



### ACÓRDÃO 008/2023

**Processo Impugnação 1ª Instância nº: 19909-5/2023**  
**Processo Recurso ao CMC nº: 81.515/2022-1**  
**Auto de Infração nº 1002/2022**  
**Recorrente: CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS INTEGRADAS DO SUL S.A.**  
**Assunto: Recurso Voluntário**  
**Conselheiro Relator: Juliano Brito**

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. ISSQN. SERVIÇOS DO ITEM 22.01 DA LISTA ANEXA. TRIBUTO DEVIDO PROPORCIONALMENTE À EXTENSÃO DAS RODOVIAS NO TERRITÓRIO MUNICIPAL, INDEPENDENTEMENTE DA LOCALIZAÇÃO DAS PRAÇAS DE PEDÁGIO. MULTA MORATÓRIA MANTIDA, RESSALVADO ENTENDIMENTO DO RELATOR. INEXISTÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS. ENCARGOS MORATÓRIOS DEVIDOS CONFORME 161 CTN. IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO, POR UNANIMIDADE.**

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS INTEGRADAS DO SUL S.A.**, contra decisão administrativa de Primeira Instância que, por unanimidade, negou provimento à impugnação administrativa apresentada pelo ora recorrente em face do Auto de Infração nº 1002/2022, lavrado por ter o contribuinte deixado de recolher o ISSQN variável referente à receita própria auferida na prestação de serviços enquadrada no subitem 22.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 4818/2013 e alterações, no período de fevereiro de 2019 a dezembro de 2021, em infração ao disposto nos artigos 42 da Lei Municipal nº 1943/1989 e alterações e artigo 12 da Lei nº 1.783/1977 e alterações, com aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do ISSQN corrigido, bem como multa moratória de 20% (vinte por cento), constituindo crédito tributário total de R\$ 3.189.861,79 (Três milhões, cento e oitenta e nove mil, oitocentos e sessenta e um reais e setenta e nove centavos) nos termos do auto de infração de intimação nº 1002/2022 de 21/12/2022, data da intimação do contribuinte.

### DO HISTÓRICO DO PROCEDIMENTO

Em 12/01/2022 a Municipalidade promoveu a abertura do processo 3058/2023-1, que tem por objeto a impugnação ao Auto de Infração nº 1002/2022, do qual o contribuinte foi notificado pessoalmente em 21/12/2022.

Em 10/01/2022 (fls. 112 do Processo 3058) o contribuinte apresentou defesa



**Continuação do acórdão 008/23.....**

administrativa de 1ª Instância em relação ao Auto de Infração.

Em sua defesa, o contribuinte sustentou em Primeira Instância que:

1 – é concessionária do lote rodoviário das rodovias BR-101/290/386/448, no Estado do Rio Grande do Sul, totalizando 473,4 km, conforme **Contrato de Concessão ANTT nº 01/2019, Edital de Concessão nº 001/2018** (fls. 118 a 129 do Processo 3058), sendo o trecho da **BR-386** de 265,8 quilômetros entre Carazinho e Canoas e o trecho da **BR-448** de 21,6 quilômetros entre Sapucaia do Sul e Porto Alegre;

2 - nos termos da cláusula 2.2 do contrato a concessão é remunerada mediante cobrança de Tarifa de Pedágio e outras fontes de receitas e que existem 7 praças de pedágio na extensão das rodovias BR-101; BR-290, e BR-386, e não há praças de pedágio na rodovia BR-448;

3 – os serviços que presta estão previstos no subitem 22.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, fielmente reproduzido no mesmo subitem da Lei Municipal nº 4.818/2003;

4 – o fato gerador ocorre em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada nos termos do artigo 3º § 2º da Lei Complementar nº 116/2003 e artigo 3º, § 2º, da Lei Municipal nº 4.818/2003;

5 - a base de cálculo do imposto é o preço do serviço nos termos do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 e artigo 7º da Lei Municipal nº 4.818/2003;

6 - com base nos referidos dispositivos, cada rodovia operada deverá ser considerada de forma independente e separada para fins de identificação dos fatos geradores do ISS-Pedágio, de modo que a arrecadação do pedágio em cada rodovia – se houver tal arrecadação – deverá ser rateado de forma proporcional aos Municípios que a ela são lindeiros;

7 – conforme estudo técnico da Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul o Município de Canoas é lindeiro da **BR-386** em 2,379% do total do trecho da rodovia (testada) e da **BR-448** em 65,228% do total do trecho da rodovia (testada);

8 - em relação à BR-386 vem apurando e recolhendo o ISS-Pedágio para o Município e que em relação à BR-448 não há recolhimentos pois não há praças de pedágio;

9 – o Município de Canoas está exigindo imposto sobre pedágio arrecadado em rodovia que não passa pelo território municipal em violação ao art. 3º, §2º, da Lei Complementar nº 116/2003 e à jurisprudência pacificada pelos Tribunais Superiores;

10 – segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo e Superior Tribunal de Justiça a apuração da base de cálculo do ISS-Pedágio deve observar o critério de testada em

11 – que formulou consultas tributárias perante os Municípios de Gravataí/RS, Cachoeirinha/RS, Osório/RS, Glorinha/RS, Torres/RS, Santo Antônio de Patrulha/RS, Porto Alegre/RS, Jundiá/SP e Americana/SP, que ratificaram que o valor do “ISS-Pedágio” a ser recolhido para cada Município deverá considerar a arrecadação do pedágio de forma separada e independente por rodovia pedagiada e não como quer o Município de Canoas-RS, sobre a arrecadação de todo o lote rodoviário explorado;

12 – o entendimento do Município de Canoas/RS decorre de interpretação extensiva da norma de tributação em violação ao artigo 108, §1º, do CTN, assim como do critério espacial da norma de tributação, em violação ao §2º do art. 3º da LC nº 116/2003;

13 - não é exigível a multa de mora no caso concreto, na medida em que a autuação e o lançamento do tributo implicaram também o lançamento de multa de ofício e referidas multas são confiscatórias, em desacato à proporcionalidade e à razoabilidade;



**Continuação do acórdão 008/23.....**

14 – deve ser revisto o critério adotado para a correção monetária e os juros pois superam a Taxa Selic o que reputa ilegal e inconstitucional.

Pediu, ao final, o cancelamento da exigência fiscal. Juntou procuração, substabelecimento, comprovante de envio da impugnação por e-mail, contrato de concessão, íntegras de decisões judiciais, respostas de consultas de outros Municípios e notificações prévias da fiscalização da Secretaria da Fazenda Municipal e respectivas respostas.

Veio aos autos manifestação dos Fiscais Autuantes Ricardo Niederauer Weber e Marcelo Teixeira Santos, às fls. 370 462, defendendo a manutenção do lançamento e aportando aos autos Relatório de Auditoria Fiscal (RAF-CCR 19.12.22).

