



ACÓRDÃO 009/23

PROCESSO Nº: 2.526/2023
REQUERENTE: CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS INTEGRADAS DO SUL S.A CNPJ:
32.161.500/0001-00
AUTO DE INFRAÇÃO: 1.004/2022
CONSELHEIRO RELATOR: PAULO AMARO MASSARDO MIRANDA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS DO ITEM 22.01 DA LISTA ANEXA. TRIBUTO DEVIDO PROPORCIONAL À EXTENSÃO DA RODOVIA NO MUNICÍPIO DE CANOAS. MULTAS E ENCARGOS MORATÓRIOS MANTIDOS. RECURSO DESPROVIDO.

RELATÓRIO

Trata-se de defesa administrativa apresentada pela impugnante CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS INTEGRADAS DO SUL S.A., em face do lançamento de créditos tributários efetuados através do Auto de Infração no 1.004/2022, decorrente do processo de Revisão Fiscal no 8.219/2022, lavrado pelo Serviço de Fiscalização do Imposto Sobre Serviços – ISS da Secretaria Municipal da Fazenda deste Município.

A Revisão Fiscal, que resultou no Auto de Infração no 1.004/2022, teve origem com a Ordem de Serviço no 202200103, na data de 10 de fevereiro de 2022, tendo sido a impugnante notificada do início da Revisão Fiscal por meio da Notificação no 202200081, na data de 16 de março de 2022.

Durante os procedimentos de auditoria fiscal, foi constatado que a impugnante deixou de recolher ISS ao Município de Canoas, devido sobre as receitas auferidas com a prestação de serviços de exploração de rodovia, sujeita ao subitem 22.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal no 4818/2003, nas competências de 02/2020 a 12/2021.

A impugnante foi notificada da lavratura do Auto de Infração em 21 de dezembro de 2022, tendo protocolado a defesa em 10 de janeiro de 2023.

Das Alegações da Impugnante

Em suma, a impugnante alega:

- a) a inoocorrência do fato gerador do ISS na Rodovia BR-448, fundada na ausência de praça de pedágio na via, fato que impossibilitaria a exigência do tributo;
- b) a inexatidão na apuração da base cálculo do ISS, tomando-se por base de cálculo percentual – apurado pela extensão da rodovia no território do Município - da receita bruta auferida com pedágio de todo o sistema rodoviário concedido, enquanto o correto deveria ser a tomada de percentual do total arrecadado com o pedágio em cada rodovia explorada;
- c) a indevida cumulação das multas por infração e de mora, as quais representam dupla punição ao mesmo fato;



Continuação do acórdão 009/23.....

d) a limitação dos juros de mora e da atualização monetária à Taxa Selic, haja vista a incompetência dos municípios para legislar sobre direito econômico e financeiro e a existência de norma geral da União (Lei 9.250/95).

Das Alegações do Fiscal Autuante

O Fiscal que lavrou o auto de infração aduz, em síntese, que:

a) o auto de infração foi corretamente lavrado, ante a constatação da efetiva prestação de serviços no Município, que configura o fato gerador do tributo, o qual independe da existência de praça de pedágio na via explorada;

b) a base de cálculo do ISS incidente deve ser obtida por meio da razão da extensão das rodovias integrantes do sistema rodoviário que se estendem pelo Município de Canoas e a extensão total de tal sistema.

DA MANIFESTAÇÃO DO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA.

A Fazenda Pública, através de seu representante, opinou pelo conhecimento do recurso, pois tempestivo e no mérito pelo improvimento na sua totalidade .

PARECER

1. Da Admissibilidade

Conforme se constata dos autos, a impugnação atende aos requisitos de legitimidade (fls. 71-133) e tempestividade (fls. 159-160), previstos no artigo 79 da Lei Municipal no 1.783/77.

2. Do Mérito

Pode-se concluir, consideradas as alegações da impugnante e do autuante, acima, sucintamente, relatadas, que o deslinde da contenda depende, essencialmente, de elucidações acerca do fato gerador do ISS na prestação de serviços de exploração de rodovia e da sua base de cálculo. Então, passemos a tal.

a) Do Fato Gerador do ISS na Exploração de Rodovia

Assevera a impugnante a inoccorrência do fato gerador do ISS na Rodovia BR-48, fundada na ausência de praça de pedágio na via, fato que impossibilitaria a exigência do tributo.

