

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.664/22/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002242068-08  
Recurso de Revisão: 40.060154519-97  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Danone Ltda  
Proc. S. Passivo: Liége Schroeder de Freitas Araújo/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações com bebidas lácteas listadas no item 20 do Capítulo 3 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Entretanto deverá ser cancelada a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro a setembro de 2017, incidente sobre as operações subsequentes com bebidas lácteas, nos termos estabelecidos no art. 12 c/c itens 20 (efeitos até 31/01/17) e 115.0 (efeitos até 30/09/17) dos Capítulos 3 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, respectivamente.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.264/22/3ª, julgou parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que o julgava procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres.

A Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de págs. 306/319, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 5.287/19/CE e 5.288/19/CE.

A Recorrida, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, às págs. 336/341, contrarrazoa o recurso interposto.

A Assessoria do CCMG, em parecer de págs. 342/356, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento do Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública.

---

## ***DECISÃO***

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo normativo, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

### **Do Recurso da Fazenda Pública Estadual**

A Fazenda Pública Estadual sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 5.287/19/CE e 5.288/19/CE, as quais são irrecuráveis na esfera administrativa.

O fundamento levantado para efeito de cabimento do Recurso refere-se à divergência entre as decisões no que tange à aplicabilidade da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 à infração de não consignar, no documento fiscal, a base de cálculo da substituição tributária prevista na legislação, especificamente na hipótese de documento fiscal contendo mercadorias com substituição tributária corretamente destacada e outras mercadorias também sujeitas à substituição tributária, mas em relação às quais não foi consignado nenhum valor relativo à base de cálculo da substituição tributária.

Nessa hipótese, apesar de o campo totalizador da base de cálculo da substituição tributária possuir um valor nele consignado (situação que sugere a infração de “consignar base de cálculo menor do que a prevista na legislação”), tal valor diz respeito às mercadorias que não foram objeto de autuação, de forma que

especificamente em relação às mercadorias autuadas, não houve consignação de qualquer valor a título de base de cálculo da substituição tributária (o que sugere a infração de “deixar de consignar a base de cálculo prevista na legislação”).

A Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 foi exigida em todas as autuações (recorrida e paradigmas).

No caso do acórdão recorrido, a decisão foi no sentido de excluir tal penalidade isolada em relação a todos as notas fiscais que contivessem a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, sob entendimento que a análise quanto ao tipo hipotético “deixar de consignar base de cálculo” deve se dar em relação a cada documento fiscal.

Lado outro, nos acórdãos indicados como paradigmas, proferidos pela Câmara Especial do CCMG, a decisão foi por reestabelecer a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 nessa mesma situação (que naquele caso, havia sido excluída na decisão a quo, proferida pela 2ª Câmara de Julgamento), sob entendimento de que a análise do tipo hipotético deve ser em relação a cada mercadoria do documento fiscal.

Nesse sentido, resta caracterizada a divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo normativo.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

### **Do Recurso da Fazenda Pública Estadual**

A Fazenda Pública Estadual, em sede de Recurso de Revisão, propugna pelo restabelecimento da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 em relação às notas fiscais com indicação de base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que essa base de cálculo diz respeito às mercadorias que não foram objeto de autuação.

Transcreve os seguintes trechos do acórdão recorrido, os quais são reprodução literal do Parecer da Assessoria que acompanha o processo:

#### **ACÓRDÃO Nº 24.264/22/3ª – RECORRIDO**

(...)

#### **ARGUIÇÃO DE INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EXIGIDA**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A IMPUGNANTE AFIRMA QUE “A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ARTIGO 55, INCISO XXXVII, § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75 FOI APLICADA PELA SUPOSTA FALTA DE DESTAQUE DO ICMS-ST, TODAVIA, NÃO DEVE PREVALECER, VISTO QUE O REFERIDO ARTIGO DISPÕE SOBRE A FALTA DE INDICAÇÃO NA NOTA FISCAL DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST OU INDICAÇÃO IGUAL A ZERO, MAS NÃO SOBRE A INDICAÇÃO A MENOR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO”.

SALIENTA QUE “EM TODAS AS NOTAS FISCAIS POR AMOSTRAGEM ANEXADAS A PRESENTE AUTUAÇÃO HÁ INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, A QUAL PODE SER MENOR DO PONTO DE VISTA DA FISCALIZAÇÃO, MAS NÃO INEXISTENTE. LOGO, A SUPOSTA CONDUTA DA IMPUGNANTE NÃO SE COADUNA COM A MULTA APLICADA”.

