

Acórdão: 22.372/20/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000945153-42  
Impugnação: 40.010145643-43  
Impugnante: Proforte S/A Transporte de Valores  
IE: 367909708.01-51  
Proc. S. Passivo: Daniel Vitor Bellan/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - BASE DE CÁLCULO CONSIGNADA A MENOR - TRANSPORTE DE VALORES.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido nas prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores, em decorrência de consignação de base de cálculo menor do que o previsto na legislação. Infração caracterizada, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 49 do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – TRANSPORTE DE VALORES.** Constatada a emissão de extratos de faturamento para prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada prevista no art. 54, inciso VI por inaplicável à espécie.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – TRANSPORTE DE VALORES.** Constatada a emissão de extratos de faturamento para prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores sem informar o valor do serviço prestado e do ICMS incidente, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD.** Constatada a entrega em desacordo com a legislação, de arquivos eletrônicos, referentes à totalidade das prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores realizadas, relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão nos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO -** Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco para apresentação do livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO). Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190, ambos do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2013, das seguintes irregularidades relacionadas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores:

1- recolhimento a menor do ICMS incidente nas prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores, por consignar nas notas fiscais registradas no livro Registro de Saídas, valor de base de cálculo menor do que o previsto na legislação, uma vez que deixou de incluir o montante do imposto ou incluiu a menor, em desacordo com o disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, para as notas fiscais que foram transmitidas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

2- emissão de extratos de faturamento relativos a prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores sem informar o valor do ICMS incidente, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs, resultando em falta de recolhimento do ICMS devido.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c/ art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

3- emissão de extratos de faturamento relativos a prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores sem informar o valor de serviço prestado nem o montante do imposto devido, cujas notas fiscais não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

4- não inclusão nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos de 99 (noventa e nove) notas fiscais relativas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores relativas aos extratos de faturamento emitidos, caracterizando-se entrega em desacordo com a legislação.

Exige-se Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

5- não atendimento à intimação de 07/11/17 para entrega do livro “Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência” (RUDFTO).

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.)

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/112, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese:

- que o disposto no § 15 do art. 13 não pode ser aplicado, visto que é evidentemente contrário aos princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva, previstos nos art. 155, § 2º, inciso I e art. 145, § 1º, ambos da Constituição Federal;

- que o chamado cálculo “por dentro” do ICMS infringe também o princípio constitucional administrativo da transparência (princípio da publicidade), o qual é inferido da leitura conjunta e sistemática do art. 37, *caput* e incisos I e II do § 3º e do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV, LXXII e LX, bem como o § 5º do art. 150, todos da Constituição Federal, visto que o contribuinte deve ser informado de forma clara e compreensível dos impostos que incidem sobre as mercadorias e serviços para que não haja nenhuma obscuridade na cobrança destes;

- que a Autuada cometeu equívoco ao incluir, em algumas prestações, na composição do preço, o valor do serviço com desconto de 20% (vinte por cento) do crédito presumido, bem como, em diversos serviços não houve a utilização do crédito presumido na formação do preço praticado, o que não teria sido observado pelo Fisco, fazendo com que a base de cálculo fosse 20% (vinte por cento) maior nos casos em que a Impugnante *não realizou o repasse do crédito presumido na formação do preço*;

- que as acusações fiscais dos itens 2 e 3 não procedem, visto que as notas fiscais autuadas não se referem a serviço de transporte intermunicipal de valores, mas sim, a serviços tributáveis pelo ISS; quais sejam: i) serviços de custódia, ii) serviços de processamento de numerário ou preparação de cédulas e iii) serviço de transporte intramunicipal de valores, todos relacionados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03;

- que as prestações de serviço de transporte intermunicipal presentes na irregularidade 3, cujos extratos emitidos pelo Autuado não traziam o valor do serviço, referem-se a serviços “realizados pelas próprias transportadoras de seus clientes”, sendo que tais prestações foram discriminadas no extrato para controle de custódia;

- que a multa isolada aplicada, em razão da Impugnante supostamente ter deixado de incluir na EFD-ICMS (SPED) as notas fiscais autuadas, é indevida uma vez que, conforme já demonstrado, as referidas notas fiscais se referem a serviços de custódia/guarda, tesouraria/preparação de cédulas e de transporte intramunicipal de valores, ou seja, tributáveis pelo ISS;

- que de acordo com o Ajuste Sinief nº 02/09, a EFD-ICMS/IPI se presta para a substituição dos livros de Registro de Entradas, Saídas, Inventário, Apuração do IPI, Apuração do ICMS, nenhum deles utilizado pelo contribuinte do ISS;

- que também não poderiam ser aplicadas as multas isoladas relativas às acusações 1, 2 e 3, especialmente a constante da acusação 5, pois deveriam ser absorvidas pelas multas de revalidação, por força do princípio da consunção;

- que a cobrança de penalidades em valor superior a 100% (cem por cento) do imposto exigido demonstra o caráter confiscatório e a desproporcionalidade da mesma.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 132/156, refuta as alegações da Defesa. Acosta os documentos de fls. 157/185.

Inicialmente, apresenta os fundamentos legais que regulamentam a atividade de transporte de valores no seu processo de autorização e requisitos mínimos de funcionamento, bem como quanto à apuração do ICMS.

Discorre sobre a Portaria nº 3.233/2012-DG/DPF, de 10/12/12, que dispõe sobre as normas relacionadas às atividades de Segurança Privada, alterada pelas portarias nº 3.258/2013 – DG/DPF, de 14/01/13 e nº 3.559, de 10/06/13, atividade esta regulada pela Polícia Federal.

Conclui que são intrínsecos à atividade de transporte de valores, o transporte propriamente dito, o abastecimento, a guarda e contagem de numerário. Outra conclusão importante é que uma empresa de transporte de valor não é uma instituição financeira, muito embora preste serviços a elas.

No tocante à apuração do imposto, cita o Ajuste SINIEF nº 20, de 30/08/89, que dispõe sobre a concessão de regime especial na prestação de serviços de transporte de valores, o qual formalizou os procedimentos, documentos e dados necessários a serem seguidos e emitidos pelas empresas de transporte de valores para informar aos Estados e ao Distrito Federal a respeito da prestação de serviço, a fim de apurar o imposto devido.

Aduz que as normas relativas à prestação de serviço de transporte de valores encontram-se contidas no Anexo IX do RICMS/02 (regimes especiais de tributação), sendo que os arts. 21 e 22, de fato, reproduzem a redação dada pelo Ajuste SINIEF 20/89.

Destaca o art. 75 do RICMS/02, que faculta ao prestador de serviço de transporte a utilização de crédito presumido para apuração do imposto a pagar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Faz um relato de como se desenvolveu o trabalho fiscal, informando que foram utilizados os documentos entregues pela empresa por força da intimação de 07/11/17.

Aduz que a “irregularidade 1” foi apurada com base na comparação dos registros transmitidos relativos às notas fiscais modelo 07 e os extratos de faturamento equivalentes, tendo sido constatado que a Empresa autuada não consignou ou consignou a menor 16,82% (dezesseis inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) o montante do ICMS na base de cálculo.

Afirma que a incorporação do montante do imposto na base de cálculo é matéria completamente solidificada, uma vez que está prevista na Constituição Federal, bem como na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 1º, inciso I), e nos dispositivos legais do estado de Minas Gerais, Lei nº 6763/75 (art. 13, § 15) e RICMS/02 (art. 49), os quais transcreve.

Aduz que nesse sentido são as decisões do CC/MG, citando como exemplo os Acórdãos nºs 21.894/16/3ª e 22.128/16/1ª.

Quanto às alegações da Impugnante no tocante a ter repassado a seus clientes a redução de 20% (vinte por cento) no valor do imposto (crédito presumido), como desconto na composição do preço, argui que o benefício do crédito presumido é utilizado como forma de simplificar sua apuração, dispensando o contribuinte de registrar as entradas para compensar suas saídas. Não há que se falar em conceder desconto em razão desse benefício.

Assevera que não compete à SEF/MG analisar as questões de cunho constitucional levantadas pelo Impugnante (princípios da não cumulatividade, capacidade contributiva, transparência, etc.), quanto a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Relata que, da comparação dos extratos de faturamento com o SPED, verificou-se a existência de extratos que descreviam prestações de serviço intermunicipais relacionados ao transporte de valores, cujas notas fiscais não foram transmitidas no EFD-ICMS/IPI (SPED), o que resultou na “Irregularidade 2”, bem como foram identificados extratos com prestações intermunicipais de transporte de valores, nos quais não havia informação do valor do serviço, somente do valor transportado. Tais extratos compuseram a “Irregularidade 3” e, por previsão legal, utilizou-se o arbitramento.

Informa que no trabalho fiscal foi feita a separação dos extratos, para melhor clareza e também em função da prática do contribuinte, “por assunto” (transporte, processamento e custódia). Porém, trata-se de um único processo relacionado ao serviço de transporte de valores. Cita exemplos de extratos de faturamento que demonstram a situação descrita (fls. 147/149).

Discorre sobre os serviços elencados pela Impugnante como não tributáveis pelo ISSQN, os quais, segundo aquela encontram-se relacionados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03.

Aduz que os serviços de processamento e custódia não existem sozinhos, mas o contrário pode ser verdadeiro. Há alguns serviços de transporte de valores que não tiveram a custódia e o processamento associados.