O fato gerador é conceituado pelo CTN nestes termos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação



Continuação do acórdão 009/23.....

aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em resumo, o fato gerador pode ser definido como a ocorrência da hipótese de incidência. Ou seja, fato gerador é uma situação que está prevista em lei (hipótese de incidência), que quando ocorre na prática dá origem a uma obrigação tributária.

A ocorrência do fato gerador e a existência dos seus efeitos se dão conforme o disposto no art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Acerca do fato gerador do ISS, dispõe o artigo 1º da Lei Complementar nº116/2003:

Art. 1º -O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 3º -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.

Os serviços de exploração de rodovia estão previstos no subitem 22.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar no 116/2003, espelhada pela Lei Municipal nº 4.818/2003:

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 ou de permissão ou em normas oficiais.

Assim sendo, no que concerne à exploração de rodovia, o fato gerador do ISS é, por assim dizer, a gestão dela (a execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos, operação, monitoramento, assistência dentre outros realizados pela concessionária), para propiciar o uso da via em boas condições, não estando a incidência do tributo condicionada à existência de praça de pedágio na via, nem mesmo ao efetivo pagamento do pedágio. O ISS passa a ser exigível assim que ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço, não se vinculando ao adimplemento da obrigação do tomador. Frise-se, novamente, que o fato gerador do ISS é a "prestação do serviço", não importando para a incidência a verificação de circunstâncias factuais, que dificultem ou impeçam o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são totalmente estranhas à tributação dos serviços prestados.



Continuação do acórdão 009/23.....

Para ilustrar, reproduz-se precedente do Tribunal de Justiça de São Paulo – TJ/SP:

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – MUNICÍPIO DE PORTO FERREIRA - ISS – FATO GERADOR - SERVIÇO DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIA – PEDÁGIO. Sentença que julgou improcedente a ação. Apelo da autora. FATO GERADOR DO ISS – SERVIÇO DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIA – Artigo 1o, § 3o da Lei Complementar Federal 116/2003 – **Em se tratando de serviços de exploração de rodovia mediante a cobrança de pedágio dos usuários, o fato gerador do ISS é a execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos, operação, monitoramento, assistência e outros serviços realizados pela concessionária – Incidência do tributo que não está condicionada ao pagamento do pedágio** – Precedentes do Supremo Tribunal Federal e do C. Superior Tribunal de Justiça. **No caso dos autos, a apelante almeja que seja afastada a obrigação de recolher ISS sobre a passagem de usuários pela praça de pedágio sem que tenha havido o correspondente pagamento da tarifa – A evasão do usuário não descaracteriza a prestação do serviço por parte da concessionária – Mantida a incidência do ISS em tais casos.** Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa, verba que atualizada corresponderia R\$ 2.420,00 – HONORÁRIOS RECURSAIS – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – POSSIBILIDADE – Ocorre que o Código de Processo Civil não é a única norma a ser aplicada – Aplicação conjunta com a Lei Federal no 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) – Entendimento jurisprudencial no sentido de não permitir o aviltamento da profissão de advogado – Honorários que devem ser fixados de forma razoável, respeitando a dignidade da advocacia – Honorários recursais fixados em R\$ 580,00, que atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade – Verba honorária que passa a totalizar R\$ 3.000,00. Sentença mantida – Recurso desprovido. (TJSP; Apelação Cível 1000148-09.2018.8.26.0472; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15a Câmara de Direito Público; Foro de Porto Ferreira - 1a Vara; Data do Julgamento: 10/10/2019; Data de Registro: 14/10/2019) (em negrito)

Convém mencionar, que se trata de fato gerador complexo, pois a prestação de serviços de exploração de rodovia envolve, por definição legal, múltiplas atividades a cargo do prestador. Isto é, as diversas atividades que envolvem a prestação desses serviços (conservação e manutenção da rodovia, melhoramentos para aumentar a segurança do trânsito, operação, monitoramento e assistência aos usuários etc.), devem ser consideradas de forma global e unitária, sem possibilidade de fracionamento em atividades independentes ou isoladas.

No mais, não há dúvidas da efetiva prestação de serviços de exploração de rodovia no território de Canoas pela impugnante, uma vez que auto de infração lavrado, por meio da farta documentação que o instrui, comprova cabalmente tal ocorrência. Aliás, sequer há controvérsia, pois a própria impugnante testifica a efetiva prestação de serviços no território do Ente, nas vias BR-386 e BR-448, por meio da realização de diversas atividades que compõem a prestação de serviços de exploração de rodovias.