No Grupo Julgador o recurso administrativo de 1ª Instância interposto pelo impugnante foi relatado pelo Fiscal Antonio Augusto Zilio Júnior que o admitiu por atender aos requisitos de legitimidade e tempestividade. Em relação ao mérito, o voto do Relator enfrentou os argumentos da impugnante de (a) inocorrência do fato gerador do ISS na Rodovia BR-448 por ausência de praça de pedágio na via; (b) a base de cálculo do ISS – Pedágio deverá corresponder ao valor arrecadado a título de pedágio em cada rodovia explorada considerada de forma independente e rateada de forma proporcional aos Municípios que a ela são lindeiros; (c) impossibilidade de cumulação de multas por infração e de mora e (d) limitação dos encargos da mora à Taxa SELIC, rejeitando-os fundamentadamente.

No Grupo Julgador a impugnação foi conhecida e rejeitada por unanimidade, em decisão assim ementada:

EMENTA. IMPUGNAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. ISS SOBRE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIA. 1. FATO GERADOR. 1.1. ASPECTO MATERIAL. O FATO GERADOR DO ISS NOS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIA É A EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO, MANUTENÇÃO, MELHORAMENTOS, OPERAÇÃO, MONITORAMENTO, ASSISTÊNCIA E OUTROS REALIZADOS PELA CONCESSIONÁRIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NÃO CONDICIONADA À EXISTÊNCIA DE PRAÇA DE PEDÁGIO NA VIA, NEM AO PAGAMENTO DA TARIFA, EIS QUE TAIS CIRCUNSTÂNCIAS SÃO ESTRANHAS À TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. 1.2. ASPECTO ESPACIAL. HAVENDO EXTENSÃO DE RODOVIA EXPLORADA NO TERRITÓRIO MUNICIPAL, CONSIDERA-SE OCORRIDO O FATO GERADOR – ART. 2º, § 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. BASE DE CÁLCULO. A BASE DE CÁLCULO É O PREÇO DO SERVIÇO. O PREÇO DO SERVIÇO É O MONTANTE ARRECADADO COM A TARIFA DE PEDÁGIO EM TODO O SISTEMA RODOVIÁRIO CONCEDIDO, JÁ QUE UNÍSSONO E INDISSOCIÁVEL, E OBTIDO COM BASE NA TOTALIDADE DA MALHA, E, NÃO APENAS, POR RODOVIA INTEGRANTE. A APURAÇÃO, BEM COMO A PARTILHA DO TRIBUTO, DEVE OCORRER NA PROPORÇÃO DETIDA PELO ENTE MUNICIPAL EM RELAÇÃO À TOTALIDADE DO SISTEMA RODOVIÁRIO CONCEDIDO. 3. MULTAS PUNITIVAS E MORATÓRIA. 3.1. PRINCÍPIO DO NON BIS IN IDEM. POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO, POSTO QUE AS MULTAS TÊM NATUREZA DIVERSA – SANÇÃO E REPARAÇÃO. 3.2. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INOCORRÊNCIA DE OFENSA. AS MULTAS MORATÓRIA E PUNITIVAS APLICADAS, DETÊM CARACTERÍSTICAS E FUNÇÕES AUTÔNOMAS, CADA QUAL SE BASEIA EM FATO TÍPICO AUTÔNOMO E CUMPRE FUNÇÃO ECONÔMICA DIVERSA. A MORATÓRIA VISA REPELIR E PUNIR O ATRASO NO PAGAMENTO, ENQUANTO A PUNITIVA TEM COMO ESCOPO A SANÇÃO PELO TOTAL DESCUMPRIMENTO DA NORMA, QUANDO O TRIBUTO NÃO FOI NEM MESMO DECLARADO. 3.3. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO



**Continuação do acórdão 008/23.....**

AO CONFISCO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO. AS MULTAS PUNITIVAS QUE NÃO ULTRAPASSEM O PATAMAR DE 100% DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO NÃO SÃO CONSIDERADAS CONFISCATÓRIAS, DA MESMA FORMA QUE AS MULTAS MORATÓRIAS QUE NÃO EXCEDAM O PATAMAR DE 20%, CONFORME JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. 4. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS. APLICABILIDADE DA LEI MUNICIPAL Nº 1.943/79. AUTONOMIA. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA (ART. 30, III DA CF CC ART. 6º DO CTN). RESERVA DE COMPETÊNCIA (ART. 161§ 1º DO CTN). TAXA SELIC (LEI FEDERAL 9.250/95). INAPLICABILIDADE. A OBSERVÂNCIA COMPULSÓRIA DA LEI FEDERAL PELOS DEMAIS ENTES, FERIRIA DE MORTE A AUTONOMIA DELES, INCORRENDO NA QUEBRA DO PACTO FEDERATIVO – ART. 18, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, AUTO DE INFRAÇÃO MANTIDO.

Notificado pessoalmente o representante da recorrente em 29/06/2023 (fls. 489 do Processo 3058) seguiu-se a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte por e-mail, protocolado em 19 de julho de 2023 às 12:36, conforme expediente avulso não paginado disponibilizado ao Relator.

**DAS RAZÕES RECURSAIS**

Em preambular o contribuinte pugna pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do recurso. Erige preliminares de validade da interposição do recurso por e-mail e de tempestividade. Em relação aos fatos afirma que é concessionária do lote rodoviário das rodovias BR-101/290/386/448, no Estado do Rio Grande do Sul por Contrato de Concessão; que vem apurando e recolhendo o ISS-Pedágio sobre suas atividades, considerando o valor auferido a título de pedágio **em cada rodovia individualmente considerada** e calculando a base de cálculo do tributo devido a cada Municipalidade de acordo com a proporção da sua testada; que em relação ao Município de Canoas (RS) estudo técnico aponta ser lindeiro da BR-386 em 2,379% do total do trecho da rodovia (testada) e da BR-448 em 65,228% do total do trecho da rodovia (testada); que em relação à BR-448 não há recolhimentos pois não há praças de pedágio; e de resto rememora as teses da impugnação e a decisão de 1ª Instância recorrida. Em relação ao direito, afirma que os serviços que presta estão previstos no subitem 22.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, fielmente reproduzido no mesmo subitem da Lei Municipal nº 4.818/2003; que a territorialidade da cobrança se relaciona com cada Município na proporção da extensão do território municipal em que haja extensão de rodovia explorada nos termos do artigo 3º § 2º da Lei Complementar nº 116/2003 e artigo 3º, § 2º, da Lei Municipal nº 4.818/2003; que em relação ao aspecto quantitativo a base de cálculo do imposto é o preço do serviço nos termos do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 e artigo 7º da Lei Municipal nº 4.818/2003, não bastando a prestação do serviço de exploração de uma rodovia mas sendo imprescindível que se verifique a existência da cobrança da remuneração pelo serviço prestado, concluindo que o ISS só pode incidir sobre um **serviço remunerado**, prestado de modo oneroso; que a obrigação jurídica aperfeiçoa-se pela existência do seu aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do que é a cobrança do pedágio, e que sem o preço do serviço prestado, no caso, o pedágio exigido nas praças de pedágio, não há signo presuntivo de riqueza a tributar tampouco capacidade contributiva, não se falando em imposto a pagar; que há sete praças de pedágio no trecho concedido mas nenhuma localizada ao longo do trecho da rodovia BR-448; que quem define onde deverão