O FISCO, POR SUA VEZ, ARGUMENTA QUE “É PRECISO ESCLARECER QUE AS BASES DA CÁLCULO DE ICMS/ST CONSTANTES NAS REFERIDAS NOTAS FISCAIS REFEREM-SE A OUTROS PRODUTOS E NÃO AOS PRODUTOS AQUI COBRADOS. SOMANDO-SE OS VALORES DE TODAS AS BASES DE CÁLCULOS, OBSERVAR-SE-Á QUE AS MERCADORIAS EM QUESTÃO NÃO TIVERAM SEUS VALORES ADICIONADOS”, ACRESCENTANDO QUE “O ARQUIVO XLS RELATIVO À DANFE 001.869.766 ANEXADA AO E-PTA, EMITIDA EM 18/08/2017 ABAIXO DEIXA CLARO QUE PARA AS MERCADORIAS AQUI COBRADAS NÃO FORAM CONSIDERADAS AS RESPECTIVAS BASES DE CÁLCULOS PARA SE CHEGAR AO TOTAL DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST DA PARTE SUPERIOR DA REFERIDA NFE”, CONFORME QUADRO ABAIXO:

NÚMERO	EMIÇÃO	ICMS ST	PRODUTO	CFOP	BASE CÁLCULO ICMS ST	VALOR ICMS ST
1869766	18/08/2017	11,63	PAULISTA BEB LACT LIQ MOR	5102		
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA LIQ MORANGO LTE F	5403	49,67	2,06
1869766	18/08/2017	11,63	DANETTE CHOCOLATE SOB L	5102		
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA LIQ AMEIXA LTE FERI	5403	49,67	2,06
1869766	18/08/2017	11,63	DANONE GREGO 100G FRUT	5403	11,83	0,49
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA LIQ AMEIXA LTE FERI	5403	19,96	0,83
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA CAFE DA MANHA LIG	5403	8,43	0,35
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA AMEIXA LEITE FERM	5403	32,52	1,35
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA LIQ O AMEIXA LTE FE	5403	14,62	0,61
1869766	18/08/2017	11,63	ACTIVIA POLPA MORANGO LF	5403	6,93	0,29
1869766	18/08/2017	11,63	DANONE GREGO 600G LIGHT	5403	69,57	2,89
1869766	18/08/2017	11,63	DANONE LIQUIDO MORANGOC	5403	16,77	0,7
						11,63

(...)

NO CASO DOS AUTOS, HOUE CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NOS DOCUMENTOS FISCAIS, PORÉM EM VALOR INFERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO, INFRAÇÃO TIPIFICADA EM DISPOSITIVO DISTINTO, MAIS ESPECIFICAMENTE NO INCISO VII, ALÍNEA “C” DO ART. 55 DA MESMA LEI.

ART. 55. AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÃO OS CRITÉRIOS A QUE SE REFEREM OS INCISOS II A IV DO ART. 53 DESTA LEI SÃO AS SEGUINTE:

[...]

VII – POR CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO:

[...]

C) VALOR DA BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO PRÓPRIA OU À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS HIPÓTESES NÃO ABRANGIDAS PELAS ALÍNEAS “A” E “B” DESTE INCISO - 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA DIFERENÇA APURADA; (GRIFOU-SE).

DESSA FORMA, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS QUE CONTIVEREM A INFORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, AINDA QUE INFERIOR À ESTABELECIDNA NA LEGISLAÇÃO, DEVE SER CANCELADA A MULTA ISOLADA EXIGIDA, CAPITULADA NO INCISO XXXVII SUPRA TRANSCRITO, POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.

Em seguida, transcreve os seguintes trechos dos acórdãos indicados como paradigmas para demonstrar o entendimento que pretende ver aplicado também ao presente caso, pelo reestabelecimento das exigências da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 também em relação aos documentos fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação:

**ACÓRDÃO Nº 5.288/19/CE - PARADIGMA**

(...)

