época, o contribuinte ainda podia pagar o tributo estadual com pontualidade, desvestindo, de conseguinte, a penalidade fiscal de seu próprio aspecto finalístico.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir a incidência dos juros moratórios sobre a multa de revalidação ao período anterior ao início da ação fiscal, isto é, antes de abril de 2018.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**