**Continuação do acórdão 008/23.....**

ficar as praças de pedágio é o ente público concedente, no caso do Estado do Rio Grande do Sul, de modo que a **Recorrente** não possui qualquer capacidade de alterar, sob qualquer pretexto, tais definições pré-estabelecidas; que nos termos da cláusula 2.2 do contrato a concessão é remunerada mediante cobrança de Tarifa de Pedágio e outras fontes de receitas e que existem 7 praças de pedágio na extensão das rodovias BR-101; BR-290, e BR-386, e não há praças de pedágio na rodovia BR-448; que a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo corrobora a sua tese; que cada Rodovia operada pela Recorrente há de ser considerada de forma independente e separada, para fins de identificação dos fatos geradores do ISSQN, do mesmo modo como a arrecadação do pedágio em cada rodovia há de ser rateado de forma proporcional aos Municípios que são lindeiros àquela Rodovia; que **a Lei Complementar nacional e a lei municipal de tributação são claras no sentido de que o imposto deve considerar a extensão territorial da rodovia explorada**, não fazendo alusão ao lote rodoviário como um todo; que o Município de Canoas está exigindo imposto sobre pedágio arrecadado em rodovia que não passa pelo território municipal em violação ao artigo 108, §1º, do CTN e ao §2º do art. 3º da LC nº 116/2003; cita diversos precedentes do Tribunal de Justiça de São Paulo e Superior Tribunal de Justiça em favor de sua tese; elucida o conceito de sistema rodoviário definido pela ARTESP (Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados de Transporte do Estado de São Paulo), e sustenta que não existe relação de interligamento, dependência e vinculação entre as rodovias vinculadas ao Contrato de Concessão no Rio Grande do Sul, cuja administração se dá de modo autônomo; que confirmou a sua interpretação no sentido de que o ISS-Pedágio a ser recolhido sobre o valor arrecadado a título de pedágio deve ser calculado por rodovia operada, de modo individual e autônomo, observado o rateio proporcional às Municipalidades lindeiras de acordo com a sua respectiva testada através de Consultas realizadas aos Municípios de Gravataí/RS, Cachoeirinha/RS, Osório/RS, Glorinha/RS, Torres/RS, Santo Antônio de Patrulha/RS, Porto Alegre/RS, Jundiá/SP e Americana/SP; que as multas aplicadas representam um **duplo** apenamento por uma mesma e única conduta, violando o princípio do *non bis in idem* e o princípio da consunção, citando precedentes do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, assim como doutrina especializada; que as multas são confiscatórias citando precedente do Supremo Tribunal Federal, e que os índices de juros e correção monetária não podem globalmente exceder a variação da Taxa SELIC, citando precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

**DA MANIFESTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA**

A Fazenda Pública, através de seu representante André Ricardo Hermida de Aguiar, manifesta-se pelo conhecimento do recurso, eis que cabível e tempestivo, e pelo improvimento. Sustenta que no que se refere à exploração de rodovias, o fato que desencadeia a incidência do ISS é a execução de serviços de conservação, manutenção, melhorias, operação, monitoramento, assistência, entre outros, realizados pela concessionária para assegurar a utilização da via em condições adequadas. Nesse sentido não depende a incidência do imposto da presença de uma praça de pedágio na rodovia, nem



**Continuação do acórdão 008/23.....**

sequer do efetivo pagamento do pedágio. O ISS torna-se devido assim que ocorre o fato gerador, que consiste na prestação do serviço, sem estar vinculado ao cumprimento da obrigação por parte do contratante. O fato gerador do ISS é a prestação do serviço, independentemente de quaisquer circunstâncias factuais que possam dificultar ou impedir o pagamento devido ao prestador dos serviços. Afirma que os serviços **devem ser considerados de forma integral e indivisível**, sem a possibilidade de separá-los em atividades independentes ou isoladas. Que não existem dúvidas quanto à prestação efetiva de serviços de exploração de rodovias no território de Canoas pela recorrente, uma vez que o auto de infração emitido, acompanhado de documentação presente nos autos, inequivocamente atesta essa realidade e a própria recorrente confirma a efetiva de serviços no território de Canoas, especificamente ao longo das vias BR-386 e BR-448. Defende a manutenção das multas aplicáveis e dos critérios de correção monetária e juros fixados no auto de infração, pugnando, ao final, pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

**VOTO**

Senhora Presidente,  
Senhores(as) Conselheiros.

**DA REGULARIDADE FORMAL E TEMPESTIVIDADE**

É cabível o recurso e firmado por representante legítimo do contribuinte (procuração e substabelecimento de fls. 48 a 51 do Processo 3058). Notificado pessoalmente o procurador da recorrente em 29/06/2023, seguiu-se a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte protocolizado em 19/07/2023. Portanto, o recurso foi interposto dentro do prazo de vinte dias que prevê o artigo 83 da Lei nº 1.783/1977 (CTM):

**Art. 83** - Da decisão de primeira instância caberá recurso voluntário para o Conselho Municipal de Contribuintes, interposto no prazo de 20 dias, contados da ciência da decisão.

Nesse sentido, conheço do recurso por cabível e tempestivo.

**NO MÉRITO**

**A) DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA CONCESSIONÁRIA EM RODOVIAS SITUADAS NO MUNICÍPIO:**

A Constituição Federal de 1.988, em seu artigo 156, inciso II, outorga competência tributária aos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, abrangidos na competência estadual), estabelecendo que cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência



**Continuação do acórdão 008/23.....**

exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (3º, do artigo 155 da CF/88). A Lei Complementar nacional reclamada pelo constituinte é a 116/2003, que por sua vez estabelece que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (art. 1º), e que o mesmo incide também sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (art. 1º, § 3º). Preceitua o artigo 3º, § 2º da lei nacional que no caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada. A base de cálculo é o preço do serviço, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003. A norma de tributação local é a Lei nº 4.818/2003, que faz as mesmas previsões em idêntica topologia em relação ao fato gerador abranger os serviços prestados por concessionários de rodovias (art. 1º, § 3º), em relação ao aspecto espacial de incidência da tributação sobre esse serviço (art. 3º, § 2º), bem como em relação ao aspecto material da base de cálculo (artigo 7º).

O artigo 24 da Lei Municipal nº 1.943/1979, ao dispor sobre o imposto sobre serviços, dispõe em seus artigos 24 e 34:

Art. 24 - A incidência e a cobrança do imposto independem:

I - da existência de estabelecimento fixo;

II - do cumprimento de quaisquer exigências legais regulamentares ou administrativas, relativas à prestação de serviços;

III - do fornecimento de material;

IV - do recebimento do preço ou do resultado econômico da prestação;

Art. 34 - No caso de preço notoriamente inferior ao corrente no mercado de trabalho local, ou sendo ele desconhecido da autoridade administrativa, esta, sem prejuízo das demais cominações ou penalidades cabíveis, poderá: (Redação dada pela Lei nº 5255/2007):

I - apurá-los, com base em dados ou elementos em poder do sujeito passivo;

II - estimá-los, levando em conta a natureza do serviço prestado, o valor das instalações e dos equipamentos, a localização do estabelecimento, o número de empregados, as despesas e os lançamentos de atividades semelhantes;

III - arbitrá-los, funcionalmente, sempre que:

a) ocorrer fraude ou sonegação de dados ou elementos julgados indispensáveis ao lançamento;

b) o sujeito passivo não exibir ou dificultar o exame de livros ou de documentos fiscais de utilização obrigatória.