SEGUNDO SE VERIFICA DAS NOTAS FISCAIS CONSTANTES DOS AUTOS, CÓPIAS POR AMOSTRAGEM APRESENTADAS PELO FISCO NO ANEXO 7, O DESTAQUE DE ICMS/ST EXISTENTE NAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO REFERE-SE ÀS DEMAIS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS NAS OPERAÇÕES.

TAL CIRCUNSTÂNCIA SE APRESENTA CONFIRMADA PELA SIMPLES ANÁLISE DOS CÓDIGOS DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA (CST) LANÇADOS NAS NOTAS FISCAIS. PARA AS MERCADORIAS AUTUADAS, “CORRENTES DE TRANSMISSÃO”, ENQUADRADAS INCORRETAMENTE NA NBM/SH 7315.12.10, FOI LANÇADO PELA RECORRIDA/AUTUADA O DE Nº 100, ISTO É, ESTRANGEIRAS TRIBUTADAS INTEGRALMENTE, MAS SEM ICMS/ST. PARA AS OUTRAS MERCADORIAS CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS, ESTRANGEIRAS SUJEITAS À ST, E ASSIM TRIBUTADAS, FOI LANÇADO O PERTINENTE CÓDIGO DE Nº 110.

PORTANTO, NÃO É POSSÍVEL CONSIDERAR OS VALORES LANÇADOS NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST DAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO COMO REFERENTES ÀS MERCADORIAS PARA AS QUAIS SE EXIGE O ICMS/ST NÃO RECOLHIDO PELA RECORRIDA/AUTUADA.

ASSIM PRESCREVEM OS INCISOS VII E XXXVII DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75:

(...)

VEJA-SE QUE NA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES PREVISTAS PELOS REFERIDOS DISPOSITIVOS HÁ MAIS QUE UM NÚCLEO DE HIPÓTESE A SER CONSIDERADO.

A DECISÃO PREVALENTE APENAS CONSIDEROU QUE A FALTA DE CONSIGNAÇÃO OU A CONSIGNAÇÃO A MENOR DE VALORES NO CAMPO DE BASE CÁLCULO DO ICMS/ST SERIAM OS FATORES DETERMINANTES PARA A APLICAÇÃO DE UMA OU OUTRA PENALIDADE E, NO CASO, COMO HAVIAM VALORES LANÇADOS NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, ENTENDEU QUE A PENALIDADE CORRETA A SER APLICADA SERIA A PREVISTA NO INCISO VII DO TRANSCRITO ART. 55.

TODAVIA, OUTRO NÚCLEO A SER CONSIDERADO REFERE-SE E SE VINCULA AO PRIMEIRO NÚCLEO E DIZ RESPEITO À OPERAÇÃO OU À PRESTAÇÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

OBSERVA-SE QUE FAZEM PARTE DA EXPRESSÃO DAS NORMAS EM TELA SUBSTANTIVOS DETERMINADOS PRECEDIDOS DE ARTIGOS DEFINIDOS, NÃO HAVENDO POSSIBILIDADE DE SE ADMITIR REFERÊNCIAS INDETERMINADAS.

LOGO, OS VALORES PORVENTURA NÃO LANÇADOS OU LANÇADOS A MENOR EM RELAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PELO LEGISLADOR DEVEM, NECESSARIAMENTE, SE REFERIR À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUJEITA À VERIFICAÇÃO FISCAL PARA EFEITO DE DEFINIÇÃO DE QUAL PENALIDADE DEVE SER APLICADA, CONSIDERANDO, PRINCIPALMENTE, QUE ESTA DEVERÁ SE ENQUADRAR PERFEITAMENTE NO TIPO INFRACIONAL PRATICADO PELO SUJEITO PASSIVO.

DESTA FEITA, NÃO É, SIMPLEMENTE, QUALQUER VALOR ATRIBUÍDO PELO SUJEITO PASSIVO NO CAMPO DA BASE DE CÁLCULO, *IN CASU* NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, QUE IRÁ DEFINIR A SUA CONDUTA EM RELAÇÃO AOS CITADOS DISPOSITIVOS, MESMO PORQUE, EM RELAÇÃO A ESSE ASPECTO, HÁ VÁRIOS FATORES QUE A PODEM DETERMINAR, COMO, POR EXEMPLO, O SIMPLES ERRO NO LANÇAMENTO NA HIPÓTESE DE O CONTRIBUINTE CONSIDERAR EQUIVOCADAMENTE QUE A SUA MERCADORIA ESTARIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. NESSE CASO PODE O CONTRIBUINTE, INCLUSIVE, ATENDENDO ÀS DISPOSIÇÕES LEGAIS, REQUERER A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