A par disso, não se pode olvidar que, para os serviços sob análise, a Lei Complementar



Continuação do acórdão 009/23.....

nº116/2023, e, da mesma forma, a Lei de Canoas no 4818/2003, determinam que o fato gerador do ISS ocorre em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada. Veja-se:

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.

E, por isso, para a lei, desinteressa a localização das praças de pedágio. Aliás, não faz qualquer menção a elas, nem sequer faz referência à cobrança do pedágio. Tão somente, determina que, havendo rodovia explorada no território do Município, configurado estará o fato gerador do ISS.

Ademais, como muito bem observado pelo fiscal autuante, no tocante às praças de pedágio:

Fica compreensível que as praças de pedágio são meros pontos de arrecadação dos valores definidos no Contrato de Concessão, arrecadação esta que, conjuntamente constituirá uma abastança de recursos que suportará todos os custos de manutenção, ampliação etc. de todo o Sistema Rodoviário licitado, os 473,4 km, e ainda remunerará o investidor vencedor da licitação.

Estas praças de pedágio são meros caixas arrecadadoras, elas não são algum tipo de estabelecimento prestador individualizado ou especial ou diferenciado. Nos fica transparente que, o Sistema Rodoviário foi montado com o objetivo de incrementar a arrecadação em vários pontos das quatro rodovias, com as sete praças de pedágios sendo instaladas estrategicamente em locais de maior fluxo de veículos do sistema, proporcionando um valor de pedágio mais razoável e ao mesmo tempo permitindo a possibilidade de oferecer um negócio rentável aos investidores e a arrecadação compatível para a manutenção, serviços e construção das obras nas quatro rodovias segundo definições do edital.

Feitas tais ponderações, ante a existência da prestação de serviços de exploração de rodovia no território do Município de Canoas, não há lastro para questionamentos quanto à ocorrência do fato gerador do ISS.

b) Da Base de Cálculo do ISS na Exploração de Rodovia:

Para a impugnante, a base de cálculo do ISS - Pedágio deverá corresponder ao valor arrecadado a título de pedágio em cada rodovia explorada. No seu entender, cada rodovia operada por ela, ainda que pertencente ao mesmo sistema rodoviário concedido, deverá ser considerada de forma independente e separada para fins de identificação dos fatos geradores do ISS, de modo que a arrecadação do pedágio em cada rodovia – se houver tal arrecadação – deverá ser rateada de forma proporcional aos Municípios que a ela são lindeiros.



Continuação do acórdão 009/23.....

Em relação ao Município de Canoas, quanto à BR-386, a impugnante interpreta que o valor do ISS dos serviços de exploração de rodovia deva ser apurado se considerando a proporção da via que perpassa por Canoas em relação ao valor arrecadado pelas praças de pedágio situadas na extensão do trecho concedido da rodovia, apenas. Já, quanto à BR-448, sustenta a impossibilidade da exigência do ISS relativo à exploração de rodovia, uma vez que inexistente praça de pedágio na via, resultando na ausência de arrecadação de valores de pedágio.

Vejamos.

Inicialmente, reproduzimos o art. 7º, caput, da Lei Complementar no 116/2003, replicada pela Lei Municipal no 4.818/2003, que trata da base de cálculo do ISS:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Em prosseguimento, cabe-nos retomar que os serviços de exploração de rodovia estão previstos no subitem 22.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003:

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 ou de permissão ou em normas oficiais.

E, a respeito desses serviços, as previsões do artigo 3º, §2º da referida lei:

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.

Feito isso, passamos à análise.

Senhora Presidente,

Demais Conselheiros.

Indubitável, como visto, que o fato gerador do ISS ocorre em todos os Municípios em que haja extensão de rodovia explorada e que o imposto é devido a cada Município pelo qual perpassa a rodovia explorada.

Já, quanto à base de cálculo do ISS, a Lei complementar nos informa que é o preço do serviço.



Continuação do acórdão 009/23.....

Assim, tendo em conta que a base de cálculo da prestação de serviços de exploração de rodovia é o preço do serviço, resta-nos a tarefa de fazer tal apuração. E, não podemos confundir o fato gerador e o rateio do tributo – previsão contida no §2º do art. 3º - com a sua base cálculo – prevista no art. 7º.