Tendo como quadro de referência esse conteúdo hipotético-normativo, passa-se à apreciação do recurso do contribuinte, nos limites da matéria trazida aos autos pelo recorrente, nos termos do artigo 14, § 2º, do Decreto Municipal nº 102/2008, que dispõe sobre o regimento interno do Conselho Municipal de Contribuintes.

O objeto específico desse recurso voluntário, originário do Auto de Infração nº 1.002/2022, é a exigência de imposto sobre os serviços do item 22.01 da norma de tributação local relativamente à receita auferida nas praças de pedágio 1 a 3 administradas pela recorrente (Santo Antônio da Patrulha, Três Cachoeiras e Gravataí), que segundo a recorrente estaria desvinculada das extensões de rodovias que cruzam o Município de Canoas, que são, a saber, a BR-448 e a BR-386.

Observa-se que o objeto da concessão, nos termos do item 1.2 do Edital 01/2018, é uno, assim como a respectiva contraprestação prevista no item 1.3:

1.2. O objeto da licitação é a outorga da Concessão do Sistema Rodoviário composto pelos trechos da BR-101/290/386/448/ RS, no trecho da BR-101/RS, entre a divisa SC/RS até o



**Continuação do acórdão 008/23.....**

entroncamento com a BR-290 (Osório); da BR-290/RS, no entroncamento com a BR-101(A) (Osório) até o km 98,1; da BR-386, no entroncamento com a BR-285/377 (B) (para Passo Fundo) até o entroncamento com a BR-470/116(A) (Canoas); e da BR-448, no entroncamento com a BR-116/RS-118 até o entroncamento com a BR-290/116 (Porto Alegre), descritos no Anexo 2 da Minuta do Contrato.

1.3 A Tarifa Básica de Pedágio, representando a tarifa máxima relativa ao veículo de rodagem simples e de dois eixos, é RS 7,24 (sete reais e vinte e quatro centavos), referenciada a julho de 2018.

A Concessão tinha por objeto, nesse sentido, um Sistema Rodoviário, descrito no Anexo 2 do Edital nº 001/2018, cuja identificação é idêntica aos trechos previstos no item 1.2. Tais previsões se repetem no Contrato de Concessão nº 01/2019, firmado entre a UNIÃO/ANTT e a recorrente, em especial em seus itens 1.1.1 lviii e lx, 2, e 3.4. Conforme Ofício 062/2019 da LASTRAN à recorrente em 20/05/2019, constante das fls. 410 e ss. do Processo 3058, é a seguinte a proporção de cada uma das rodovias em relação à totalidade do sistema rodoviário:

Com base nos critérios e valores estabelecidos acima, são apresentados abaixo planilhas com a informação das devidas extensões por trecho rodoviário e por município.

EDITAL DE CONCESSÃO Nº 01/2018		
Rodovias: BR-101, BR-290, BR-386 e BR-448		
Trecho	Extensão (m)	Porcento (%)
BR-101	87.988,761	18,5670
BR-290	97.924,592	20,6930
BR-386	206.498,243	44,1400
BR-448	71.931,808	1,5200
<b>Total</b>	<b>473.883,004</b>	<b>100,0000</b>

No mesmo documento consta a proporção da BR-448 e BR-386 situadas no Município de Canoas (RS).

Nesse diapasão, é viável a identificação do percentual da receita total oriunda da prestação de serviços que deveria ter sido ofertada à tributação no Município de Canoas (RS). O contribuinte ofertou à tributação 2,379% da arrecadação das praças de pedágio 4 a 7 (Montenegro, Paverama, Fontoura Xavier e Victor Graef), mas não ofertou à tributação a receita bruta das praças de pedágio 1 a 3, cujo lançamento é objeto do presente processo.

O contribuinte, contudo, não coloca em discussão na impugnação ou no recurso voluntário a natureza das receitas tributadas ou os limites dos critérios aritméticos de determinação da receita tributável aplicados pela fiscalização, mas sustenta que nenhum valor é devido à Municipalidade de Canoas (RS) em relação à BR-448 ou arrecadados nas praças de pedágio 1 a 3, porque, em sua interpretação, não é devido o ISS-Pedágios em relação a trechos que não contem com praças de pedágios.

Para resolver essa questão maior trazida a julgamento utilizaremos o método interpretativo lógico, informado pela filosofia da linguagem (analítica), preconizado por ALFREDO AUGUSTO BECKER (Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007), que ensina que ao defrontar-se com a regra jurídica, o intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, sua estrutura lógica e atuação dinâmica, dividindo-se a tarefa hermenêutica em quatro momentos, *verbis*:

Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar. Desta dissecação, ele obterá a regra (regra de conduta) e a composição da hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, “fattispecie”) específica àquela regra jurídica. É neste primeiro momento que assume capital importância o cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico que tanto pode revelar a existência da norma jurídica, como pode denunciar a sua inexistência (lei não-válida, sem juridicidade).





### Continuação do acórdão 008/23.....

Segundo momento: investigar e analisar os fatos jurídicos e não jurídicos que constituem o problema prático a resolver. Na investigação e análise desses fatos o intérprete vai "pinçando e guardando unicamente" aqueles fatos que são elementos integrantes da hipótese de incidência cuja composição, no primeiro momento, foi prefixada. Depois de analisados, e investigados todos aqueles fatos jurídicos e não-jurídicos, tomar os fatos "pinçados e guardados" e confrontá-los com a composição da hipótese de incidência cujos fatos integrantes foram preestabelecidos no primeiro momento; se desta confrontação resultar a identificação do conjunto de fatos hipotéticos (hipótese de incidência) com o conjunto de fatos realizados, o intérprete conclui que tem diante de si uma hipótese que deixou de ser hipótese porque se realizou: constatou a realização da hipótese de incidência. Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido incidência da regra jurídica, porque esta é infalível. Depois de se ter certificado que houve, na verdade, a realização da hipótese de incidência, o intérprete investiga e analisa os efeitos jurídicos (ex: relação jurídica e seu conteúdo jurídico) resultantes da incidência da regra jurídica. A natureza destes efeitos já era conhecida, pois fora pré-determinada ela regra (regra de conduta, preceito) quando, no primeiro momento, analisou-se a estrutura lógica da regra jurídica; entretanto, estes efeitos somente se irradiaram (começaram a ter existência jurídica real) depois da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.