NÃO POR ACASO O PROF. PAULO DE BARROS CARVALHO (CARVALHO, PAULO DE BARROS. DIREITO TRIBUTÁRIO: LINGUAGEM E MÉTODO. 6ª ED. – SÃO PAULO: NOESES, 2015. P. 645.) ASSIM SE PRONUNCIA EM RELAÇÃO À BASE DE CÁLCULO: *EM OUTRAS PALAVRAS, A BASE DE CÁLCULO HÁ DE TER UMA CORRELAÇÃO LÓGICA E DIRETA COM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.*

ASSIM, EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES EM TELA, A RELATIVA AO INCISO VII SE APLICA QUANDO O CONTRIBUINTE FAZ A CONSIGNAÇÃO EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO VALOR DA BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À

PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO, PRÓPRIA OU SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

RESSALTE-SE QUE, EM MUITOS DOS CASOS EM QUE OCORRE ESSA SITUAÇÃO, EM RELAÇÃO A MERCADORIAS SUJEITAS À ST, ELES DECORREM DE INOBSERVÂNCIA PELO CONTRIBUINTE DE FATORES DETERMINANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, COMO ADOÇÃO DE MVA DIVERSA, POR EXEMPLO, SENDO ESSA UMA CIRCUNSTÂNCIA OBJETIVA EM RELAÇÃO À QUAL O FISCO DEVERÁ DEMONSTRAR O ERRO INCORRIDO PELO CONTRIBUINTE, SOB PENA DE TER O LANÇAMENTO INVALIDADO.

VÊ-SE A NECESSIDADE DE CORRELAÇÃO LÓGICA E DIRETA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O TIPO DEFINIDO NA NORMA TRIBUTÁRIA PARA DEFINIÇÃO DA PENALIDADE A SER APLICADA AO SUJEITO PASSIVO, DEIXAR DE CONSIGNAR OU CONSIGNAR A MENOR A BASE DE CÁLCULO EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUJEITA AO IMPOSTO, NÃO EM RELAÇÃO A OUTRAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES QUAISQUER.

(...)

DESSA FORMA, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DO PRESENTE LANÇAMENTO, EM ESPECIAL A RELATIVA À APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75, PELO QUE MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA DE OFÍCIO PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO.

**ACÓRDÃO Nº 5.287/19/CE - PARADIGMA**

(...)

A DECISÃO PREVALENTE APENAS CONSIDEROU QUE A FALTA DE CONSIGNAÇÃO OU A CONSIGNAÇÃO A MENOR DE VALORES NO CAMPO DE BASE CÁLCULO DO ICMS/ST SERIAM OS FATORES DETERMINANTES PARA A APLICAÇÃO DE UMA OU OUTRA PENALIDADE E, NO CASO, COMO HAVIAM VALORES LANÇADOS NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, ENTENDEU QUE A PENALIDADE CORRETA A SER APLICADA SERIA A PREVISTA NO INCISO VII DO TRANSCRITO ART. 55.

TODAVIA, OUTRO NÚCLEO A SER CONSIDERADO REFERE-SE E SE VINCULA AO PRIMEIRO NÚCLEO E DIZ RESPEITO À OPERAÇÃO OU À PRESTAÇÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

OBSERVA-SE QUE FAZEM PARTE DA EXPRESSÃO DAS NORMAS EM TELA SUBSTANTIVOS DETERMINADOS PRECEDIDOS DE ARTIGOS DEFINIDOS, NÃO HAVENDO POSSIBILIDADE DE SE ADMITIR REFERÊNCIAS INDETERMINADAS.

LOGO, OS VALORES PORVENTURA NÃO LANÇADOS OU LANÇADOS A MENOR EM RELAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PELO LEGISLADOR DEVEM, NECESSARIAMENTE, SE REFERIR À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUJEITA À VERIFICAÇÃO FISCAL PARA EFEITO DE DEFINIÇÃO DE QUAL PENALIDADE DEVE SER APLICADA, CONSIDERANDO, PRINCIPALMENTE, QUE ESTA

DEVERÁ SE ENQUADRAR PERFEITAMENTE NO TIPO INFRACIONAL PRATICADO PELO SUJEITO PASSIVO.

