

Acórdão:	25.329/26/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004794972-12	
Impugnação:	40.010161450-38	
Impugnante:	Viação Cometa S/A	
	IE: 186001237.00-30	
Proc. S. Passivo:	Vanessa Nasr/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/PASSEIRO - BASE DE CÁLCULO – PEDÁGIO. Constatou-se que a Autuada deixou de incluir o valor cobrado do tomador do serviço a título de pedágio na base de cálculo das prestações de serviço de transporte de passageiros, em desacordo com o art. 13, inciso VII c/c § 2º, item 2, da Lei nº 6.763/75, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido nessas prestações. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alíneas "c", da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido na prestação de serviço de transporte de passageiros, relativamente ao período de 01/06/22 a 31/12/25, por não incluir na base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de pedágio, infringindo o disposto nos arts. 5º, §1º, item 7; 13, inciso VII e §2º, item 2; e 15, incisos II, IX e XIII, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS devido, observada a sistemática de crédito presumido de 44,44%, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 21/34 e 67/80, com os seguintes argumentos:

Sustenta que, conforme o art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988 – CF/88, o art. 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 13, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, a base de cálculo do ICMS-transporte corresponderia exclusivamente ao preço do serviço efetivamente prestado, não podendo ser ampliada para abranger valores de natureza diversa.

Sendo assim, o fato gerador do imposto seria a prestação onerosa do serviço de transporte, cuja base de cálculo deveria refletir apenas a remuneração dessa atividade, ressaltando que, somente os valores que remunerem diretamente a transportadora poderiam integrar a base tributável. Portanto, qualquer ampliação para

alcançar valores vinculados a outras relações jurídicas violaria a materialidade constitucional do imposto.

Afirma que o pedágio possui natureza de tarifa ou preço público destinado à concessionária da rodovia, constituindo remuneração por serviço distinto daquele prestado pela transportadora. Invoca o entendimento do STF na ADI nº 800/RS para sustentar que o pedágio remunera serviço prestado por terceiro e não pela transportadora, quais sejam, construção e manutenção da rodovia, conservação da infraestrutura e disponibilização da via aos usuários.

Entende, ainda, que os valores arrecadados a título de pedágio não se incorporariam ao patrimônio da transportadora, sendo apenas transitórios e posteriormente repassados à concessionária. Com fundamento em decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em sede do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69 do STF), argumenta que valores que apenas transitam pela contabilidade do contribuinte não poderiam ser considerados receita tributável.

Argumenta que a legislação mineira exclui da base de cálculo do ICMS a taxa de embarque, instituto de natureza semelhante ao pedágio, razão pela qual seria incoerente admitir tratamento tributário diverso.

Invoca a Lei nº 10.209/01 (Vale-Pedágio Obrigatório), segundo a qual o pedágio não integra o frete nem constitui receita do transportador de cargas. Embora reconheça que a norma se aplique ao transporte de cargas, a empresa sustentou que ela evidencia a autonomia jurídica do pedágio em relação ao serviço de transporte.

Alega que a inclusão do pedágio na base de cálculo configuraria ampliação indevida da hipótese de incidência tributária por interpretação extensiva, em afronta ao princípio da legalidade tributária.

Caso seja mantida a cobrança do ICMS, a empresa requer o cancelamento de uma das penalidades aplicadas, ao argumento de que a multa isolada e a multa de revalidação foram aplicadas em decorrência do mesmo fato: a suposta exclusão indevida do pedágio da base de cálculo.

Entende que não teria havido infração acessória autônoma, bem como a omissão de documentos e o descumprimento instrumental independente.

Assim, a dupla penalização configuraria violação aos princípios do *non bis in idem*, da proporcionalidade, da razoabilidade e da consunção.

Por fim, a empresa sustenta que as penalidades impostas são excessivas e argui o caráter confiscatório da sua exigência, destacando que o caso não envolveria fraude, simulação, dolo ou ocultação de operações.

Trata-se, segundo sua tese, de simples divergência interpretativa acerca da composição da base de cálculo do imposto. Em razão disso, sustenta que a carga sancionatória viola os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, requerendo a redução das multas caso não seja cancelado integralmente o lançamento.

Ao final, requer o cancelamento integral da exigência fiscal. Subsidiariamente, requer o afastamento da cumulação das multas e, em última hipótese, a redução das penalidades por suposto efeito confiscatório.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 95/104, com os esclarecimentos a seguir.

Explica que a controvérsia é exclusivamente jurídica, pois não há divergência quanto à cobrança dos valores de pedágio, nem quanto à sua não inclusão na base de cálculo do imposto pela empresa. O único ponto em discussão consiste em definir se tais valores integram ou não o preço do serviço de transporte para fins de incidência do ICMS.

Enfatiza que o passageiro contrata um serviço único e indivisível, cujo custo engloba todos os elementos necessários à sua execução. Assim, ainda que o valor do pedágio seja posteriormente repassado à concessionária da rodovia, ele integra o montante pago pelo consumidor para usufruir do transporte.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido na prestação de serviço de transporte de passageiros, relativamente ao período de 01/06/22 a 31/12/25, por não incluir na base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de pedágio, infringindo o disposto nos arts. 5º, §1º, item 7; 13, inciso VII e §2º, item 2; e 15, incisos II, IX e XIII, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS devido, observada a sistemática de crédito presumido de 44,44%, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei.

Transcreve-se a legislação em que se baseou a autuação:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

VII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

2. nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

(...)

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

(...)

IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios os quais envolvam fornecimento de mercadorias;

(...)