Conclui que a atividade fim de transporte intermunicipal de valores irá sempre preponderar para fins de apuração do imposto devido quando houver prestações de serviços de processamento de numerário e/ou custódia de valores integrados a ele, estando ou não lançadas em notas fiscais distintas.

Colaciona, às fls. 151/153, decisões do TJMG e do STJ que corroboram o seu entendimento.

Argui que, considerando os argumentos apresentados em relação às irregularidades 2 e 3, a aplicação de multa isolada (irregularidade 4) está correta, uma vez que, na escrituração da EFD, a Autuada omitiu informações resultando em falta de pagamento do tributo.

Assevera que o contribuinte tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos art. 44, inciso II, e essa entrega não pressupõe sua legitimidade, como previsto no art. 56, § único, ambos do Anexo VII do RICMS/02, que transcreve.

Por fim, assevera que não há que se falar em princípio da consunção, pois as multas aplicadas não podem ser absorvidas pela conduta delitiva de recolhimento a menor do ICMS (Irregularidade 1), ou pela falta de recolhimento em função da omissão na escrituração (Irregularidades 2 e 3), uma vez que não há relação lógica entre elas. E ainda, o delito de entrega em desacordo de arquivo eletrônico não é meio necessário ou normal para o delito de recolhimento a menor do ICMS.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 248/280, opina, pela procedência parcial do lançamento, para excluir as seguintes multas isoladas: a) prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 2) e b) prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 3), por inaplicáveis à espécie.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

Em sessão realizada em 22/05/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em promover a juntada do memorial apresentado da Tribuna pela Impugnante e, em seguida, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifeste acerca do referido documento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Felipe Carreira Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume, (fls. 282)

#### **Da Juntada de documentos**

Foram juntados aos autos os documentos de fls. 283/287.

Mediante o documento denominado memorial, a Impugnante apresenta as seguintes alegações.

Em relação ao item 1 do Auto de Infração, afirma que o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal estaria incorreto, visto que se aplicou o percentual de crédito presumido de 20% (vinte por cento) em relação à diferença resultante da subtração do valor do ICMS recolhido pela Impugnante (*VLRICMS*) do valor integral do ICMS apurado pela Fiscalização (“*ICMS apurado*”, no qual foi incluído o ICMS em sua própria base).

Entende que, nos termos do disposto no inciso V do art. 75 do RICMS/02, o crédito presumido deve ser calculado sobre “*o valor do imposto devido na prestação*”, de modo que o Fisco deveria ter aplicado o percentual de presunção em relação ao ICMS apurado para, só então, comparar o valor resultante com o valor recolhido pela Impugnante (*VLRICMS*).

Conclui que ao se apurar o crédito presumido da maneira correta, percebe-se que a Impugnante, na realidade, recolheu ICMS a maior do que o montante que, de fato, seria devido, o que estaria demonstrado nos quadros de fls. 284 e 284/v.

Em relação aos itens 2 e 3 do Auto de Infração - emissão de extratos de faturamento sem informar o valor do ICMS incidente ou sem informar a base de cálculo do imposto, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (Sped) - afirma que tais valores se referem a serviços não tributáveis pelo ICMS.

Afirma que os serviços tributáveis pelo ISS não são “*atividade-meio*” do transporte de valores: “*os serviços de coleta e remessa/entrega de bens são indissociáveis do transporte de valores*”, eis que, sem as atividades-meio a atividade-fim restaria frustrada.

Assevera que os serviços de custódia e tesouraria são serviços apartados, “*realizados, adicionalmente, tão somente se o cliente assim desejar – pagando, por óbvio, um valor superior, eis que estão sendo prestados outros serviços que não o transporte.*” E que o serviço de transporte de valores pode ser prestado sem a realização da custódia e da tesouraria.

Afirma que parte das GTVs (Guia de Transporte de Valores) discriminadas na infração 3 como sendo referentes à serviços intermunicipais de valores, na realidade, foram transmitidos apenas para fins de controle de custódia, por parte da Impugnante.

Argui que, nos casos em que operações de transporte de valores intermunicipal foram prestados por terceiros, a Impugnante era responsável apenas por custodiar os bens de seus clientes.

No tocante ao item 4 do Auto de Infração, afirma que a escrituração na EFD ICMS/IPI é obrigatória apenas para serviços tributáveis pelo ICMS, e que as notas fiscais autuadas se referem a serviços tributáveis pelo ISS. Isso estaria de acordo tanto com o Convênio ICMS/Confaz nº 143/06, quanto com o Ajuste Sinief nº 02/09.

Novamente a Impugnante comparece às fls. 289/295, a fim de complementar o argumento relativo à incorreção da base de cálculo utilizada pelo Fisco para apuração do ICMS exigido no item 1 do Auto de Infração.

Discorre sobre o teor do inciso V do art. 75 do RICMS/02 e conclui que ao ser apurado o ICMS a ser recolhido em determinado período, deve-se: i) aplicar a alíquota do imposto 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada; e em seguida, ii) diminuir o valor resultante da primeira operação em 20% (percentual presumido de crédito do imposto, o que não foi feito pela Fiscalização, conforme demonstrado no quadro de fls. 292 (fls. 02 do Relatório Fiscal).

Alega que “o artifício utilizado pela d. Autoridade Fiscal de aplicar o percentual de presunção de crédito do imposto apenas em relação à diferença entre o “ICMS apurado” e o “ICMS recolhido” tem como resultado a diminuição indevida do crédito presumido de 20% a que tem direito a Requerente”, majorando o valor do ICMS lançado. Apresenta quadro à fls. 293 e 293/v, com a correta apuração do ICMS devido no período e confronta com o valor recolhido, de modo que demonstra que houve recolhimento a maior do ICMS.

#### **Da Manifestação da Fiscalização**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 296/306 acerca dos argumentos apresentados pela Impugnante.

Em relação ao item 1 do Auto de Infração, o qual a Impugnante afirma que estaria incorreta a apuração da base de cálculo pelo AIIMS, responde que os cálculos apresentados no Auto de Infração estão corretos e que a Impugnante confundiu valores, conceitos e a correta aplicação da legislação.

Assevera que na segunda coluna da tabela apresentada às fls. 284 (verso) com o título “Dados retirados do AIIM” há um erro conceitual que impacta todos os cálculos que, supostamente, embasariam sua argumentação: a coluna intitulada pela Impugnante de ‘VLRICMS (ICMS recolhido)’ não corresponde ao ICMS recolhido e, nem tampouco, estaria assim discriminado nas fls. 2/3 do relatório fiscal, cuja coluna expressa o “Valor do ICMS devido (VLRICMS)” e que foi extraído dos arquivos eletrônicos transmitidos pelo contribuinte autuado.

Afirma que a distinção é clara – VLRICMS é o valor do ICMS apurado antes da aplicação do crédito presumido e não corresponde ao ICMS recolhido, como entendeu a Impugnante e, a partir do qual, desenvolveu seu raciocínio numérico.

Ressalta que o cálculo feito pela Fiscalização se baseou na incorporação do ICMS na base de cálculo, como prevê a legislação e suficientemente argumentado na manifestação fiscal e corroborado pelo parecer da Assessoria do CCMG.

Observa que a memória de cálculo usada para fins da correta apuração do ICMS está devidamente consignada no relatório fiscal (fls. 10/12). E à guisa de esclarecimento, apresenta a fórmula usada para a obtenção da correta base de cálculo, à fls. 297 dos autos, consignando tabela com a apuração do mês de janeiro de 2013, a título de exemplo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Colaciona, às fls. 304/305, extratos da DAPIs, transmitida pela Impugnante, relativa ao mês de janeiro que confirma o valor recolhido pelo Contribuinte.

Demonstra, utilizando a metodologia defendida pela Impugnante para realizar o cálculo, tomando como exemplo o mesmo período (janeiro de 2013), que o valor apurado é o mesmo realizado pela metodologia utilizada pelo Fisco.

Esclarece que não houve erro de cálculo por parte do Fisco e sim erro nos valores trazidos pelo Contribuinte para efetuar os cálculos, ao utilizar como “ICMS recolhido” o valor apurado antes da aplicação do crédito presumido, e não o valor efetivamente recolhido, conforme DAPI. Assim, matematicamente não há diferença entre o cálculo efetuado pelo Fisco e o cálculo defendido pela requerente, o resultado será, exatamente, o mesmo, como demonstrado.

Conclui que não há, portanto, erros nos procedimentos do Fisco na apuração da diferença do ICMS recolhido a menor e, nem qualquer hipótese de que a Impugnante tenha recolhido ICMS a maior, como supõe demonstrar em seus cálculos, cujos erros conceituais, já apontados, invalidam por completo sua pretensão.

Em relação aos itens 2 e 3 do Auto de Infração, assevera que, mais uma vez a Impugnante confunde conceitos sobre serviços alcançados pelo ISS com aqueles de competência estadual, no caso ICMS.

Esclarece que foram analisados todos os extratos de faturamento encaminhados pela Autuada, sendo que todos aqueles referentes ao transporte municipal foram excluídos do levantamento. De pronto, foi afastada qualquer hipótese de invasão de competência do ente municipal.

Reafirma os argumentos já apresentados na manifestação fiscal e assevera que nenhum extrato de faturamento, cuja natureza era inteiramente de transporte municipal de valores foi utilizado na autuação fiscal em questão. Porém, algumas notas fiscais emitidas pela empresa, como se municipais fossem, referiam-se, de fato, à prestação de serviço de transporte intermunicipal.