DESTA FEITA, NÃO É, SIMPLEMENTE, QUALQUER VALOR ATRIBUÍDO PELO SUJEITO PASSIVO NO CAMPO DA BASE DE CÁLCULO, *IN CASU* NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, QUE IRÁ DEFINIR A SUA CONDUTA EM RELAÇÃO AOS CITADOS DISPOSITIVOS, MESMO PORQUE, EM RELAÇÃO A ESSE ASPECTO, HÁ VÁRIOS FATORES QUE A PODEM DETERMINAR, COMO, POR EXEMPLO, O SIMPLES ERRO NO LANÇAMENTO NA HIPÓTESE DE O CONTRIBUINTE CONSIDERAR EQUIVOCADAMENTE QUE A SUA MERCADORIA ESTARIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. NESSE CASO PODE O CONTRIBUINTE, INCLUSIVE, ATENDENDO ÀS DISPOSIÇÕES LEGAIS, REQUERER A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

NÃO POR ACASO O PROF. PAULO DE BARROS CARVALHO (CARVALHO, PAULO DE BARROS. DIREITO TRIBUTÁRIO: LINGUAGEM E MÉTODO. 6ª ED. – SÃO PAULO: NOESSES, 2015. P. 645.) ASSIM SE PRONUNCIAM EM RELAÇÃO À BASE DE CÁLCULO: *EM OUTRAS PALAVRAS, A BASE DE CÁLCULO HÁ DE TER UMA CORRELAÇÃO LÓGICA E DIRETA COM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.*

ASSIM, EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES EM TELA, A RELATIVA AO INCISO VII SE APLICA QUANDO O CONTRIBUINTE FAZ A CONSIGNAÇÃO EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO VALOR DA BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO, PRÓPRIA OU SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

RESSALTE-SE QUE, EM MUITOS DOS CASOS EM QUE OCORRE ESSA SITUAÇÃO, EM RELAÇÃO A MERCADORIAS SUJEITAS À ST, ELAS DECORREM DE INOBSERVÂNCIA PELO CONTRIBUINTE DE FATORES DETERMINANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, COMO ADOÇÃO DE MVA DIVERSA, POR EXEMPLO, SENDO ESSA UMA CIRCUNSTÂNCIA OBJETIVA EM RELAÇÃO À QUAL O FISCO DEVERÁ DEMONSTRAR O ERRO INCORRIDO PELO CONTRIBUINTE, SOB PENA DE TER O LANÇAMENTO INVALIDADO.

JÁ A PENALIDADE PREVISTA NO INCISO XXXVII SE APLICA QUANDO O CONTRIBUINTE DEIXA DE CONSIGNAR, EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO, A BASE DE CÁLCULO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO PRÓPRIA OU À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

VÊ-SE A NECESSIDADE DE CORRELAÇÃO LÓGICA E DIRETA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O TIPO DEFINIDO NA NORMA TRIBUTÁRIA PARA DEFINIÇÃO DA PENALIDADE A SER APLICADA AO SUJEITO PASSIVO, DEIXAR DE CONSIGNAR OU CONSIGNAR A MENOR A BASE DE CÁLCULO EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUJEITA AO IMPOSTO, NÃO EM RELAÇÃO A OUTRAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES QUAISQUER.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

POR OUTRO LADO, HÁ DE SE TER COMO CERTO QUE, EM RELAÇÃO ÀS EXIGÊNCIAS DO PRESENTE PTA, A FISCALIZAÇÃO DEVERIA TER CONSIDERADO OS VALORES DE ICMS/ST APOSTOS PELA RECORRIDA/AUTUADA EM SUAS NOTAS FISCAIS COMO SENDO RELATIVOS ÀS MERCADORIAS OBJETO DO LANÇAMENTO, ISTO IMPLICARIA EM DIZER QUE O ICMS/ST DAS MERCADORIAS EM RELAÇÃO ÀS QUAIS LANÇOU E RECOLHEU O IMPOSTO, OBSERVANDO PERFEITAMENTE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESPECIALMENTE QUANTO À DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, TAMBÉM FOI LANÇADO E RECOLHIDO A MENOR E, NESSE CASO, A FISCALIZAÇÃO DEVERIA EXIGIR O ICMS/ST CONSIDERANDO O LANÇAMENTO A MENOR EM RELAÇÃO A TODAS AS MERCADORIAS RELACIONADAS NAS NOTAS FISCAIS.