XIII - o destinatário de serviço iniciado ou prestado no exterior;

(...)

De acordo com a legislação transcrita, a base de cálculo do ICMS na prestação de serviços de transporte corresponde ao preço do serviço, compreendendo todas as importâncias recebidas ou debitadas do tomador, inclusive despesas acessórias.

Como afirmado pelo Fisco, sendo o pedágio indispensável à realização da viagem e cobrado do usuário do serviço, ele integra o preço global da prestação.

A Fiscalização rejeitou, corretamente, a tese de que o pedágio seria mero ingresso financeiro, afirmando que o passageiro efetua o pagamento diretamente à transportadora como condição para obtenção do serviço contratado. Assim, para fins de formação do preço do serviço e incidência do ICMS, o valor integra a receita operacional bruta da prestação.

Cumpre registrar a elevada qualidade técnica do trabalho fiscal desenvolvido. O Auditor Fiscal promoveu minucioso levantamento das informações pertinentes à apuração, tendo instruído os autos com documentação e demonstrativos que evidenciam, de forma clara e detalhada, todos os valores considerados na constituição do crédito tributário.

Verifica-se, ainda, especial zelo na elaboração da planilha de apuração, na qual foram discriminados a base de cálculo, o imposto devido, o crédito presumido previsto na legislação aplicável e os respectivos reflexos na quantificação do crédito tributário. Ao final, a exigência fiscal foi limitada exclusivamente ao montante efetivamente devido, correspondente à parcela não incluída na base de cálculo do imposto.

Ressalte-se que a existência de controvérsia eminentemente jurídica não afasta o dever do órgão julgador de examinar a consistência e a suficiência do conjunto probatório. No caso concreto, constata-se que a prova foi adequadamente produzida e constituída nos autos, permitindo a perfeita compreensão dos critérios adotados e dos valores exigidos.

A controvérsia verificada nos autos restringe-se à verificação da inclusão ou não dos valores cobrados a título de pedágio na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviço de transporte rodoviário de passageiros.

Inicialmente, observa-se que a matéria já foi objeto de exame pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG em diversos

pronunciamentos administrativos em sede de solução de consultas, destacando-se a Consulta de Contribuintes nº 044, bem como as Consultas nº 070/2018, 174/2013, 088/2011, 233/2011 e 271/2009, cujas conclusões foram no sentido de afirmar a obrigatoria inclusão dos valores de pedágio na base de cálculo do imposto.

Embora tais manifestações não possuam efeito vinculante de alcance universal para todos os contribuintes, representam orientação interpretativa consolidada da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação estadual.

Quanto à alegada aplicação do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706, no Tema nº 69, verifica-se que o referido precedente examinou exclusivamente a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, à luz do conceito constitucional de faturamento e receita. Não tratou, contudo, da definição da base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, razão pela qual não se mostra apto a afastar a incidência da legislação mineira sobre o caso em exame.

A questão central não consiste em determinar se o pedágio representa lucro ou receita autônoma da transportadora, mas em verificar se o respectivo valor integra o preço exigido do tomador para obtenção do serviço contratado.

No transporte rodoviário de passageiros, o usuário contrata uma prestação única e indivisível, consistente no deslocamento entre determinado ponto de origem e destino. Não há contratação separada entre serviço de transporte e pagamento de pedágio. Ao contrário, o passageiro remunera um preço global pela prestação do serviço, ainda que determinados custos sejam destacados ou individualizados.

Nesse contexto, aplica-se o disposto no art. 13, inciso VII, combinado com o § 2º, item 2, da Lei nº 6.763/75, já transcritos, segundo o qual a base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de transporte corresponde ao preço do serviço, compreendendo todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador, inclusive as decorrentes de despesas acessórias.

O pedágio constitui despesa indispensável à execução da atividade de transporte nas rodovias concedidas. Sua cobrança decorre diretamente da utilização da infraestrutura necessária à realização da prestação contratada, razão pela qual integra o custo do serviço e, consequentemente, o preço cobrado do usuário.

Também não procede a comparação efetuada pela Impugnante com a taxa de embarque. Conforme demonstrado nos autos, a exclusão da taxa de embarque da base de cálculo decorreu de expressa previsão legal. Em relação ao pedágio, inexistente disposição semelhante. Assim, sob a ótica do princípio da legalidade, não cabe ao intérprete criar hipótese de exclusão não prevista pelo legislador.

Igualmente não prospera a invocação da Lei Federal nº 10.209/01. Além de possuir disciplina voltada especificamente ao transporte rodoviário de cargas, seus dispositivos não alteram os critérios de incidência, base de cálculo ou demais elementos da obrigação tributária relativos ao ICMS devido ao Estado de Minas Gerais. Tais aspectos somente podem ser disciplinados pela legislação tributária competente.

Dessa forma, ao compor o custo da prestação e integrar o valor cobrado do usuário, o pedágio reveste-se de relevância tributária para fins de determinação do preço do serviço, passando a integrar a base de cálculo do ICMS.

No tocante às penalidades, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 foi aplicada em razão da omissão dos valores de pedágio na composição da base de cálculo do imposto. Já a Multa de Revalidação decorre do recolhimento a menor do tributo devido.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

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

(...)

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a litude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como é possível observar na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

(...) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação tributária principal) sujeita o contribuinte à multa de mora prevista no inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à penalidade prevista no inciso II do referido dispositivo legal (Multa de Revalidação).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vanessa Nasr e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Rogério Moreira Pinhal. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora), Jordany Raissa de Sousa Diniz e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2026.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

D

CCMG