De pronto, assim, podemos afirmar que o entendimento da impugnante não se sustenta.

Não há tanto na Lei Complementar nº 116/2003 quanto na Lei Municipal no 4.818/2003 qualquer previsão de que a base cálculo do serviço do subitem 22.01 deva ser o valor arrecadado com a cobrança de pedágio por rodovia explorada.

Aliás, o próprio argumento trazido pela impugnante relativo à impossibilidade da exigência do ISS de exploração de rodovia na BR-448, por inexistência de praça pedágio na via, resultando na ausência de arrecadação de valores de pedágio, põe por terra tal entendimento, já que importaria numa prestação gratuita dos serviços pela impugnante. O que obviamente, além de não ser permitido pelo sistema jurídico pátrio, calcado na garantia de equilíbrio econômico-financeiro, é insustentável economicamente, pois não teria a impugnante como fazer frente ao custeio da prestação dos serviços da via, já que carente da contrapartida financeira, obtida por meio da arrecadação da tarifa de pedágio.

Da mesma forma, quanto à alegação da impugnante, pertinente à BR-386, de que o valor do ISS dos serviços de exploração de rodovia deva ser apurado se considerando a proporção da via que perpassa por Canoas em relação ao valor arrecadado pelas praças de pedágio situadas na extensão do trecho concedido da rodovia, apenas, também não encontra esteio, eis que, evidenciado na auditoria que cada rodovia, considerada per si, não configura estabelecimento prestador distinto ou autônomo.

Por outro lado, analisando o Contrato de Concessão no 01/2019 da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, que tem como objeto a concessão de exploração do Sistema Rodoviário formado pelas Rodovias Federais BR – 101/290/386/448/RS, no trecho da BR-101/RS, entre a divisa de SC/RS até o entroncamento com a BR-290 (Osório); da BR-290/RS, no entroncamento com a BR-101(A) (Osório) até 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), verifica-se que se trata de concessão de Sistema Rodoviário uníssono e indissociável.

A contabilidade é centralizada – referente a todo o Sistema Rodoviário, não possuindo nem em apartada discriminação por rodovia integrante, especialmente no tocante ao custeio.

Os serviços tomados pela impugnante, auxiliares na sua prestação de serviços, são contratados para atendimento ao Sistema Rodoviário, e não por rodovia integrante. O seu pessoal e os demais recursos materiais, também.

Mas, principalmente, o preço da Tarifa de Pedágio, que é obtido com base na totalidade da extensão da malha do Sistema Rodoviário, e não por rodovia integrante. Destaque-se que o valor da Tarifa de Pedágio é igual em todas as praças de pedágio do sistema, confirmando, assim,



Continuação do acórdão 009/23.....

que para sua obtenção é considerada a totalidade da malha do Sistema Rodoviário concedido.

Ainda quanto ao preço da tarifa, importante destacar que a impugnante foi a vencedora do leilão de concessão do Sistema Rodoviário, em cujo critério de julgamento foi o maior desconto ofertado para a tarifa básica de pedágio, com um deságio de 40,53%, correspondente a R\$ 4,30545, em relação à tarifa teto de R\$7,24, referenciada a julho de 2018. Ou seja, o estabelecimento do preço ocorreu com base na tarifa básica, cuja foi obtida considerando-se os recursos necessários para a prestação de serviços (manutenção, ampliação, assistência etc.) em todo o Sistema Rodoviário, e não só nas rodovias integrantes individualmente.

Veja-se que a própria Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, em Estudo Econômico-Financeiro acerca do Sistema Rodoviário em xeque, no subitem 4.4.1. (fl. 508 do processo de auditoria no 8219/2022), deixa claro que:

A Tarifa Básica de Pedágio definida para a concessão do sistema rodoviário BR 101/290/448/386/RS, como resultado da conjunção entre as diversas premissas adotadas e as funções matemáticas da modelagem, é de **R\$ 0,10130/KM**.

Oportuno trazer à baila, novamente, as conclusões do fiscal autuante:

Fica compreensível que as praças de pedágio são meros pontos de arrecadação dos valores definidos no Contrato de Concessão, arrecadação esta que, conjuntamente constituirá uma abastança de recursos que suportará todos os custos de manutenção, ampliação etc. de todo o Sistema Rodoviário licitado, os 473,4 km, e ainda remunerará o investidor vencedor da licitação.