Quarto momento: o intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica. Neste momento, deve-se distinguir entre infalibilidade da incidência da regra jurídica e respeitabilidade aos efeitos jurídicos decorrentes dessa incidência. (BECKER, 2007, p. 120)

No primeiro momento impõe-se a análise da estrutura lógica das normas jurídicas que conformam os aspectos hipotéticos de incidência, sendo que aqui arrostam-se os aspectos material e espacial, temporal e pessoal, sendo que o aspecto quantitativo será analisado em separado. No caso presente, portanto, deve-se analisar os artigos 1º, § 3º e 3º, § 2º da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei Municipal nº 4.818/2003, bem como o item 22.01 da Lista Anexa que preceituam:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a que se refere o ANEXO I da presente Lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 3 - O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Art. 3º - O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

§ 2º - No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

22.01 - Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão de permissão ou em normas oficiais

Para melhor compreensão, organize-se a norma fundamental de tributação em orações:

ORAÇÃO 1: o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços descritos na norma;

ORAÇÃO 2: incluem-se no fato gerador a prestação de serviços decorrentes de contratos administrativo de concessão;



**Continuação do acórdão 008/23.....**

ORAÇÃO 3: compreende contrato administrativo de concessão a exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários com prestação de serviços definidos nas normas administrativas correspondentes;

ORAÇÃO 4: No caso da ORAÇÃO 3 considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

Nesse momento, obtém-se a regra de conduta DEVE PAGAR O TRIBUTO o concessionário que presta serviços de exploração de Rodovia (aspecto material) aos MUNICÍPIOS ONDE SITUADO CADA TRECHO DA RODOVIA (aspecto espacial e pessoal). O aspecto temporal indica que as receitas devem ser apuradas e declaradas em periodicidade mensal, assim como pago o tributo na mesma periodicidade.

Feita a análise normativa, passa-se ao segundo momento, que é a análise dos fatos jurídicos e não jurídicos envolvidos no problema analisado, e que segundo o contribuinte são: (1) contribuinte é concessionário do lote rodoviário das rodovias BR-101/290/386/448, no Estado do Rio Grande do Sul por Contrato de Concessão; (2) vem apurando e recolhendo o ISS-Pedágio sobre suas atividades, considerando o valor auferido a título de pedágio em cada rodovia individualmente considerada e calculando a base de cálculo do tributo devido a cada Municipalidade de acordo com a proporção da sua testada; (3) em relação ao Município de Canoas (RS) estudo técnico aponta ser lindeiro da BR-386 em 2,379% do total do trecho da rodovia (testada) e da BR-448 em 65,228% do total do trecho da rodovia (testada); (4) que em relação à BR-448 não há recolhimentos pois não há praças de pedágio e (5) em relação às praças de pedágio 1 a 3 não há recolhimentos pois não estão situadas em estrada que cruza o Município de Canoas (RS).

O terceiro momento da análise implica, nesse sentido, decidir pela incidência das normas dissecadas no momento 1, com supedâneo nos fatos analisados no momento 2 e aqui a análise fica facilitada porque os fatos são incontroversos, as partes discordam só a respeito da incidência da norma de tributação em relação à Rodovia BR-448 e em relação à receita advinda das praças P1 a P3.

E, com efeito, a localidade ou a forma como a tarifa é paga pelo usuário do Sistema Rodoviário é hipótese de incidência da norma. A norma de tributação não estabelece a norma de conduta DEVE PAGAR O TRIBUTO o concessionário que presta serviços de exploração de Rodovia aos MUNICÍPIOS ONDE SITUADO CADA PRAÇA DE PEDÁGIO, mas sim DEVE PAGAR O TRIBUTO o concessionário que presta serviços de exploração de Rodovia aos MUNICÍPIOS ONDE SITUADO CADA TRECHO DA RODOVIA.

Tem razão o contribuinte ao afirmar que somente DEVE PAGAR O TRIBUTO quem preste tais serviços “mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários”, que esse aspecto está na materialidade da hipótese de incidência. Porém, não é a localização das praças de pedágio que determinam a onerosidade da prestação de serviços, mas a política tarifária cujas linhas gerais foram estabelecidas no Edital de Concessão, ao qual ocorreu o ora concessionário com proposta específica de tarifa global para o Sistema Rodoviário, saindo-se vitorioso no certame licitatório. Não há no Edital ou no Contrato de Concessão qualquer referência à gratuidade dos serviços prestados na BR-448, e as demonstrações contábeis e econômicas do contribuinte analisadas pela Fiscalização demonstram que a BR-448 não é neutra patrimonial ou economicamente para a recorrente.

Aliás, trata-se de rodovia que liga a BR-101 à BR-386, sendo vital no Sistema Rodoviário Integrado.

No caso presente, o Ente Fiscal não recorreu à interpretação analógica, mas literal da norma de tributação, não incorrendo na violação ao artigo 108, § 1º do CTN, que estabelece



**Continuação do acórdão 008/23.....**

que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Não há, nem mesmo, ausência de disposição expressa que demandasse o recurso à utilização dos princípios gerais do direito público, na forma do artigo 108, inciso III do CTN, vez que o método empregado foi a interpretação literal da norma de tributação.

Interpretação extensiva seria condicionar a incidência da norma de tributação à localização da praça de pedágio, pois tal elemento não está na norma.

Observa-se, ademais, que das Consultas realizadas aos Municípios de Gravataí/RS, Cachoeirinha/RS, Osório/RS, Glorinha/RS, Torres/RS, Santo Antônio de Patrulha/RS e Porto Alegre/RS não têm importância para a definição da competência tributária do Município de Canoas (RS), em face da sua autonomia político-legislativa. Quem outorga competência tributária é a Constituição Federal, não os Municípios lindeiros do Sistema Rodoviário que, ademais, contam com praça de pedágios ou com rodovias com praças de pedágios em seus territórios, e, portanto, são beneficiados pela forma que o contribuinte elegeu fazer a apuração do imposto sobre serviços. O cálculo de incidência sobre o montante das receitas arrecadadas no Sistema Rodoviário, com pagamento proporcional pela extensão da malha em cada Município, que é o critério legal, aumentaria o número de sujeitos ativos e diminuiria os índices de partilha, sendo possível que os Municípios consultados estejam interessados na solução deste litígio em favor da recorrente. Importaria conhecer a posição jurídica de Sapucaia do Sul e Esteio, por exemplo, mas tais consultas não aportaram aos autos.

Portanto, o quarto momento de análise, que é o da certificação dos efeitos da norma de tributação, implica reconhecimento de que o recorrente elidiu o pagamento do tributo devido na época própria e, portanto, procede o lançamento de ofício efetivado pelo Município de Canoas (RS) nos termos do artigo 142 do CTN, que prevê:

Art. 142. Compete 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ou seja, como o contribuinte não procedeu ao lançamento na forma dos artigos 147 e 150 do CTN, a autoridade administrativa formalizou os efeitos da incidência da norma de tributação sobre os fatos através do lançamento de ofício.