Aduz que a custódia de valores está prevista na lista de serviços do ISSQN somente para o setor bancário ou financeiro. Já a empresa prestadora de serviços de transporte de valores pertence ao setor de segurança privada, regulada pela Portaria nº 3.233/2012-DG/DPF.

Argui que é fácil constatar que a prestação de serviço de processamento/preparação de cédulas e/ou processamento/preparação de moedas, como descrito nos extratos de faturamento e notas fiscais, não encontram correlação nas atividades previstas no subitem 17.02 da Lista de Serviço, anexa à Lei Complementar 116/03, que institui o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), como alega a Impugnante. Sendo assim, conclui-se que o processamento de numerário é parte integrante da atividade de transporte de valores, pois uma empresa deste ramo de atividade não pratica o processamento de numerário por si só.

Cita e transcreve jurisprudência do TJMG, nesse sentido.

Quanto ao argumento apresentado pela Impugnante acerca da “impossibilidade de se escriturar notas fiscais de serviços tributáveis pelo ISS na EFD

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/IPI”, este se encontra prejudicado, uma vez que todos os procedimentos inerentes ao transporte de valores estão intrinsecamente a ele ligados e compõe o valor da base de cálculo a ser tributada pelo ICMS, como já esclarecido na resposta aos itens 2 e 3, acima.

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 309/321).

Em sessão realizada em 24/10/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, com retorno à Divisão de Atendimento e Preparo de Julgamento, para que seja pautado em conjunto com o PTA nº 01.000959182-62. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Felipe Carreira Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos, (fls. 327).

Em sessão realizada em 06/02/20, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 13/02/20. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Diógenes Baleeiro Neto e, pela Impugnante, o Dr. Felipe Carreira Barbosa, (fls. 330).

Em sessão realizada em 13/02/20, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 20/02/20, ficando proferidos os votos dos Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir as seguintes Multas Isoladas: a) prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 2) e b) prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 3), por inaplicáveis à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Felipe Carreira Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira, (fls. 331)

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2013, das seguintes irregularidades relacionadas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores:

1- recolhimento a menor do ICMS, por consignar nas notas fiscais registradas no livro Registro de Saídas, valor de base de cálculo menor do que o previsto na legislação, uma vez que deixou de incluir o montante do imposto ou incluiu a menor, em desacordo com o disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, para as notas fiscais que foram transmitidas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED); conforme demonstrativo de fls. 11 e Anexo 2, de fls. 55/57.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

2- emissão de extratos de faturamento sem informar o valor do ICMS incidente, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs, resultando em falta de recolhimento do ICMS devido; conforme demonstrativo de fls. 14/15 e Anexo 2 (fls. 58/61).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c/ art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

3- emissão de extratos de faturamento sem informar o valor de serviço prestado nem o montante do imposto devido e, cujas notas fiscais não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs; conforme demonstrativo de fls. 16/17 e Anexo 2 (fls. 62).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

4- não inclusão nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos de 99 (noventa e nove) notas fiscais relativas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores relativas aos extratos de faturamento emitidos, caracterizando-se entrega em desacordo com a legislação.

Exige-se Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

5- falta de atendimento à intimação para entrega do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO).

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000024508-25 (fls. 02/03);
- Intimação (fls. 04/05);
- Auto de Infração (fls. 06/09);
- Relatório Fiscal (fls. 10/23);
- Anexo 1 – Exemplos de extratos de faturamento das irregularidades 1, 2 e 3 (fls. 25/53);
- Anexo 2 – Demonstrativos de Apuração do ICMS (fls. 55/63);
- mídia eletrônica de fls. 64, contendo as planilhas demonstrativas das irregularidades, cópia das DAPIs do período autuado, Livro Registro de Saídas/EFD 2013, cópias dos extratos de faturamento não transmitidos;
- DVD entregue pelo Contribuinte em resposta à intimação (fls. 66) e documentos de fls. 67/88.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, registre que foi dada vista ao Sujeito Passivo dos documentos incluídos na Manifestação Fiscal, às fls. 157/185, os quais são extratos de faturamento emitidos pela Autuada, todos constantes da mídia de fls. 66, entregue pelo Contribuinte.

Irregularidade 1 – Recolhimento a menor do ICMS: falta de inclusão do montante do imposto na base de cálculo:

Constatou o Fisco, mediante a análise do Registro de Saídas, gerado com base na EFD, que a Autuada não incluiu o montante do imposto em sua base de cálculo, portanto, em desacordo com o disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Assim sendo, promoveu a apuração da diferença de ICMS não recolhido, conforme demonstrado na planilha “NFmod07” do arquivo “Extratos-NF transmitidos SPED IRREG1.xls”, constante do DVD de fls. 64.

A Impugnante alega que o dispositivo contido no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, não tem aplicação, visto que é evidentemente contrário aos princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva, previstos nos art. 155, § 2º, inciso I e art. 145, § 1º, ambos da Constituição Federal.

Entende que o chamado cálculo “por dentro” do ICMS infringe também o princípio constitucional administrativo da transparência (princípio da publicidade), o qual é inferido da leitura conjunta e sistemática do art. 37, *caput*, e incisos I e II do seu § 3º e do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV, LXXII e LX, bem como o § 5º do art. 150, todos da Constituição da República de 1988 (CR/88), visto que o contribuinte deve ser informado de forma clara e compreensível dos impostos que incidem sobre as mercadorias e serviços para que não haja nenhuma obscuridade na cobrança destes.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Conforme exposto pelo Fisco, a incorporação do montante do imposto na base de cálculo está prevista na Constituição da República de 1988 (CR/88), na Lei Complementar (LC) nº 87/96, e na legislação tributária mineira (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02). Examine-se:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(Grifou-se)

**Lei Complementar nº 87/96**

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

(...)

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(Grifou-se)

**Lei nº 6.763/75**

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

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

**RICMS/02**

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual ou corrente, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes, conforme disposto no inciso IX do art. 43 do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

IX - na execução de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ainda que iniciado ou prestado no exterior, o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

Assim sendo, correta a Fiscalização, pois a base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, é o preço do serviço, e nesse total deve-se incluir o montante do próprio imposto.

Nesse sentido, é a jurisprudência dos Tribunais Superiores. Examine-se as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO - ICMS - BASE DE CÁLCULO - "POR DENTRO" - LEGALIDADE. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRE A SAÍDA DA MERCADORIA, AINDA QUE NESTE MONTANTE ESTEJA INCLUSA A CARGA FISCAL QUE ONERA O PREÇO DA MERCADORIA. AGRAVO IMPROVIDO.

(STJ - AGRG NO AG: 350721 SP 2000/0130130-6, RELATOR: MINISTRO GARCIA VIEIRA, DATA DE JULGAMENTO: 15/05/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 20.08.2001 P. 409)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO RELATIVA À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRESTADOR PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO REPASSADO AO USUÁRIO DO SERVIÇO. 1. A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE FIRMOU SE NO SENTIDO DE QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO, EM CUJO MONTANTE ESTÁ EMBUTIDO O PRÓPRIO TRIBUTO, SENDO QUE CABE AO PRESTADOR DO SERVIÇO RESPONDER PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO QUANDO DEIXOU DE REPASSÁ-LO AO USUÁRIO DO SERVIÇO. NESSE SENTIDO: ERESP 1.190.858/BA, 1ª SEÇÃO, REL. MIN. ARI PARGENDLER, DJE DE 12.8.2013. 2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ - AGRG NO RESP: 1271947 BA 2011/0191905-1, RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, DATA DE JULGAMENTO: 23/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJE 05/11/2014)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (RE 212209 / RS - RIO GRANDE DO SUL, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, REL. P/ACÓRDÃO MIN. NELSON JOBIM, J. 23/06/99, DJ 14/02/2003, P. 00060). AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO.

1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. MATÉRIA

INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA.

2. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE ÍNDICE FIXADO PELO ESTADOMEMBRO. PRECEDENTES.

3. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTUO: CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 678603 AGR / SP, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, J. 25/08/2009, DJE 23/10/2009).

Conveniente mencionar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal + STF ratificou, recentemente, por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999 (RE nº 212209), no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo, decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 582461.

Por oportuno, registra-se que a própria Autuada já reconheceu a legitimidade da aplicação do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, conforme quitação do crédito tributário exigido nos autos do PTA nº 01.000634565-57 (Acórdão nº 23.030/18/3ª).

Noutra toada, a Impugnante sustenta que cometeu equívoco ao incluir, em algumas prestações, na composição do preço, o valor do serviço com desconto de 20% (vinte por cento) do crédito presumido, bem como, em diversos serviços não houve a utilização do crédito presumido na formação do preço praticado, o que não teria sido observado pelo Fisco, fazendo com que a base de cálculo fosse 20% (vinte por cento) maior nos casos em que a Impugnante *não realizou o repasse do crédito presumido na formação do preço*.

De fato, o contribuinte prestador de serviço de transporte pode optar pelo crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto devido na prestação, em substituição ao sistema de apuração do imposto por débito e crédito, conforme disposto no art. 75, inciso V do RICMS/02. Confira-se:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

V - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto rodoviário de cargas e de passageiros, aéreo ou ferroviário, de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, até o dia 31 de dezembro de 2032, observando-se o seguinte:

a) o benefício será aplicado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, sendo vedada, nesse caso, a utilização de quaisquer outros créditos;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera o Fisco que o benefício do crédito presumido é utilizado como forma de simplificar sua apuração, dispensando o contribuinte de registrar as entradas para compensar suas saídas. Entretanto, não há que se falar em conceder desconto em razão desse benefício.