Estas praças de pedágio são meros caixas arrecadoras, elas não são algum tipo de estabelecimento prestador individualizado ou especial ou diferenciado. Nos fica transparente que, o Sistema Rodoviário foi montado com o objetivo de incrementar a arrecadação em vários pontos das quatro rodovias, com as sete praças de pedágios sendo instaladas estrategicamente em locais de maior fluxo de veículos do sistema, proporcionando um valor de pedágio mais razoável e ao mesmo tempo permitindo a possibilidade de oferecer um negócio rentável aos investidores e a arrecadação compatível para a manutenção, serviços e construção das obras nas quatro rodovias segundo definições do edital.

Enfim, resta evidente que o preço do serviço, no caso em tela, é o montante arrecadado com a cobrança da tarifa de pedágio em todo o sistema, já que é a contraprestação pelos serviços prestados pela impugnante em todas as rodovias integrantes do sistema rodoviário.

Assim, não há dúvida de que a base cálculo do ISS deve ser obtida se considerando a totalidade da arrecadação das praças de pedágio que compõem do sistema rodoviário concedido, pois o custeio de cada rodovia é financiado por parte da arrecadação obtida em todo o sistema, e não, apenas, pelos valores auferidos nas praças existentes em cada rodovia.

Isso posto, não há reparos a se fazer na autuação.

c) Da alegada vedação à cumulação das multas por infração e de mora

P



c.1) Da alegada violação ao Princípio do *Non Bis In Idem*

Continuação do acórdão 009/23.....

Segundo a impugnante, o Auto de Infração teria violado o Princípio do *Non Bis In Idem*, em vista da exigência simultânea das multas punitiva e de mora. Tais penalidades decorreriam do mesmo fato – não pagamento de tributo, o que é vedado. Mais uma vez, carece de razão a impugnante.

Com efeito, não se pode confundir multa moratória com multa punitiva, esta tem natureza infracional, aquela indenizatória. Em matéria tributária, não há que se falar em *bis in idem* entre a multa moratória e punitiva aplicada, porquanto cada qual possui característica e função autônomas. Cada qual se baseia em fato típico autônomo e cumpre função econômica diversa.

As multas aplicadas têm natureza diversa, sendo que uma delas visa punir e repelir o atraso no pagamento, enquanto a outra tem como escopo a sanção pelo total descumprimento da norma, quando o tributo não foi nem mesmo declarado.

Em complemento, alguns apontamentos se mostram necessários. Primeiro, a aplicação das multas tributárias tem como fundamento a necessidade do Estado em punir a prática de infração, reparar prejuízos causados ao erário público e promover a educação e cultura fiscal.

As multas punitivas objetivam desestimular a prática de infração e podem ser aplicadas com caráter preventivo ou repressivo. Na forma preventiva prevalece o interesse do Estado em garantir a arrecadação e manter o regular funcionamento da administração tributária, v.g., as multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, tais como a manutenção de contabilidade e escrituração fiscal por parte do sujeito passivo, ou prestação periódica de informações à Fazenda Pública. Na forma repressiva, prevalece o interesse da Administração Pública de garantir as receitas tributárias para custear suas despesas, e por isso são aplicadas com rigor sobre a falta de pagamento do tributo devido.

De outra banda, as multas aplicadas com a finalidade de reparar prejuízos causados ao erário público, denominadas de multas moratórias, possuem natureza civil e caráter reparatório, no sentido de reparar o dano causado pela impontualidade no pagamento.

Por fim, a finalidade educativa na aplicação das multas está relacionada com o processo de construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, pois o sujeito passivo consciente da função social dos tributos participa espontaneamente do funcionamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado.

c.2) Da alegada violação ao Princípio da Consunção

Ainda, segundo a impugnante, não podem ser exigidas, ao mesmo tempo, multa de mora e multa de ofício pelo Município de Canoas, em razão da aplicação do princípio da consunção, já que as condutas infracionais que guardem nexos de dependência não podem dar ensejo a penalidades concomitantes, que, por este motivo, devem ser consideradas abrangidas na tipificação “principal”, de modo que a infração maior (deixar de recolher o imposto) absorve a infração menor (recolher tributo em atraso), havendo, portanto, somente a aplicação da multa relativa à primeira infração, a de maior gravidade.



Continuação do acórdão 009/23.....

Infundada, novamente, na alegação da impugnante.