Observe-se que não há precedentes específicos a respeito do mérito da matéria tratada, sejam administrativos ou judiciais, de Tribunais competentes para a revisão desse lançamento, ou seja, esse Conselho, o Tribunal de Justiça local, o Superior Tribunal de Justiça ou o Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, sendo a atividade da autoridade administrativa vinculada às normas locais de tributação, os precedentes paulistas apontados pelo contribuinte não vinculam a autoridade lançadora.

Há, ainda, que se enfrentar um último aspecto da matéria recursal principal, que é a alegação do contribuinte a respeito do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, que discrimina o valor a ser pago pelo contribuinte, abordando então, a base de cálculo e sua alíquota, uma vez que o aspecto pessoal, que é aquele em que objetiva discernir entre quem há uma relação tributária formada, já foi objeto de análise.

Em relação ao aspecto quantitativo, o contribuinte sustenta tese tudo ao nada, não



### Continuação do acórdão 008/23.....

questionando a natureza das receitas tributadas ou os limites dos critérios aritméticos de determinação da receita tributável aplicados pela fiscalização, mas somente que nenhum valor é devido à Municipalidade de Canoas (RS) em relação à BR-448 ou da arrecadação das praças de pedágio 1 a 3, porque, em sua interpretação, não é devido o ISSQN em relação a trechos que não contem com praças de pedágios.

Note-se que a tese do recorrente serve tanto para arredar a norma de tributação, quanto para neutralizar seus efeitos pela ausência de conteúdo econômico, ou seja, gratuidade ou ausência de preço.

Primeiro, repita-se que a política tarifária estabelecida no Edital e Contrato de Concessão do Sistema Rodoviário não faz qualquer referência à gratuidade dos serviços prestados na BR-448, assim como as demonstrações contábeis e econômicas do contribuinte analisadas pela Fiscalização demonstram que a BR-448 não é neutra patrimonial ou economicamente para a recorrente. Os serviços prestados na BR-448 geram custo e despesa, que são reconhecidos pelo contribuinte por algum dos métodos contábeis utilizados para esse fim, sabendo-se que tradicionalmente, no Brasil, o método de custeio utilizado pela contabilidade financeira é o Custeio por Absorção, no qual os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços por meio de rateios, conforme Lei nº 6.404/1976.

No arcabouço jurídico das concessões, que é a Lei nº 8.987/1995, está estabelecida a política tarifária, sendo a tarifa fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas da Lei, edital e contrato, podendo ser diferenciadas em função das características técnicas e dos custos específicos provenientes do atendimento aos distintos segmentos de usuários. (artigos 9º e 13).

Nesse passo, há onerosidade compulsória nos serviços prestados em relação à BR-448, existindo preço do serviço. Não tendo o contribuinte declarado o preço, age corretamente a autoridade administrativa ao arbitrá-lo, pois está vinculada aos artigos 24, IV e 34 da Lei Municipal nº 1.943/1979, *verbis*:

Art. 24 - A incidência e a cobrança do imposto independem:

IV - do recebimento do preço ou do resultado econômico da prestação;

Art. 34 - No caso de preço notoriamente inferior ao corrente no mercado de trabalho local, ou sendo ele desconhecido da autoridade administrativa, esta, sem prejuízo das demais cominações ou penalidades cabíveis, poderá: (Redação dada pela Lei nº 5255/2007):

I - apurá-los, com base em dados ou elementos em poder do sujeito passivo;

II - estimá-los, levando em conta a natureza do serviço prestado, o valor das instalações e dos equipamentos, a localização do estabelecimento, o número de empregados, as despesas e os lançamentos de atividades semelhantes;

III - arbitrá-los, funcionalmente, sempre que:

a) ocorrer fraude ou sonegação de dados ou elementos julgados indispensáveis ao lançamento;

b) o sujeito passivo não exhibir ou dificultar o exame de livros ou de documentos fiscais de utilização obrigatória.

Em segundo lugar, a ausência de preço específico não pode significar ausência de conteúdo econômico em contratos contraprestacionais, consoante jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, da qual cita-se como exemplo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. FORNECIMENTO DE TALÃO DE CHEQUES. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. OFENSA A NORMAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.



**Continuação do acórdão 008/23.....**

NÃO-CONHECIMENTO. GRATUIDADE DO SERVIÇO. RELEVÂNCIA DA QUESTÃO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Sendo incontroversa a previsão na norma nacional (item 96 da lista anexa ao DL 406/1968), eventual omissão da legislação municipal relativamente à incidência do ISS sobre o fornecimento de talão de cheques diz respeito às disposições constitucionais de competência tributária, de cuja violação não se pode conhecer em Recurso Especial.
2. Quanto à gratuidade do serviço, alegada pela instituição financeira, o TJ consignou que seria irrelevante para a incidência do ISS.
3. Ocorre que a inexistência de preço afasta, em tese, a possibilidade de quantificação do tributo, pois corresponde à base de cálculo do ISS (art. 9º do DL 406/1968).
4. Por outro lado, é cediço que as instituições financeiras não prestam serviços gratuitos a seus clientes (como nos lembram os economistas, não há almoço grátis - "there's no free lunch").
5. O STJ já se manifestou pela impossibilidade de cobrança de ISS nos serviços efetivamente gratuitos, ou seja, na ausência de formação de contrato bilateral. Não se trata, evidentemente, dos serviços prestados pelos bancos, em que a bilateralidade é essencial (o consumidor tem direito de exigir a prestação, apesar da alegada "gratuidade").
6. O preço relativo ao fornecimento dos talões de cheque está embutido nas tarifas bancárias cobradas. Para que o imposto municipal seja impingido, é necessário sua aferição e distinção, até para evitar dupla tributação (o ISS não pode incidir sobre o total da tarifa bancária genérica e, novamente, sobre o preço do talão de cheques).
7. Assim, embora o TJ/MG erre quanto à premissa de que a gratuidade seria irrelevante para a cobrança do ISS, não há como o STJ apreciar imediatamente a demanda. Os autos devem retornar para que a Corte Estadual verifique, efetivamente, o preço do serviço, que será a base de cálculo para o imposto municipal.
8. Caso descabida essa identificação, é inexigível o ISS sobre esse serviço específico, considerando que a base de cálculo é, repito, exatamente o preço cobrado.
9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (REsp n. 1.212.026/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/2/2011, DJe de 2/3/2011.)

.....  
TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. ARBITRAMENTO. SERVIÇO GRATUITO.

- 1 - O ISS só não incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem qualquer vinculação com a formação de um contrato bilateral.
- 2 - Serviços de intermediação de propaganda, objetivo principal da empresa, devem ser tributados pelo ISS.
- 3 - Alegação de gratuidade não reconhecida.
- 4 - Arbitramento adotado pelo Fisco. Regularidade.
- 5 - Recurso improvido. (REsp n. 234.498/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/5/2000, DJ de 19/6/2000, p. 116.)

Portanto, também em relação ao aspecto quantitativo, à guisa de impugnação específica do contribuinte a respeito dos critérios de arbitramento utilizados nos dois autos de infração, ou seja, na ausência de demonstração analítica de que a exigência fiscal do Município de Canoas (RS) extrapola a carga tributária de 5% (cinco por cento) da receita bruta da recorrente na proporção da extensão da participação das Rodovias BR-448 e BR-386 no total do Sistema Rodoviário concedido, merece ser improvido o recurso.