PARA REGISTRAR, EMBORA NÃO FOSSE NECESSÁRIO, UMA VEZ QUE NAS PRÓPRIAS NOTAS FISCAIS, SEGUNDO O CST DAS MERCADORIAS, SE VERIFICA QUE EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS OBJETO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS NÃO HOUVE DESTAQUE DE ICMS/ST NAS OPERAÇÕES, A FISCALIZAÇÃO DEMONSTRA, EXEMPLIFICATIVAMENTE, EM SUA MANIFESTAÇÃO FISCAL QUE, CONSULTANDO OS DADOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS PELA RECORRIDA/AUTUADA, NO PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, RELATIVAMENTE AOS ITENS, OBJETO DO LANÇAMENTO, QUE NÃO FORAM SUBMETIDOS AO ICMS/ST, SEQUER SÃO EXIBIDOS OS CAMPOS CORRESPONDENTES ÀS INFORMAÇÕES RELATIVAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (GRIFOU-SE).

Registre-se, para conhecimento dos Conselheiros, que esse entendimento exposto no recurso da Fazenda Pública foi aplicado no Acórdão nº 5.598/22/CE, relativo ao mesmo Sujeito Passivo do presente lançamento (Danone Ltda – I.E.: 518.038971.33-46), em decisão que foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 09/09/22, conforme excertos a seguir:

**ACÓRDÃO Nº 5.598/22/CE**

ACÓRDÃO: 5.598/22/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001988997-08

RECURSO DE REVISÃO: 40.060154237-81

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RECORRIDO: DANONE LTDA

PROC. S. PASSIVO: NATÁLIA LIRA LIMA

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EM OPERAÇÕES COM BEBIDAS LÁCTEAS LISTADAS NO ITEM 20 DO CAPÍTULO 3 DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO**

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I E DA MULTA ISOLADA PREVISTA 55, INCISO XXXVII C/C § 2º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. DECISÃO REFORMULADA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 23.074/22/2ª, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA QUE SEJA EXCLUÍDA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS QUE CONTENHAM A INFORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, AINDA QUE INFERIOR À ESTABELECIDNA NA LEGISLAÇÃO, POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. VENCIDOS, EM PARTE, OS CONSELHEIROS LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA (RELATOR) E PAULO LEVY NASSIF, QUE O JULGAVAM PROCEDENTE. DESIGNADA RELATORA A CONSELHEIRA GISLANA DA SILVA CARLOS (REVISORA). PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. NATÁLIA LIRA LIMA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. PATRÍCIA PINHEIRO MARTINS.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM DAR PROVIMENTO AO RECURSO PARA RESTABELECER AS EXIGÊNCIAS. VENCIDOS OS CONSELHEIROS ANDRÉ BARROS DE MOURA, IVANA MARIA DE ALMEIDA E THIAGO ÁLVARES FEITAL, QUE LHE NEGAVAM PROVIMENTO, NOS TERMOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. FABIOLA PINHEIRO LUDWIG PERES. PARTICIPOU DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS E DOS CONSELHEIROS VENCIDOS, O CONSELHEIRO FREITRICH AUGUSTO RIBEIRO HEIDENREICH (REVISOR). (GRIFOU-SE).

Observe-se o texto do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, que contém a Penalidade Isolada relativa à falta de consignação da base de cálculo prevista na legislação, ora em discussão, assim como a do inciso VII, alínea “c”, do mesmo dispositivo legal, que capitula a penalidade isolada relativa à consignação a menor dessa mesma base de cálculo em documento fiscal:

**Art. 55.** As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

-----  
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Grifou-se)

Compulsando o conteúdo das decisões, nota-se que nos acórdãos indicados como paradigmas, a falta de consignação (ou consignação a menor) de base de cálculo da ST foi analisada em relação a cada uma das mercadorias que compõem cada documento fiscal autuado, ao passo que no acórdão recorrido, essa mesma análise foi feita "por documento fiscal", em relação ao total da base de cálculo da ST de cada documento fiscal envolvido na autuação.