Como visto acima, não se pode confundir multa moratória com multa punitiva, esta tem natureza infracional, aquela indenizatória.

As multas moratórias e punitivas aplicadas, detêm características e funções autônomas, cada qual se baseia em fato típico autônomo e cumpre função econômica diversa. A moratória visa punir e repelir 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.

c.3) Da alegada violação ao Princípio da Vedação ao Confisco

Afirma a impugnante que a fixação cumulativa das multas de mora e de ofício no caso concreto reveste-se de caráter confiscatório, pois assume montante excessivo frente às supostas infrações cometidas, em ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Melhor sorte não assiste à impugnante.

No que diz com a multa punitiva, o Supremo Tribunal Federal – STF assentou entendimento no sentido de que tal tem caráter confiscatório apenas quando ultrapassar o valor de 100% do valor do tributo, o que inocorreu na espécie, *verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REITERAÇÃO DA TESE DO RECURSO INADMITIDO. SUBSISTÊNCIA DA DECISÃO AGRAVADA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. OFENSA REFLEXA. MULTA PUNITIVA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I - As razões do agravo regimental são inaptas para desconstituir os fundamentos da decisão agravada, que, por isso, se mantêm hígidos. II - O recurso extraordinário, por conter alegações de ofensas indiretas ou reflexas à Constituição, demanda a interpretação de legislação infraconstitucional. III – **As multas punitivas que não ultrapassem o patamar de 100% do valor do imposto devido não são consideradas confiscatórias.** Precedentes. IV - Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação da multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). (ARE 1122922 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 13/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 20-09-2019 PUBLIC 23-09-2019). (grifado)

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário e Processual Civil. 3. Procedimento administrativo fiscal. Alegada existência de nulidade. 4. Matéria infraconstitucional. Ofensa reflexa à Constituição Federal. Necessidade de reexame do acervo probatório. Súmula 279 do STF. Precedentes. 5. **Multa fixada em 100% do valor do tributo. Ausência de caráter confiscatório.** Precedentes. 6. Inovação recursal no agravo regimental. Impossibilidade. Precedentes. 7. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 8. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1073192 AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 22/02/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-041 DIVULG 27-02-2019 PUBLIC 28-02-2019). (grifado)



Continuação do acórdão 009/23.....

No tocante à multa moratória, o STF, ao julgar o RE 582.461/SP – Tema 214/STF, sob o rito da repercussão geral, firmou o entendimento de que não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%. Veja-se:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2o, I, e 8o, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional no 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. **4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.** O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177). (grifado)

Desta maneira, verifica-se a exatidão na aplicação das multas.

d) Da redução dos juros de mora e da atualização monetária:

Por fim, a requerente pugna pela redução dos juros de mora e da atualização monetária



Continuação do acórdão 009/23.....

Diz que a aplicação dos juros de mora de 1%, somados à correção monetária com base na URM, está incorreta, haja vista a incompetência dos municípios para legislar sobre direito econômico e financeiro e a existência de norma geral da União (Lei 9.250/95), limitando os juros de mora e a atualização monetária à Taxa Selic.

Outra vez, improcedentes as alegações da impugnante.

A correção monetária e os juros aplicados estão de acordo com a Lei Municipal 1.943/79, a qual determina a aplicação dos critérios combatidos nos artigos 92 e 92-A. Além do mais, a fixação dos juros de mora e da atualização monetária pela referida Lei Municipal não implica em desrespeito ao mandamento constitucional que atribuiu competência concorrente à União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre direito financeiro e econômico.

Cumpra esclarecer, outrossim, que a questão em análise não envolve o sistema monetário nacional, o qual pode ser definido, de maneira bem simplista, como o conjunto de moedas em circulação no país, como equivocadamente afirmado pela impugnante.

Trata-se, em verdade, do legítimo exercício da competência conferida aos Municípios pelo art. 30, III, da Constituição Federal. Isto é, aos Municípios compete instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Aliás, o Código Tributário Nacional assim prescreve:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Tal dispositivo atribui competência legislativa plena ao ente tributante, limitada, somente, pelas Constituições Federal e Estadual, pela Lei Orgânica e pelo próprio Código Tributário Nacional. Ou seja, o Município, respeitando as eventuais limitações contidas no arcabouço legal referido, pode legislar plenamente. Não se trata, por óbvio, de legislar sobre direito econômico ou financeiro e muito menos sobre sistema monetário, mas apenas do exercício de sua autonomia.