Depreende-se da Consulta de Contribuintes nº 139/2018 que “o crédito presumido do art. 75 é uma forma simplificada de apuração do ICMS, aplicável nas hipóteses previstas na legislação tributária, que não altera a alíquota aplicável a cada operação, as reduções de base de cálculo estabelecidas e nem o valor do imposto que deve ser destacado nos documentos fiscais”.

Conforme relatado, o Contribuinte deixou de incluir o montante do imposto 18% (dezoito por cento), ou inclui a menor 16,82% (dezesseis inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) na base de cálculo da prestação de serviço, em desacordo com o § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se da planilha demonstrativa de apuração, acostada às fls. 55/57 dos autos, que o Fisco, a partir do valor do serviço declarado pelo Contribuinte nos extratos de faturamento, incluiu o imposto por dentro, determinado assim a base de cálculo do ICMS, o qual foi apurado adotando-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) e confrontou com o valor apurado pelo Contribuinte.

Registre-se que sobre o valor da diferença apurada foi abatido o valor do crédito presumido de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto devido na operação, o qual a Autuada faz jus, nos termos do art. 75, inciso V do RICMS/02.

Portanto, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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;

Irregularidades 2 e 3 – emissão de extratos de faturamento com falta de requisitos:

Acusa o Fisco que a Autuada emitiu extratos de faturamento relativos às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores (os quais correspondem a notas fiscais modelo 7), cujas notas fiscais não foram informadas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), resultando em falta de recolhimento do ICMS devido, com as seguintes irregularidades



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- extratos de faturamento sem o destaque do ICMS incidente nas prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores (irregularidade 2);

- extratos de faturamento sem a informação do valor de serviço prestado e o montante do imposto (irregularidade 3).

Tais irregularidades encontram-se demonstradas no Anexo 2, às fls. 58/63 dos autos e nas planilhas constantes do DVD de fls. 64 (“Extratos não transmitidos proc transp. custódia com valor do serviço IRREG2-Excel” e “Extratos não transmitidos proc transp. custódia sem valor do serviço IRREG3-Excel”).

Constata-se da leitura da legislação tributária que trata da matéria, notadamente, no Anexo IX do RICMS/02, nas disposições específicas aos prestadores de serviços de transporte de valores, que está regulamentada a emissão do “Extrato de Faturamento” correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, emitida. Confira-se:

### RICMS/02 :

Art. 130 - Para acobertar as operações ou as prestações que realizar, o contribuinte do imposto utilizará, conforme o caso, os seguintes documentos fiscais:

(...)

VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;

(...)

XXVI - Guia de Transporte de Valores;

(...)

§ 9º As regras gerais sobre impressão, uso, preenchimento, prazos e escrituração dos documentos fiscais de que trata este artigo são as estabelecidas:

***Efeitos de 18/03/2010 a 23/05/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.328, de 17/03/2010:***

*“I - no Anexo V, relativamente aos documentos previstos nos incisos I e II, IV a XIX, XXIII a XXV, XXVII, e XXX a XXXIV do caput deste artigo;”*

II - no Anexo IX, relativamente aos documentos previstos nos incisos XX a XXII e XXVI do caput deste artigo;

### RICMS/02 - Anexo IX

Das Disposições Específicas a Prestadores de Serviços de Transporte de Valores

Art. 21. O contribuinte do imposto que prestar serviço de transporte de valores, na forma da legislação federal em vigor, poderá emitir, quinzenal ou mensalmente, mas sempre no mês da prestação do serviço, a Nota Fiscal de Serviço de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transporte, modelo 7, para englobar as prestações de serviço realizadas no período.

Art. 22. A empresa transportadora de valores manterá em seu poder, para exibição ao Fisco, Extrato de Faturamento correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, emitida e que conterà as seguintes indicações:

(...)

§1º A GTV a que se refere o inciso V do caput deste artigo:

I - acobertará a prestação de serviço;

II - servirá como suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento;

III - será confeccionada conforme modelo constante da Parte 2 deste Anexo e deverá conter, no mínimo, as seguintes indicações:

(Grifou-se).

Depreende-se da legislação supratranscrita, que o prestador de serviço de transporte de valores, poderá emitir, quinzenal ou mensalmente, mas sempre no mês da prestação do serviço, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, para englobar as prestações de serviço realizadas no período. Emitirá, ainda, para exibição ao Fisco, “Extrato de Faturamento” correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7. Já a GTV acobertará a prestação de serviço e servirá como suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento.

Verifica-se que a Autuada, ao emitir o “Extrato de Faturamento”, o qual deve corresponder à nota fiscal modelo 7, ora não informou o ICMS devido, ora não informou nem o valor da prestação do serviço, nem o imposto, conforme documentos acostados pelo Fisco às fls. 35/53.

A Defesa alega que tais irregularidades apontadas pelo Fisco não procedem, visto que as notas fiscais autuadas não se referem a serviço de transporte intermunicipal de valores, mas sim, a serviços tributáveis pelo ISS.

Sustenta que, da análise das notas fiscais e dos extratos de faturamento, é possível verificar que as prestações autuadas se referem a serviços de custódia (itens 11.04 e 15.12); de processamento de numerário ou preparação de cédulas (itens 11.04 e 17.02); e de transporte intramunicipal de valores (item 16.01/16,02), todos relacionados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

E ainda que as prestações de serviço de transporte intermunicipal presentes na irregularidade 3, cujos extratos emitidos pela Autuada não traziam o valor do serviço, referem-se a serviços *“realizados pelas próprias transportadoras de seus clientes”*, sendo que tais prestações foram discriminadas no extrato para controle de custódia.

Em que pese a alegação da análise das notas fiscais, a Impugnante não apresentou nenhuma nota fiscal.

Esclarece o Fisco que, ao realizar a apuração no trabalho fiscal, foi feita a separação dos extratos, de modo a dar clareza e também em função da prática do contribuinte, “por assunto” (transporte, processamento e custódia). Porém, trata-se de um único processo relacionado ao serviço de transporte de valores.

Cita, para ilustrar a conduta adotada pela Autuada, o Extrato de Faturamento da Nota Fiscal nº 24687 (fls. 157), no qual se verifica a prestação intermunicipal de transporte de valores (origem Juiz de Fora e destino Ubá).

Nesse caso, as prestações de transporte de valores entre os municípios de Juiz de Fora e Ubá tiveram, equivocadamente, destaque do ISS (5,26% - cinco inteiros e vinte e seis centésimos por cento) sobre o AdValorem + Embarque para compor a base de cálculo. Tal nota fiscal não foi transmitida para sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Relata o Fisco que foram encontrados 17 extratos de faturamento, nos quais tal artifício foi utilizado (vide planilha da IRREG2 – aba 1.Transporte), sendo que o correto teria sido emitir a nota fiscal contendo as duas naturezas de prestação, municipal e intermunicipal, pois há previsão legal para lançamento do ICMS e do ISSQN, simultaneamente. Mas a Autuada não o fez.

O mesmo ocorre com os extratos de faturamento, nos quais relaciona os serviços de “processamento” (Extrato de Faturamento ref. NF nº 24607 - fls. 148) e de “custódia de valores” (Extrato de Faturamento ref. NF nº 24819 - fls. 149), serviços estes intrinsecamente ligados ao serviço de transporte intermunicipal de valores.

Para melhor compreensão das irregularidades relatadas, traz-se *alguns esclarecimentos acerca da atividade realizada pela empresa autuada, transcritas da Manifestação Fiscal:*

“As empresas prestadoras de serviço de transporte de valores (CNAE 8012-9/00) são reguladas pela Polícia Federal, por meio da Portaria nº 3.233/2012-DG/DPF, de 10/12/2012, que dispõe sobre as normas relacionadas às atividades de Segurança Privada, alterada pelas portarias nº 3.258/2013 – DG/DPF, de 14/01/2013 e nº 3.559, de 10/06/2013.

O art. 1º, § 3º da Portaria nº 3.233/2012 qualifica no âmbito da segurança privada quais são as atividades consideradas. Dentre elas, no inciso II, está o transporte de valor, transcrito abaixo:

Art. 1º A presente Portaria disciplina as atividades de segurança privada, armada ou desarmada, desenvolvidas pelas empresas especializadas, pelas empresas que possuem serviço orgânico de segurança e pelos profissionais que nelas atuam, bem como regula a fiscalização dos planos de segurança dos estabelecimentos financeiros.

§ 3º São consideradas atividades de segurança privada:

(...)

II - transporte de valores: atividade de transporte de numerário, bens ou valores, mediante a utilização de veículos, comuns ou especiais; (grifou-se).

Outros conceitos são definidos no art. 2º. Destaca-se:

Art. 2º Para os efeitos desta Portaria são utilizadas as seguintes terminologias:

I - empresa especializada: pessoa jurídica de direito privado autorizada a exercer as atividades de vigilância patrimonial, transporte de valores, escolta armada, segurança pessoal e cursos de formação; (grifou-se)

O controle e a fiscalização das atividades de segurança privada são exercidos por órgãos e unidades do Departamento de Polícia Federal (art. 3º) que, por sua vez, está subordinado ao Ministério da Justiça. São responsáveis por fornecerem o alvará de autorização de funcionamento dessas empresas, bem como o certificado de segurança para suas atividades.

A Seção II dessa Portaria dispõe especificamente sobre o “Transporte de Valores”. Com oito subseções (arts. 20 ao 62), define todos os procedimentos e características necessários para exercício da atividade, tais como regras para autorização de funcionamento, emissão de certificado de segurança, certificado de vistoria, especificação de segurança dos veículos, especificação da atividade e comunicação de operações suspeitas.