Saliente-se que nos 3 (três) acórdãos (recorrido e paradigmas) em análise, parte das mercadorias que compunham os documentos fiscais foram objeto de autuação para exigência de ICMS/ST não retido/recolhido, enquanto a outra parcela das mercadorias do mesmo documento fiscal não foi incluída na autuação.

No entanto, essa diferença na forma de se interpretar e aplicar a legislação tributária ao caso concreto fez com que se concluísse que houve consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação no acórdão recorrido (análise por documento fiscal) e, de forma diversa, que houve falta de consignação de base de cálculo nos acórdãos indicados como paradigma (análise por mercadoria).

A melhor interpretação da legislação deve ser buscada a partir da contextualização histórica dos dispositivos legais que veiculam as citadas penalidades isoladas, considerando-se ainda que as penalidades são tipos fechados, criados para alcançar condutas específicas elegidas à condição de infração tributária por opção do legislador ao elaborar a respectiva lei.

Desde 01/01/76, data de vigência da Lei nº 6.763/75, o inciso VII do art. 55 teve três redações diferentes.

Entre 01/01/76 e 31/10/03, a conduta infracional nele descrita era "consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída":

Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:

"VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

Entre 01/11/03 e 31/12/11, a conduta infracional foi modificada para incluir a prestação de serviços e modificar o núcleo infracional do “valor da operação” para o “valor da base de cálculo”, passando a descrever a conduta de *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou prestação base de cálculo diversa da prevista na legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída”*:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

Ao promover essa alteração no inciso VII do art. 55, a intenção do legislador era penalizar qualquer hipótese em que a base de cálculo (da operação própria ou da substituição tributária) fosse consignada no campo totalizador do documento fiscal em valor diferente do previsto na legislação, inclusive quando esse campo fosse preenchido com valor numericamente igual a “0,00” (zero) ou até mesmo fosse deixado em branco, sem qualquer valor. Dito de outro modo, entendia-se que essas duas últimas situações (campo com valor “0,00” ou em sem qualquer valor) também estavam incluídas na ideia de “base de cálculo diversa da prevista na legislação”.

Entretanto, naquela época, ao se aplicar esse inciso VII ao caso concreto, houve diversas decisões no CCMG no sentido de que o documento fiscal em que não havia sido incluído qualquer valor no campo totalizar da base de cálculo da substituição tributária (documento fiscal com esse campo em branco) não se enquadraria na conduta infracional de “consignar base de cálculo diversa”, pois nada havia sido “consignado” no documento, de forma que essa penalidade isolada acabou sendo excluída do lançamento, como se pode ver exemplificativamente, no seguinte acórdão:

### **ACÓRDÃO Nº 19.782/10/3ª**

EMENTA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MATERIAL DE LIMPEZA E ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. CONSTATADA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST, DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, PELA SAÍDA DOS PRODUTOS REFERENTES AOS ITENS 23 E 24 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, PARA CONTRIBUINTES DESTES ESTADO, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, ITEM I, E 55, INCISO VII DA LEI N.º 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. EXCLUSÃO DA MULTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE DOS AUTOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

NO QUE SE REFERE À APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA, PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI Nº 6.763/75, NÃO OBSTANTE OS PRECISOS ESCLARECIMENTOS FEITOS PELO FISCO, A REFERIDA PENALIDADE NÃO SE APLICA AO PRESENTE CASO, TENDO EM VISTA QUE EM NENHUMA DAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO OCORREU O DESTAQUE DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, DATA VENIA, EM ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA DAQUELA EFETIVAMENTE DEVIDA.

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELO FISCO ÀS FLS. 110/113 E, AINDA, PARA EXCLUIR A MULTA ISOLADA. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS JOSÉ LUIZ DRUMOND (REVISOR) E ANDRÉ BARROS DE MOURA. (GRIFOU-SE).

Tal entendimento, apesar de juridicamente defensável, na prática, acabou criando algumas distorções indesejáveis.

Exemplificativamente, o contribuinte que buscava cumprir sua obrigação de reter e recolher o ICMS/ST devido a Minas Gerais, mas que se equivocava em relação à MVA a ser utilizada para algumas de suas mercadorias, acabava sendo penalizado com a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, em relação à diferença entre a base de cálculo devida e aquela inferior à correta, que havia sido consignada no documento fiscal.