Até porque, se não fosse conferido ao ente tal liberdade, estar-se-ia diante de uma violação ao pacto federativo. Veja-se o disposto no caput do art. 18 da Constituição Federal:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Consigne-se que uma suposta obrigação dos Municípios de observância à Lei Federal 9.250/95, feriria de morte a autonomia de tais entes, incorrendo na quebra do pacto federativo, em contraposição às disposições da Constituição Federal.

Oportuno transcrever a Súmula Vinculante no 42 do STF, a qual trata de tema análogo ao presente caso:

É inconstitucional a vinculação do reajuste de vencimentos de servidores estaduais ou municipais a índices federais de correção monetária.



Continuação do acórdão 009/23.....

Cabe frisar, deveras, que o CTN impõe uma limitação aos juros de mora. Segue:

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.

Todavia, a limitação só é aplicável para o caso de inexistência de lei fixando os juros aplicáveis. O que não é o caso dos autos, pois, como visto, a Lei Municipal determina a aplicação dos juros de mora à taxa de 1% ao mês.

Apenas para argumentar, ainda que não houvesse previsão pela legislação do Município, aplicar-se-ia a regra contida no §1o, do art. 161, do CTN, a qual atribui taxa de juros idêntica à estipulada pelo Município, inexistindo, portanto, diferença no resultado.

Ao final, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já pacificou a questão, sob a sistemática dos recursos repetitivos, pondo fim à discussão, em voto condutor do saudoso Ministro do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal Teori Albino Zavascki. Confira-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTO ESTADUAL. JUROS DE MORA. DEFINIÇÃO DA TAXA APLICÁVEL. 1. Relativamente a tributos federais, a jurisprudência da 1a Seção está assentada no seguinte entendimento: na restituição de tributos, seja por repetição em pecúnia, seja por compensação, (a) são devidos juros de mora a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN e da Súmula 188/STJ, sendo que (b) os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1o.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95, desde cada recolhimento indevido (EResp 399.497, ERESP 225.300, ERESP 291.257, EResp 436.167, EResp 610.351). **2. Relativamente a tributos estaduais ou municipais, a matéria continua submetida ao princípio geral, adotado pelo STF e pelo STJ, segundo o qual, em face da lacuna do art. 167, § único do CTN, a taxa dos juros de mora na repetição de indébito deve, por analogia e isonomia, ser igual à que incide sobre os correspondentes débitos tributários estaduais ou municipais pagos com atraso; e a taxa de juros incidente sobre esses débitos deve ser de 1% ao mês, a não ser que o legislador, utilizando a reserva de competência prevista no § 1o do art. 161 do CTN, disponha de modo diverso.** 3. Nessa linha de entendimento, a jurisprudência do STJ considera incidente a taxa SELIC na repetição de indébito de tributos estaduais a partir da data de vigência da lei estadual que prevê a incidência de tal encargo sobre o pagamento atrasado de seus tributos. Precedentes de ambas as Turmas da 1a Seção. 4. No Estado de São Paulo, o art. 1o da Lei Estadual 10.175/98 prevê a aplicação da taxa SELIC sobre impostos estaduais pagos com atraso, o que impõe a adoção da mesma taxa na repetição do indébito. 5. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Resp 1.111.189/SP, Primeira Seção, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 25/05/2009) (grifado).



Continuação do acórdão 009/23.....

Nessa ordem de ideias, adequada a aplicação dos juros de mora e da correção monetária nos termos da Lei Municipal 1.943/79.

Diante do exposto, VOTO pelo indeferimento do pedido da defesa e mantendo o Auto de infração nº 1.004/22.

É o voto.

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, apresentou 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>.

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.



Continuação do acórdão 009/23.....

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 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.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES

Continuação do acórdão 009/23.....

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 Juliano Brito, acompanharam o voto do relator, e por unanimidade negaram provimento ao recurso.

Canoas, 31 de outubro de 2023.


Patricia de Souza Leandro Teixeira
Presidente

PAULO AMARO MASSARDO
MIRANDA:94415650082
5650082

Assinado de forma digital por PAULO AMARO MASSARDO
MIRANDA:94415650082
Dados: 2023.12.28 12:42:52 -03'00'

Paulo Amaro Massardo Miranda
Conselheiro Relator
CRC/RS 077.576-O