Dentre os requisitos mínimos para funcionamento em instalações físicas adequadas está o disposto no art. 20, II, f: “cofre para guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança”. (Grifou-se)

O Art. 49 dispõe sobre regras para as atividades das empresas de transporte de valores, entre elas, a possibilidade de realização da vigilância patrimonial de sua matriz, de suas filiais e de suas outras instalações, além de outros serviços correlatos ao de transporte de valores, e também serviços de abastecimento e manutenção de caixas eletrônicos (grifou-se).

Tem-se ainda no art. 51 que é vedada a contagem de numerário no local de acesso aos usuários por ocasião do abastecimento de caixas eletrônicos e outros terminais de autoatendimento.

Conclui o Fisco que são intrínsecos à atividade de transporte de valores, o transporte propriamente dito, o abastecimento, a guarda e contagem de numerário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, transcreve-se decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais firmada nos Autos de Nº 1.0024.09.576449-4/001 – Rodoban Segurança E Transporte De Valores Ltda., bem como na Apelação Cível 1.0024.08.252504-9/001 (Prosecur Brasil S/A Transportadora e Valores e Segurança):

AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO Nº 1.0024.09.576449-4/001  
- COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 1 V  
FAZ MUN COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S):  
FAZENDA PÚBLICA MUNICÍPIO BELO HORIZONTE -  
APELADO(A)(S): RODOBAN SEGURANÇA E  
TRANSPORTE DE VALORES LTDA, ESTADO DE MINAS  
GERAIS

EMENTA: <TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE  
CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ISSQN E ICMS.  
TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE VALORES.  
INCIDÊNCIA DO SEGUNDO IMPOSTO. ARTIGO 2º, II, DA  
LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. CONFIRMAÇÃO DA  
SENTENÇA.

CONSOANTE INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 895, DO CPC,  
CONFIGURA-SE ADEQUADO O AJUIZAMENTO DE AÇÃO DE  
CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO E A REALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS  
EM JUÍZO EXISTINDO DÚVIDA ACERCA DA LEGITIMIDADE ATIVA  
PARA A COBRANÇA DE TRIBUTO (ISSQN OU ICMS) SOBRE O  
MESMO FATO GERADOR.  
OBSERVADO O PRINCÍPIO DA PRÉPONDERÂNCIA, A ATIVIDADE DE  
TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE VALORES  
SE SOBREPÕE À PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS A ELE INERENTES  
OU DELE DECORRENTES, RAZÃO PELA QUAL INCIDE O DISPOSTO  
NO ARTIGO 2º, II, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 (ICMS), NÃO  
SE ADEQUANDO A HIPÓTESE FÁTICA COM O ITEM 26.01, DA LISTA  
DE SERVIÇOS ANEXA À LC N. 116/2003.>

ACÓRDÃO

(...)

VOTO

<TRATA-SE DE REEXAME NECESSÁRIO E RECURSO VOLUNTÁRIO  
AVIADO PELA FAZENDA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE BELO  
HORIZONTE CONTRA SENTENÇA DE F. 414/420, PROFERIDA  
PELO MM. JUIZ DE DIREITO DA 1ª VARA DE FEITOS DA FAZENDA  
PÚBLICA MUNICIPAL DESTA COMARCA, QUE REJEITOU AS  
PRELIMINARES E JULGOU PROCEDENTES OS PEDIDOS  
CONSTANTES DA INICIAL DA AÇÃO CONSIGNATÓRIA AJUIZADA  
POR RODOBAN SEGURANÇA E TRANSPORTES DE  
VALORES LTDA., A FIM DE DECLARAR A COMPETÊNCIA DO  
ESTADO DE MINAS GERAIS PARA TRIBUTAR POR ICMS, NA  
FORMA DEFINIDA NO ART. 2º, II, DA LEI COMPLEMENTAR N.  
87/96, OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE  
VALORES PRESTADOS PELA AUTORA.

(...)

DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE A PRESENTE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO FOI AJUIZADA POR RODOBAN SEGURANÇA E TRANSPORTES DE VALORES LTDA. COM O FIM DE QUE FOSSE AUTORIZADO JUDICIALMENTE A DEPOSITAR O VALOR RELATIVO AO ICMS REFERENTE ÀS OPERAÇÕES RELATIVAS AO TRANSPORTE DE VALORES INTERMUNICIPAL, SOB O ARGUMENTO DE QUE TANTO A FAZENDA ESTADUAL ESTAVA EXIGINDO O RECOLHIMENTO DO ICMS, QUANTO A FAZENDA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE ESTAVA EXIGINDO O RECOLHIMENTO DO ISSQN, SOBRE O MESMO FATO GERADOR.

O NOBRE JUIZ SINGULAR, EM SENTENÇA DE F. 414/420, JULGOU PROCEDENTES OS PEDIDOS INICIAIS, A FIM DE DECLARAR A COMPETÊNCIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA TRIBUTAR POR ICMS, NA FORMA DEFINIDA NO ART. 2º, II, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE VALORES PRESTADOS PELA AUTORA. REJEITOU AS PRELIMINARES DE INCOMPETÊNCIA DO JUÍZO E DE INÉPCIA DA INICIAL. NO MÉRITO, SALIENTOU O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E SOPESOU QUE:

[...] É EVIDENTE QUE A ESPECIALIDADE DO TRANSPORTE DE VALORES PRESSUPÕE QUE O MESMO PRESTADOR DE SERVIÇOS PROCEDA À COLETA DOS VALORES ENVOLVIDOS E A ENTREGA AO DESTINO, COM A RESSALVA DE QUE TUDO SE TRATA DE UM ÚNICO SERVIÇO, PRATICADO EM ATOS CONTÍNUOS, AO CONTRÁRIO DA PREVISÃO DA LISTA DE SERVIÇOS QUE CONTEMPLA A HIPÓTESE DE QUE UM OU OUTRO ATO SEJA PRATICADO []. (F. 418).

CONCLUIU, AO FINAL, PELA CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS.

(...)

PASSANDO ÀS QUESTÕES DE MÉRITO, ESTOU QUE O CERNE DA AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO AJUIZADA ESTÁ EM SE SABER SE OS SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERMUNICIPAIS DE VALORES REALIZADOS PELA EMPRESA AUTORA ESTARIAM DEFINIDOS COMO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NO ARTIGO 2º, II, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, OU NO ITEM 26.01, DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. SEGUEM AS REFERIDAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS:

LC 87/96

ART. 1º COMPETE AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR.

ART. 2º O IMPOSTO INCIDE SOBRE:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, INCLUSIVE O FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES;

II - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, POR QUALQUER VIA, DE PESSOAS, BENS, MERCADORIAS OU VALORES; [...].

LC 116/2003 – LISTA ANEXA

[...] 26.01 – SERVIÇOS DE COLETA, REMESSA OU ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS, DOCUMENTOS, OBJETOS, BENS OU VALORES, INCLUSIVE PELOS CORREIOS E SUAS AGÊNCIAS FRANQUEADAS; COURRIER E CONGÊNERES [...].

CONQUANTO HAJA PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003, BEM COMO NA LEI MUNICIPAL N. 8.725/2003 QUE, EM TESE, AUTORIZA A TRIBUTAÇÃO DEFENDIDA PELO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, DE IGUAL MODO, PREVÊ O ARTIGO 2º, INCISO II, DA LC N. 87/96 QUE O ICMS INCIDIRÁ SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, POR QUALQUER VIA, DE PESSOAS, BENS, MERCADORIAS OU VALORES.

BEM DE SE VER QUE TAL PREVISÃO CONSTOU, TAMBÉM, DO REGULAMENTO DO ICMS E DA LEI N. 6763/75.

NESSE SENTIDO, É NECESSÁRIA A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, SENDO QUE OS SERVIÇOS ELENCADOS PELA FAZENDA RECORRENTE SÃO APENAS O MEIO NECESSÁRIO PARA A CONSECUÇÃO DO FIM, QUAL SEJA, O TRANSPORTE DE VALORES.

ASSIM, PREPONDERANDO O TRANSPORTE DE VALORES, DEVE INCIDIR O ICMS SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO E NÃO O ISSQN, AFASTANDO A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE.

ESTA EGRÉGIA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL JÁ SE MANIFESTOU ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM QUESTÃO ANÁLOGA:

(...)

ENFIM, DIANTE DO PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, COMPETE AO ESTADO DE MINAS GERAIS O RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE AS PRESTAÇÕES DE TRANSPORTE DE VALORES INTERMUNICIPAL REALIZADAS PELA AUTORA, ORA APELADA.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.08.252504-9/001 –

COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S):  
MUNICÍPIO BELO HORIZONTE - APELADO(A)(S):  
PROSEGUR BRASIL S/A, ESTADO MINAS GERAIS -  
RELATOR: EXMO. SR. DES. GERALDO AUGUSTO

EMENTA: TRIBUTÁRIO - TRANSPORTE DE VALORES INTERMUNICIPAL - EXIGÊNCIA DE ICMS E ISS PELA MESMA OPERAÇÃO REALIZADA - AÇÃO DE

CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - ATIVIDADE MISTA - PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA. - OCORRENDO DÚVIDA SOBRE QUEM DEVA LEGITIMAMENTE RECEBER O PAGAMENTO DO TRIBUTO, DIANTE DA EXIGÊNCIA POR DOIS ENTES, SOBRE A MESMA OPERAÇÃO REALIZADA, PODERÁ O CONTRIBUINTE REQUERER O DEPÓSITO E A CITAÇÃO DOS QUE O DISPUTAM PARA PROVAREM O SEU DIREITO, CONFORME DISPOSTO NO ART. 895 DO CPC. - EM SE TRATANDO DAS CHAMADAS ATIVIDADES MISTAS, HÁ DE SER APLICADO O PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, POR MEIO DO QUAL SE VERIFICARÁ QUAIS ATIVIDADES OU SERVIÇOS PRESTADOS SE SOBREPÕEM AOS OUTROS, VISANDO A PERQUIRIR SE HAVERÁ INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA ESTADUAL OU MUNICIPAL AO CASO CONCRETO.