No que tange às penalidades aplicadas, aduz o recorrente a cumulação das multas de ofício e moratória representam um duplo apenamento por uma mesma e única conduta, violando o princípio do *non bis in idem* e o princípio da consunção, citando precedentes do Superior Tribunal de Justiça,



### Continuação do acórdão 008/23.....

do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, assim como doutrina especializada; e que as multas são confiscatórias citando precedente do Supremo Tribunal Federal.

Em relação às multas, prevê o Código Tributário Municipal (Lei nº 1.783/77):

Art. 68 - Será lavrado Auto de Infração, lançado ao infrator a dispositivo desta Lei, penalidades assim graduadas:

I - multa correspondente à metade do valor corrigido do tributo, quando:

- a) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo cujo lançamento é efetuado por homologação;
- b) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo pela qual, embora não retida, seja responsável. (Redação dada pela Lei nº 4943/2004)

II - multa correspondente a uma vez e meia o valor corrigido do tributo, quando:

- a) sonegar, por qualquer forma, tributo devido, se apurar a existência de artifício doloso ou intuito de fraude;
- b) deixar de recolher, nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária Municipal, importância devida de tributo retida na condição de responsável. (Redação dada pela Lei nº 4943/2004)

§ 1º Considera-se consumada a fraude fiscal, nos casos do inciso II alínea "a", mesmo antes de vencidos os prazos de cumprimento das obrigações tributárias.

§ 2º Salvo prova em contrário, presume-se o dolo em qualquer das seguintes circunstâncias ou outras análogas:

- a) contradição evidente entre livros e documentos da escrita fiscal e os elementos das declarações e guias apresentadas às repartições públicas municipais;
- b) manifesto desacordo entre os preceitos legais e regulamentares no tocante às obrigações fiscais e sua aplicação por parte dos contribuintes ou responsáveis;
- c) remessa de informações e comunicações falsas ao fisco com respeito aos fatos geradores de obrigações fiscais;
- d) omissão de lançamento nos livros, fichas, declarações ou guias, de atividades ou operações que constituem fatos geradores de obrigações fiscais. (Redação dada pela Lei nº 4718/2002)
- e) deixar de exhibir livros fiscais, comprovantes da escrita e demais documentos instituídos por Lei ou Legislação Complementar, bem como prestar informações, sempre que solicitadas pela Fiscalização Tributária. (Redação acrescida pela Lei nº 5255/2007)

§ 3º O ISSQN declarado espontaneamente pelo contribuinte, através de documento válido, assinado por ele mesmo, ou seu representante legal, ou de sistema posto à disposição pelo fisco e que seja protegido por senha eletrônica/web ou certificação digital, não se sujeita a auto de infração, devendo ser inscrito em dívida ativa e encaminhado para a execução fiscal nos termos da legislação em vigor, estando sujeito, ainda, aos acréscimos legais previstos no art. 92, da Lei nº 1.943, de 10 de dezembro de 1979. (Redação acrescida pela Lei nº 5738/2013)

Art. 92 - Os valores não recolhidos nos prazos fixados no artigo anterior serão atualizados monetariamente até a data do efetivo pagamento, acrescidos de multa e juros de mora. (Redação dada pela Lei nº 4177/1997)

§ 1º A atualização monetária será calculada com base na variação do índice oficial da inflação, ocorrido entre o mês do efetivo pagamento e o mês de vencimento. (Redação dada pela Lei nº 4177/1997)

§ 2º Os juros de mora serão de 1% (um por cento) ao mês ou fração de mês, a contar do início do mês subsequente ao da data assinalada para o cumprimento da obrigação, e serão calculados sobre o valor monetariamente atualizado. (Redação dada pela Lei nº 4177/1997)

§ 3º No caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, considera-se, para efeito de cálculo de atualização monetária, multa e juros de mora dos débitos em atraso, como mês de vencimento o mês de competência. (Redação dada pela Lei nº 4177/1997)



§ 4º A multa de mora será de 2% (dois por cento) ao mês ou fração de mês, sobre o valor corrigido do tributo, até o limite de 20% (vinte por cento). (Redação dada pela Lei nº 5738/2013)

§ 5º Ao contribuinte que quitar seus débitos, no mesmo exercício em que forem lançados, será concedida redução de 100% (cem por cento) no valor da multa de mora e de 20% (vinte por cento) no valor do juro de mora, desde que o pagamento seja efetuado em uma única parcela. (Acrescido pela Lei nº 5391/2009)

§ 6º Fica o Poder Executivo autorizado a estabelecer que sejam fornecidas aos órgãos de proteção ao crédito informações a respeito dos créditos da Fazenda Pública Municipal inscritos em dívida ativa, conforme estipulado em decreto. (Redação acrescida pela Lei nº 5587/2011) (Parágrafo regulamentado pelo Decreto nº 438/2011)

§ 7º Por consideração ao princípio da eficiência, da razoabilidade, da proporcionalidade, da economicidade e da justiça fiscal, a autorização concedida ao Poder Executivo para fornecer aos órgãos de proteção ao crédito informações a respeito dos créditos da Fazenda Pública inscritos em dívida ativa somente poderá atingir contribuintes que tenham pendências referentes a tributos municipais que atinjam, no montante, o valor mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação acrescida pela Lei nº 5587/2011)(Parágrafo regulamentado pelo Decreto nº 438/2011)

A posição pessoal do Relator é a de que a interpretação possível do sistema de multas tributárias no Município, em relação ao Imposto sobre Serviços, é a seguinte:

- 1) SE o contribuinte constituir o crédito tributário pelo autolancamento, nos termos do § 3º do artigo 68, não será efetuado auto de lançamento, sendo que se aplica a multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido nos termos do § 4º do artigo 92;
- 2) SE o contribuinte não constituir o crédito tributário pelo autolancamento, estará sujeito ao auto de infração do artigo 68 “caput” e inciso I, sendo que à constituição de ofício acompanha multa de 50% do valor do tributo devido;
- 3) SE o contribuinte não constituir o crédito tributário pelo autolancamento e incorrer em ação de sonegação, por qualquer forma, do tributo devido, mediante artifício doloso ou intuito de fraude, estará sujeito ao auto de infração do artigo 68 “caput” e inciso II, sendo que à constituição de ofício acompanha multa de 150% do valor do tributo devido.

No caso ora examinado, foi aplicada ao contribuinte a multa punitiva de 50% porque não constituiu o tributo pelo autolancamento.