Por outro lado, o contribuinte que simplesmente não retinha e nem recolhia qualquer parcela do ICMS/ST devido, deixando em branco o campo da nota fiscal relativo à base de cálculo da substituição tributária, mesmo que de forma consciente e deliberada, por vezes, tinha a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, excluída por se entender que ela era inaplicável à espécie (conforme exemplo supra do Acórdão nº 19.782/10/3ª).

Em outras palavras, esse segundo contribuinte acabava se beneficiando por realizar uma conduta notoriamente mais reprovável, restando-lhe exigências apenas do ICMS/ST e da respectiva multa de revalidação, enquanto daquele que tentou efetivamente recolher o imposto devido na situação, eram exigidos ICMS/ST, multa de revalidação e a citada multa isolada.

Nesse cenário, a Lei nº 19.978/11 modificou a redação do inciso VII do art. 55, com vigência a partir de 01/01/12, desmembrando seu conteúdo nas alíneas “a”, “b” e “c”, que passaram a contemplar as seguintes condutas infracionais:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
- b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
- c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

Além disso, para corrigir em definitivo a dúvida em relação à aplicabilidade ou não da Penalidade Isolada do art. 55, inciso VII, nos casos em que não era inserido qualquer valor no campo totalizador da base de cálculo do imposto (campo em branco), a mesma Lei nº 19.978/11 acresceu o inciso XXXVII ao art. 55, também com vigência a partir de 01/01/12, o qual foi especificamente destinado a penalizar a conduta de emitir o documento fiscal deixando em branco o campo totalizador da base de cálculo (da operação própria ou da substituição tributária):

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Como consequência, passou a estar expresso na legislação que essa conduta infracional (deixar de consignar qualquer valor a título de base de cálculo) também deveria receber a mesma penalização da conduta de consignar base de cálculo inferior à prevista, qual seja, uma multa isolada de 20% do valor da base de cálculo que não foi consignada no documento fiscal, dirimindo a dúvida até então existente, que por vezes conduzia às distorções decorrentes de decisões que excluía a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, já descritas.

Com essa contextualização histórica da evolução dos incisos VII e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, é possível depreender que, desde sua criação, essas penalidades foram “desenhadas” para serem aplicadas ao caso concreto a partir de uma análise “por documento fiscal” e não “por mercadoria do documento fiscal”.

Assim, diante da tipicidade fechada das penalidades tributárias e do histórico desses dispositivos legais, os incisos VII e XXXVII da Lei nº 6.763/75 devem ser aplicados “por documento fiscal” e não “por cada mercadoria do documento fiscal”.

A modificação na forma de emissão do documento fiscal decorrente do surgimento da nota fiscal eletrônica, na qual é possível especificar de forma detalhada

o tratamento tributário dispensado a cada mercadoria ali incluída, não tem o condão de modificar o alcance das penalidades isoladas citadas.

Saliente-se que essa informação relativa ao tratamento tributário específico por mercadoria sempre existiu, mesmo no tempo dos documentos fiscais manuais, ainda que não estivesse detalhadamente registrada no corpo da nota fiscal. Isso porque somente sabendo-se o tratamento tributário (débito e crédito ou substituição tributária) e a MVA aplicáveis a cada mercadoria sujeita a ST seria possível calcular os valores dos campos relativos à base de cálculo do documento fiscal manualmente emitido.

Essas informações apenas não eram detalhadas no documento fiscal de forma tão analítica e explícita, como passou a se dar com a implantação da nota fiscal eletrônica (não obstante o fato de que, antes mesmo do surgimento da nota fiscal eletrônica, alguns documentos fiscais manuais ou emitidos por Processamento Eletrônico de Dados – PED já possuíam registros literais de algumas dessas informações, como a Classificação Fiscal da mercadoria e o seu Código de Situação Tributária – CST).

Feitas essas considerações, verifica-se que a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 deve se dar “por documento fiscal” e não “por cada mercadoria do documento fiscal”, razão pela qual deve ser mantida a exclusão dessa penalidade em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos exatos termos do Acórdão nº 24.264/22/3ª e do parecer da Assessoria que lhe fundamentou.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Relator) e Geraldo da Silva Datas, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Thiago Álvares Feital. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Dimitri Ricas Pettersen, André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2022.**

**Thiago Álvares Feital**  
**Relator designado**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

CS/P