#### ACÓRDÃO

(...)

TEM-SE NOS AUTOS QUE A APELADA, AUTORA DA CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO, VIU-SE EM DÚVIDA SOBRE A QUEM PAGAR, SOBRETUDO COM O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003.

COM A ANÁLISE DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003, BEM ASSIM DA LEI MUNICIPAL 8.725/03, EDITADA APÓS AQUELA, VERIFICA-SE QUE DEVE INCIDIR ISSQN, DENTRE OUTROS, SOBRE "16.1 - SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL" E 26.01 - SERVIÇOS DE COLETA, REMESSA OU ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIA, DOCUMENTOS, OBJETOS, BENS OU VALORES, INCLUSIVE PELOS CORREIOS E SUAS AGENCIAS FRANQUEADAS, COURRIER E CONGÊNERES".

POR OUTRO LADO, A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, EM SEU ART. 156, DISPÕE QUE COMPETE AOS MUNICÍPIOS INSTITUIR, DENTRE OUTROS, IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA, DEFINIDOS EM LEI COMPLEMENTAR E DESDE QUE NÃO COMPREENDIDOS NO ART. 155,II, DA CARTA MAGNA, OU SEJA, DESDE QUE NÃO ABARCADOS PELO ICMS.

AINDA NESTE VIÉS, A LEI COMPLEMENTAR 87/96, QUE TRATA DO ICMS, DISPÕE EM SEU ART. 2º, INCISO II, QUE ESTE IMPOSTO INCIDE SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, POR QUALQUER VIA, DE PESSOAS, BENS, MERCADORIAS OU VALORES. DO MESMO MODO, O ITEM 7, DO PARÁGRAFO 1º DA LEI 6.763/75, BEM COMO O REGIMENTO DO ICMS, FIZERAM TAL DISPOSIÇÃO, QUAL SEJA, A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL (ICMS) SOBRE O TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE VALORES, OPERAÇÃO REALIZADA PELA AUTORA, ORA APELADA.

ACRESCENTA-SE A ISTO O FATO DE QUE EM SE TRATANDO DAS CHAMADAS ATIVIDADES MISTAS, HÁ DE SER APLICADO O PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, POR MEIO DO QUAL SE VERIFICARÁ QUAIS ATIVIDADES OU SERVIÇOS PRESTADOS SE SOBREPÕEM AOS OUTROS, VISANDO A PERQUIRIR SE HAVERÁ



INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA ESTADUAL OU MUNICIPAL AO CASO CONCRETO.

NA HIPÓTESE DOS AUTOS, EM QUE PESE AOS ARGUMENTOS TRAZIDOS PELO APELANTE, NO SENTIDO DE HAVER DISTINÇÃO ENTRE CONTRATO DE TRANSPORTE PURO E SIMPLES E SERVIÇOS DE COLETA E TRANSPORTE DE VALORES, TAL FATO, POR SI, COMO BEM SALIENTADO PELO JUÍZO DE ORIGEM, NÃO AFASTA A PREPONDERÂNCIA DO CONTRATO DE TRANSPORTE, PELO QUE O FATO GERADOR EM DEBATE FOGE À COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO, SUJEITANDO-SE, POIS, À LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

COM TAIS RAZÕES, NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO-SE A D. SENTENÇA HOSTILIZADA POR SEUS E POR ESTES FUNDAMENTOS.

(...)

Depreende-se da sentença prolatada (Rodoban) que “[...] *é evidente que a especialidade de transporte de valores pressupõe que o mesmo prestador de serviços proceda à coleta dos valores envolvidos e a entrega ao seu destino, com a ressalva de que tudo se trata de um único serviço, praticado em atos contínuos, ao contrário da Lista de Serviços que contempla a hipótese de que um ou outro ato seja praticado*”.

Já na Apelação Cível retro transcrita (Prosecur), o Julgador assim se manifesta: “*em se tratando das chamadas atividades mistas, há de ser aplicado o Princípio da Preponderância, por meio do qual se verificará quais atividades ou serviços prestados se sobrepõem aos outros, visando a perquirir se haverá incidência da norma tributária estadual ou municipal ao caso concreto*”.

Assim, merece destacar os itens 11, 15, 16 e 17 da Lei Complementar nº 116/03, que tratam de serviços envolvidos na discussão dos presentes autos, diante das considerações trazidas pela Fiscalização:

11 - Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

(...)

11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

A Portaria nº 3.233/2012 da Polícia Federal que regula as atividades de transporte de valores prevê, como requisito mínimo de funcionamento, “*cofre para guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança*”. Ou seja, a guarda é inerente à atividade de transporte de valores e não pode ser tratada como uma atividade fim pela Impugnante.

15 - Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

(...)

15.12 - Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A custódia de valores prevista na lista de serviços do ISSQN destina-se ao setor bancário ou financeiro, atividade não desempenhada pela Autuada.

16 - Serviços de transporte de natureza municipal.

(...)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Não foi objeto da autuação fiscal nenhum extrato de faturamento, cuja natureza era inteiramente de transporte municipal de valores. Porém, algumas notas fiscais emitidas pela empresa, como se municipais fossem, referiam-se, de fato, à prestação de serviço de transporte intermunicipal.

17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

(...)

17.02 - Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.

Constata-se que a prestação de serviço de processamento/preparação de cédulas e/ou processamento/preparação de moedas, como descrito nos extratos de faturamento e notas fiscais, não encontram correlação nas atividades previstas no subitem 17.02.

Como já exposto, a atividade econômica desenvolvida pela Autuada esta enquadrada no CNAE 8012-90/00, Transporte de Valor, a qual está classificada na Seção N, Divisão 80- Atividade de Vigilância, Segurança e Investigação pelo CONCLA (Comissão Nacional de Classificação):

Hierarquia

Seção:	<u>N</u>	ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS E SERVIÇOS COMPLEMENTARES
Divisão:	<b>80</b>	<b>ATIVIDADES DE VIGILÂNCIA, SEGURANÇA E INVESTIGAÇÃO</b>

Esta divisão contém os seguintes grupos:

<u>801</u>	<b>ATIVIDADES DE VIGILÂNCIA, SEGURANÇA PRIVADA E TRANSPORTE DE VALORES</b>
<u>802</u>	ATIVIDADES DE MONITORAMENTO DE SISTEMAS DE SEGURANÇA
<u>803</u>	ATIVIDADES DE INVESTIGAÇÃO PARTICULAR

Notas Explicativas:

Esta divisão compreende os serviços relacionados à segurança, tais como: serviços de vigilância e de investigação; **serviços de transporte de valores**; a operação de sistemas de alarmes de segurança, inclusive alarmes de incêndio, quando realizada por monitoramento remoto, o que

geralmente envolve também a venda, instalação e manutenção desses sistemas. A venda, instalação e manutenção de sistemas de alarme, quando oferecidas separadamente dos serviços de monitoramento, não fazem parte desta divisão e são classificadas em comércio varejista, construção, etc.

No sentido do entendimento da Fiscalização é oportuno destacar o Parecer de nº 1974/2013 - DELP/CGCSP, no qual, a Polícia Federal, tratando do tema “Manutenção de terminais de autoatendimento por empresas autorizadas a realizar atividade de transporte de valores”, esclarece que:

“ (...)8. A Portaria nº 3.233/12-DG/DPF no estrito mister de regulamentar os procedimentos para o exercício das atividades de segurança privada, e atenta à natural e inevitável evolução do setor, detalhou os procedimentos para execução das diversas modalidades de segurança privada.

(...)

10. Nesse sentido, a citada Portaria estabeleceu que as empresas de transporte de valores “não poderão desenvolver atividades econômicas diversas das que estejam autorizadas” (art. 49), mas, no entanto, consignou expressamente que atividades correlatas poderão ser prestadas no âmbito da atividade (grifou-se):

*Art. 49. As empresas de transporte de valores não poderão desenvolver atividades econômicas diversas das que estejam autorizadas.*

*§ 1º A autorização para o funcionamento de empresa de transporte de valores inclui a possibilidade de realização da vigilância patrimonial de sua matriz, de suas filiais e de suas outras instalações, além de outros serviços correlatos ao de transporte de valores.*

*§ 2º As empresas de transporte de valores poderão prestar serviços de abastecimento e manutenção de caixas eletrônicos, sendo vedada a manutenção de caixas eletrônicos não relacionados no contrato de abastecimento.*

*§ 3º As atividades de manutenção de caixas eletrônicos, de instalação, vistoria e atendimento técnico de acionamento de alarmes não poderão ser realizadas por vigilante, o qual é responsável, apenas, pelas atividades previstas no art. 10 da Lei no 7.102, de 1983.*

11. Observa-se, portanto, que a Portaria permitiu que as empresas autorizadas a realizar transporte de valores realizassem serviços ligados intrinsecamente à

atividade, a exemplo: guarda de numerário pelo tempo estritamente necessário para o seu transporte; conferência, contagem e preparação de numerário para abastecimento de estabelecimentos financeiros e terminais de autoatendimento (Parecer nº 2916/2012-DELP/CGCSP). Afinal, são da própria natureza desta atividade a eventual guarda e manuseio do numerário objetivando o fiel cumprimento do contrato de transporte de valores. (Grifou-se).