O enquadramento legal adotado pela fiscalização em relação à multa punitiva no patamar de 50% é razoável, sendo que aos órgãos administrativos de revisão é vedado conhecer de pedidos de inconstitucionalidade de lei municipal, ressalvada a existência de decisão judicial com efeito “*erga omnes*” ou jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, o que não ocorre para multas de 50% do valor do tributo lançado. Nesse sentido reporto-me à Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Fazenda Nacional, órgão congênere ao Municipal, que trata da matéria:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Afasta-se a alegação de confisco, tanto em relação à multa de ofício quanto a moratória, Em relação à aplicação cumulativa da multa do artigo 68, inciso I com a multa moratória do artigo 92 da Lei nº 1.783/77, repito, meu entendimento pessoal é que a legislação municipal não prevê a



**Continuação do acórdão 008/23.....**

cumulação das multas. Se está diante de um critério administrativo-fiscal, e não político-jurídico, que margeiam aquilo que a autoridade fiscal pode e não pode deixar de vincular-se.

A multa moratória só se aplicaria se o contribuinte constituir o crédito tributário pelo autolancamento, caso em que não será efetuado auto de lançamento e o crédito será encaminhado diretamente à cobrança, servindo a declaração do contribuinte como base material para inscrição em dívida ativa.

Não constituído o crédito tributário, se aplica a multa por lançamento de ofício do artigo 68, sem cumulação com a multa moratória.

Além da inexistir previsão legal municipal que autorize, aplica-se à concomitância das multas moratória e de ofício o princípio da consunção, originário no Direito Penal. Pelo princípio, a infração mais grave absorve a de menor gravidade. Por analogia, no Direito Tributário, a penalidade mais gravosa (multa de ofício) absorve a mais leve (multa moratória). Esse entendimento está em voga do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 1.496.354/PR (2015); Recurso Especial nº 1.815.945/RS (2019) e Recurso Especial nº 1.878.192/SC (2021).

Contudo este Relator tem votado nesta matéria de forma isolada, sendo sido sistematicamente vencido, sem atrair votos nem mesmo dos demais representantes dos Contribuintes. Esse voto vencido gera, nos termos do artigo 54, § 1º do Regimento Interno (Decreto nº 102/2008) um recurso de reconsideração quanto à matéria não unânime, que será julgado pelo mesmo Colegiado, sem ampliação, o que não beneficia nem a Administração nem o Contribuinte. Nesse sentido, ressalvado meu entendimento pessoal, voto por improver o recurso em relação à cumulação das multas também.

Por fim, no que tange aos encargos moratórios, prevê o artigo 161, § 1º do CTN:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Como visto alhures, o artigo 92 do CTM prevê que os valores não recolhidos nos prazos fixados serão atualizados monetariamente até a data do efetivo pagamento, acrescidos de multa e juros de mora, sendo os juros de mora de 1% (um por cento) ao mês ou fração de mês.

Nesse sentido, a autoridade fiscal está vinculada à aplicação do CTM em relação aos encargos da mora, não podendo cogitar arredar a incidência da norma local em favor da lei federal, devendo ser improvido o recurso no ponto.

Pelo exposto, VOTO pelo improvimento do Recurso Voluntário.

**TRANSCRIÇÃO DA DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO TIAGO ANTUNES DO NASCIMENTO E SILVA**

Com fulcro no artigo 51, inciso VI, § 2º do Decreto Municipal nº 102/2008, apresento





**Continuação do acórdão 008/23.....**

declaração de voto, nos seguintes termos.

**RELATÓRIO.**

Adoto o relatório do Conselheiro relator.

**DO MÉRITO.**

Observação 1. Da documentação.

Ao se comparar os documentos físicos (RELATÓRIO FISCAL E OS 21 ANEXOS), que foram entregues ao recorrente no momento da ciência com os documentos juntados pelo recorrente no presente Recurso Voluntário, constatou-se que não foram juntados na íntegra. Tais documentos são essenciais por fazerem parte da base de cálculo dos autos de infração, bem como consta o detalhamento por via de “notas explicativas” da composição da base de cálculo, fotos ilustrativas da prestação de serviço na BR- 448.

Além disso, destaco que os mesmos documentos foram enviados via email para o endereço eletrônico <[raffaele.gallicchio@grupoccr.com.br](mailto:raffaele.gallicchio@grupoccr.com.br)>.

Dessa forma, recomendo, para que não haja prejuízo na apreciação de futuros recursos, a necessidade de juntar a documentação completa da auditoria fiscal.

Observação 2. Da Base de Cálculo e do Fato Gerador.

Os anexos de 7 a 10 se referem à base de cálculo utilizada nos 2(dois) autos de infração (nº1002 e 1004/2022).

O anexo 8, se refere, especificamente a base de cálculo do auto de infração nº 1002/2022, que em síntese utiliza a receita auferida de todo o sistema rodoviário da concessão, ou seja, de todas as praças de pedágio. Essa base de cálculo é calculada proporcionalmente ao FATO GERADOR que no caso é a extensão de Rodovia no território do município de Canoas (que representa 4,35437% da integralidade), entre elas estão a BR 386 e a BR 448.

O anexo 10, se refere, especificamente a base de cálculo do auto de infração nº 1004/2022, que em síntese utiliza a receita auferida de todo o sistema rodoviário da concessão, ou seja de todas as praças de pedágio, mas considerando a diferença da receita já oferecida à tributação (2,379%). Essa base de cálculo é calculada proporcionalmente ao FATO GERADOR que no caso é a extensão



**Continuação do acórdão 008/23.....**

de Rodovia no território do município de Canoas (que representa 4,35437% da integralidade), entre elas estão a BR 386 e a BR 448.

Observação 3. Das comprovações do Sistema integrado de FATO.

Importante destacar que extensão da BR 448 é utilizada para todos os cálculos de reajuste de tarifa básica, as chamadas REVISÕES ORDINÁRIAS, que levam em consideração o FATOR D.

O FATOR D em síntese é um percentual de desconto por KM no método de reequilíbrio para a frente de recuperação e manutenção. A agência nacional de transporte terrestre é a responsável pela apuração dos percentuais e emite notas técnicas com os indicadores e percentuais de todas as rodovias da concessão desta concessão.

Portanto, a extensão da BR 448 é utilizada pelo Concessionária para todos os fins na mensuração dos reajustes que são repassados para o valor da tarifa global.

O valor da tarifa é padrão em todas as praças de pedágio da concessão do SISTEMA DE INTEGRAÇÃO VIASUL, o que comprova a unicidade do sistema.

A exploração da BR 448 pela CCR VIASUL é a outra prova que o sistema de praças de pedágio forma um caixa arrecadador único.

Acrescentando as observações acima descritas, acompanho o voto do relator para negar provimento ao recurso voluntário.

Os conselheiros Tiago Antunes do Nascimento e Silva, Michele Godoi Menetrier, Daniela Silveira Pontes Naconeski, Elaine Cofcevicz e Paulo Amaro Massardo Miranda, acompanharam o voto do relator, e por unanimidade negaram provimento ao recurso.



Estado do Rio Grande do Sul  
Município de Canoas  
Secretaria Municipal da Fazenda  
Conselho Municipal de Contribuintes

**Continuação do acórdão 008/23.....**

Sala de sessões, 31 de outubro de 2023

Patricia de Souza Leandro Teixeira  
Presidente

Juliano Brito  
Conselheiro Relator  
OAB/RS 55628