(...) Destacou-se

Disponível em <Parecer nº 1974/13-DELP/CGCSP — Polícia Federal>

Como se vê, os serviços correlatos ao de transporte de valores podem ser realizados pelas empresas de transporte de valores, ou seja, aqueles serviços ligados intrinsecamente à atividade, a exemplo: guarda de numerário pelo tempo estritamente necessário para o seu transporte; conferência, contagem e preparação de numerário para abastecimento de estabelecimentos financeiros e terminais de autoatendimento.

Reporte-se mais uma vez à jurisprudência do TJMG no sentido de que “em se tratando das chamadas atividades mistas, há de ser aplicado o Princípio da Preponderância, por meio do qual se verificará quais atividades ou serviços prestados se sobrepõem aos outros, visando a perquirir se haverá incidência da norma tributária estadual ou municipal ao caso concreto”.

No caso dos autos, não resta dúvida de que a atividade preponderante da Autuada é o “*transporte de valores*”, atividade sob a qual incide o ICMS.

Assim sendo, corretas as exigências fiscais relativas os valores informados nos extratos de faturamento como serviços de custódia e de processamento de numerário ou preparação de cédulas, visto que são sujeitos à tributação do ICMS, por se tratar de atividade de transporte de valores, e não pelo ISS como pretende a Autuada.

Correta também a exigência contida na aba “transporte”, uma vez que restou demonstrado que se trata de prestações de serviço de transporte intermunicipal e não intramunicipal, como alegado pela Impugnante.

Quanto ao argumento de que as prestações de serviço de transporte intermunicipal presentes na irregularidade 3, sem o valor do serviço, referem-se a serviços “*realizados pelas próprias transportadoras de seus clientes*”, sendo que tais prestações foram discriminadas no extrato para controle de custódia, este não prospera, visto que a Impugnante não trouxe qualquer documento que comprovasse tal alegação.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação.

A Fiscalização exigiu ainda as seguintes Multas Isoladas: a prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 (irregularidade 2) e a prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 3).

A Fiscalização aplicou a penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 em razão da “emissão de extratos de faturamento para prestações de 22.372/20/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço intermunicipal de transporte de valores sem informar o valor do ICMS incidente, cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs”. Veja-se o teor do citado disposto legal:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...) (Grifou-se)

Os requisitos a que se referem o inciso VI do art. 54, de acordo com o Fisco são os relacionados na alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02, *in verbis*:

### RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(Grifou-se)

O documento “extrato de faturamento” é considerado documento fiscal, de acordo com o art. 132 do RICMS/02, e encontra-se previsto no art. 22 do Anexo IX do RICMS/02, supratranscrito, atendendo assim, ao disposto no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que se refere a “documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento”. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 132. São considerados, ainda, documentos fiscais:

I - outros documentos não mencionados nos artigos anteriores e previstos neste Regulamento e seus Anexos e na legislação estadual;

(...)

**RICMS/02 - Anexo IX**

Art. 22. A empresa transportadora de valores manterá em seu poder, para exibição ao Fisco, **Extrato de Faturamento correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7,** emitida e que conterá as seguintes indicações:

I - número da nota fiscal;

II - identificação do emitente: nome, endereço e números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

III - local e data da emissão;

IV - identificação do tomador: nome e endereço;

V - número da Guia de Transporte de Valores (GTV);

VI - local de coleta (origem) e entrega (destino) de cada valor transportado;

VII - valor transportado em cada serviço;

VIII - data da prestação de cada serviço;

IX - valor total transportado na quinzena ou no mês;

X - valor total cobrado pelo serviço na quinzena ou no mês, com todos os seus acréscimos.

(Grifou-se)

Entretanto, de acordo com o art. 22 do Anexo IX do RICMS/02, acima transcrito, o “Extrato de Faturamento” deverá conter as seguintes indicações: número da nota fiscal; identificação do emitente; local e data da emissão; identificação do tomador; número da Guia de Transporte de Valores (GTV); local de coleta (origem) e entrega (destino) de cada valor transportado; valor transportado em cada serviço; data da prestação de cada serviço; valor total transportado na quinzena ou no mês; e valor total cobrado pelo serviço na quinzena ou no mês, com todos os seus acréscimos.

Em que pese os extratos de faturamento emitidos pela Autuada constarem campo para informação dos impostos, a informação “alíquota do ICMS e destaque do imposto devido” não estão contemplados entre os requisitos exigidos em regulamento para a emissão do extrato de faturamento. Portanto, inaplicável a multa do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Em relação à irregularidade 3, a Fiscalização aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII da 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:

(...)

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

(...) (Grifou-se)

Nesse caso, a conduta da Autuada foi “emissão de extratos de faturamento para prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores sem informar o valor de serviço prestado nem o montante do imposto devido e, cujas notas fiscais também não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (SPED) transmitidos e nem nas DAPIs”.

É cediço que a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de transporte é o “preço do serviço”. Confira-se:

**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;

(Grifou-se)

O inciso X do art. 22 do Anexo IX do RICMS/02 relaciona como indicação a ser consignada no Extrato de faturamento o “valor total cobrado pelo serviço na quinzena ou no mês, com todos os seus acréscimos”.

Art. 22. A empresa transportadora de valores manterá em seu poder, para exibição ao Fisco, Extrato de Faturamento correspondente a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, emitida e que conterá as seguintes indicações:

(...)

X - valor total cobrado pelo serviço na quinzena ou no mês, com todos os seus acréscimos.

(...)

Por outro lado, o inciso XXXVII do art. 55, da Lei nº 6.763/75 prevê a aplicação da penalidade para a conduta “por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação”.

Como já exposto a GTV é o documento fiscal utilizado para acobertar as prestações de serviço de transporte de valores, bem como para dar suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento, que por sua vez, corresponde a cada Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, emitida, conforme art. 22 do Anexo IX do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 22. (...)

§1º A GTV a que se refere o inciso V do caput deste artigo:

I - acobertará a prestação de serviço;

II - servirá como suporte de dados para a emissão do Extrato de Faturamento;

III - será confeccionada conforme modelo constante da Parte 2 deste Anexo e deverá conter, no mínimo, as seguintes indicações:

a) denominação: Guia de Transporte de Valores - GTV;

b) número de ordem, série e subsérie e número da via e seu destino;

c) local e data de emissão;

d) identificação do emitente: nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e no CNPJ;

e) identificação do tomador do serviço: nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e no CNPJ ou no CPF, se for o caso;

f) identificação do remetente e do destinatário: nomes e endereços;

g) discriminação da carga: quantidade de volumes/malotes, espécie do valor (numerário, cheques, moeda, outros) e valor declarado de cada espécie;

h) placa, local e unidade federada do veículo;

i) no campo "Informações Complementares": outros dados de interesse do emitente; e

j) nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e no CNPJ do impressor do documento, data e quantidade de impressão, número de ordem do primeiro e do último documento impresso e série e subsérie respectivas e número da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais.

(Grifou-se)

Entretanto, não está especificado no § 1º do art. 22, que a GTV deve conter a indicação do valor do serviço, que é o valor da base de cálculo do imposto.

Tal valor será informado no extrato de faturamento, sendo que o valor da base de cálculo do ICMS, a alíquota aplicável e o valor do ICMS incidente na prestação será consignado na Nota Fiscal Modelo 7 (art. 130, inciso VI do RICMS/02), conforme arts. 71 e 72 do Anexo V do RICMS/02:

### **Anexo V - RICMS/02**

Art. 71. A Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, será utilizada:



(...)

II - pelo transportador de valores, para englobar, em relação a cada tomador de serviço, as prestações executadas no período de apuração do imposto;

Art. 72. A Nota Fiscal de Serviço de Transporte será de tamanho não inferior a 148 X 210mm, e conterá, no mínimo, as seguintes indicações:

(...)

IX - discriminação do serviço prestado, de modo que permita sua perfeita identificação;

X - valor do serviço prestado e acréscimos a qualquer título;

XI - valor total da prestação;

XII - base de cálculo do ICMS;

XIII - alíquota aplicável;

XIV - valor do ICMS;

(...)

A multa prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 não se aplica à conduta praticada pela Autuada de “emitir extrato de faturamento sem informar o valor de serviço prestado e o montante do imposto devido”, visto que a conduta não se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador, qual seja “deixar de consignar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação”, uma vez que o documento hábil para acobertar a operação é a GTV e o documento cujo destaque da base de cálculo e do respectivo imposto é a nota fiscal modelo 7.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente no “tipo penal”, condição sem a qual se torna impossível a aplicação da respectiva multa.

Portanto, as multas aplicadas relativas às irregularidades 2 e 3 (art. 54, inciso VI e art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75), devem ser excluídas da presente autuação, por inaplicáveis à espécie.

Irregularidade 4 – entrega de arquivos eletrônicos EFD-ICMS/IPI (SPED), em desacordo com a legislação:

Trata-se da entrega de arquivos eletrônicos EFD-ICMS/IPI (SPED), em desacordo com a legislação, uma vez que não foram transmitidas de 99 (noventa e nove) notas fiscais relativas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores relativas aos extratos de faturamento emitidos, conforme demonstrado no Anexo 2 (irregularidades 2 e 3).

Alega a Defesa que tal penalidade não seria devida visto que as notas fiscais autuadas se referem a serviços de custódia/guarda, tesouraria/preparação de cédulas e

de transporte intramunicipal de valores, ou seja, serviços tributáveis pelo ISSQN, portanto, não poderia ser escriturado na EFD-ICMS/IPI (SPED), destinada exclusivamente aos documentos inerentes à apuração do tributo estadual.

Entretanto, como exposto no item anterior, não resta dúvida quanto à incidência do ICMS nas prestações relacionadas no Anexo 2, visto que os valores informados nos extratos de faturamento são serviços inerentes à atividade de transporte de valores.

O contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD), tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital será realizada utilizando-se do Programa a que se refere o art. 53 desta Parte até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos do Ato Cotepe ICMS nº 09/08 e transmitido até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

Acrescenta-se que a regra posta no art. 51 do Anexo VII do RICMS/02 prescreve que, para a geração desse arquivo, serão consideradas as informações relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato apurado, de certa forma, não é combatido pela Autuada que reconhece o cometimento da infração quando alega, em sede de impugnação, que a entrega em desacordo com a legislação decorreu do entendimento de que as prestações se relacionavam a fato gerador do ISSQN, portanto, sem a obrigatoriedade de figurar nos demonstrativos enviados ao estado de Minas Gerais.

Assim, caracterizada a infração apontada pela Fiscalização, encontra-se correta a exigência, por período, da penalidade capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, com os efeitos a partir de 01/07/17, alteração promovida pela Lei nº 22.549, de 30/06/17.

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea “a” e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

***Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42. I, ambos da Lei 14.699/2003:***

“XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.”

Observa-se que o inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75 passou a ter nova redação, por meio da publicação da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), portanto, com vigência a partir de 01/07/17.

Assim, esse dispositivo foi aplicado aos fatos geradores autuados anteriores à sua vigência, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Irregularidade 5 – falta de atendimento à intimação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É exigida ainda a Multa Isolada prevista no art. 54, VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, em face da falta de atendimento à intimação para entrega do livro “Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência” (RUDFTO). Confira-se:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

(Grifou-se)

A Defesa alega que não poderiam ser aplicadas as multas isoladas relativas às acusações 1, 2 e 3, especialmente a constante da acusação 5, pois deveriam ser absorvidas pelas multas de revalidação, por força do princípio da consunção/absorção.

Aduz que a consunção ocorre quando determinada conduta delitiva dá causa a duas infrações distintas, o que exatamente ocorre no presente caso, eis que foram impostas as penalidades de revalidação, no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido e isoladas tendo em vista a não transmissão de informações e a emissão de documento fiscal sem requisito específico.

Entende que o pagamento a menor do ICMS decorre justamente do fato de a Impugnante ter supostamente deixado de transmitir informações ou por ter emitido extratos de faturamento sem consignar o valor da base de cálculo e do imposto pretensamente devido. Ou seja, as condutas infracionais supostamente cometidas pela Impugnante de consignar informações errôneas relativas à base de cálculo em extrato de faturamento ou deixar de escriturar notas fiscais em EFD ou não entregar livro (RUDFTO) são o meio necessário para o cometimento da infração de pagamento a menor do imposto.

Entretanto não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL

Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Por fim, importante transcrever trechos do segundo Parecer da Assessoria do CCMG (fls. 309/321), nos quais são analisados os argumentos adicionais apresentados pela Impugnante às fls. 283/287 e 289/295 (frente e verso) conforme relatado:

A 2ª Câmara de Julgamento determinou a juntada do memorial apresentado da tribuna pela Impugnante e o retorno dos autos à Fiscalização para que se manifeste sobre o referido documento, juntado às fls. 283/287 dos autos.

Cabe informar que, inicialmente, serão tratados os argumentos apresentados pela Impugnante relativos aos itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração, tendo em vista que já foram abordados no parecer da Assessoria de fls. 248/280.

No tocante aos itens 2 e 3 que tratam da acusação fiscal de emissão de extratos de faturamento sem informar o valor do ICMS incidente (item 2) ou sem informar o valor de serviço prestado e o montante do imposto devido (item 3), cujas notas fiscais correspondentes não foram incluídas nos arquivos EFD-ICMS/IPI (Sped) transmitidos e nem nas DAPIs, resultando em falta de recolhimento do ICMS devido, a Impugnante alega que:

- os valores autuados se referem a serviços não tributáveis pelo ICMS;
- os serviços tributáveis pelo ISS não são “atividade-meio” do transporte de valores;
- os serviços de coleta e remessa/entrega de bens são indissociáveis do transporte de valores, eis que, sem as atividades-meio, a atividade-fim restaria frustrada;
- os serviços de custódia e tesouraria são serviços apartados, *“realizados, adicionalmente, tão somente se o cliente assim desejar – pagando, por óbvio, um valor superior, eis que estão sendo prestados outros serviços que não o transporte.”* E que o serviço de transporte de valores pode ser prestado sem a realização da custódia e da tesouraria;
- parte das GTVs discriminadas na infração 3 foram transmitidos apenas para fins de controle de custódia, por parte da Impugnante e que, nos casos em que operações de transporte de valores intermunicipal foram prestados por terceiros, a Impugnante era responsável apenas por custodiar os bens de seus clientes.

Como já exposto no parecer da Assessoria, em que pese, a Impugnante ter alegado que as prestações de serviço de transporte intermunicipal presentes na irregularidade 3, cujos extratos emitidos pela Autuada não traziam o valor do serviço, referem-se a serviços *“realizados pelas próprias transportadoras de seus clientes”*, sendo que tais prestações foram discriminadas no extrato para controle de custódia, não apresentou nenhuma nota fiscal.

Esclarece o Fisco que, ao realizar a apuração no trabalho fiscal, foi feita a separação dos extratos, de modo a dar clareza e também em função da prática do contribuinte, “por assunto” (transporte, processamento e custódia). Porém, trata-se de um único processo relacionado ao serviço de transporte de valores.

Merece destacar os itens 11, 15, 16 e 17 da Lei Complementar nº 116/03, que tratam de serviços envolvidos na discussão dos presentes autos:

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

A Portaria nº 3.233/2012 da Polícia Federal que regula as atividades de transporte de valores prevê, como requisito mínimo de funcionamento, *“cofre para*

*guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança”. Ou seja, a guarda é inerente à atividade de transporte de valores e não pode ser tratada como uma atividade fim pela Impugnante.*

15 - Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.12 - Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

A custódia de valores prevista na lista de serviços do ISSQN destina-se ao **setor bancário ou financeiro**, atividade não desempenhada pela Autuada.

16 - Serviços de transporte de natureza municipal.

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Não foi objeto da autuação fiscal nenhum extrato de faturamento, cuja natureza era **inteiramente** de transporte **municipal** de valores. Porém, algumas notas fiscais emitidas pela empresa, como se municipais fossem, referiam-se, de fato, à prestação de serviço de transporte **inter**municipal.

17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.02 - Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

Constata-se que a prestação de serviço de processamento/preparação de cédulas e/ou processamento/preparação de moedas, como descrito nos extratos de faturamento e notas fiscais, não encontram correlação nas atividades previstas no subitem 17.02.

A atividade econômica desenvolvida pela Autuada esta enquadrada no CNAE 8012-90/00, Transporte de Valor, a qual está classificada na Seção N, Divisão 80-Atividade de Vigilância, Segurança e Investigação pelo CONCLA (Comissão Nacional de Classificação, que esclarece em suas notas explicativas da divisão 80:

Notas Explicativas:

Esta divisão compreende os serviços relacionados à segurança, tais como: serviços de vigilância e de investigação; **serviços de transporte de valores**; a operação de sistemas de alarmes de segurança, inclusive

alarmes de incêndio, quando realizada por monitoramento remoto, o que geralmente envolve também a venda, instalação e manutenção desses sistemas. A venda, instalação e manutenção de sistemas de alarme, quando oferecidas separadamente dos serviços de monitoramento, não fazem parte desta divisão e são classificadas em comércio varejista, construção, etc.

Já sobre os serviços correlatos é oportuno destacar o Parecer de nº 1974/2013 - DELP/CGCSP, no qual, a Polícia Federal, tratando do tema “Manutenção de terminais de autoatendimento por empresas autorizadas a realizar atividade de transporte de valores”, esclarece que:

“ (...)8. A Portaria nº 3.233/12-DG/DPF no estrito mister de regulamentar os procedimentos para o exercício das atividades de segurança privada, e atenta à natural e inevitável evolução do setor, detalhou os procedimentos para execução das diversas modalidades de segurança privada.

(...)

10. Nesse sentido, a citada Portaria estabeleceu que **as empresas de transporte de valores “não poderão desenvolver atividades econômicas diversas das que estejam autorizadas”** (art. 49), mas, no entanto, consignou expressamente que atividades correlatas poderão ser prestadas no âmbito da atividade (grifou-se):

*Art. 49. As empresas de transporte de valores não poderão desenvolver atividades econômicas diversas das que estejam autorizadas.*

*§ 1º A autorização para o funcionamento de empresa de transporte de valores inclui a possibilidade de realização da vigilância patrimonial de sua matriz, de suas filiais e de suas outras instalações, **além de outros serviços correlatos ao de transporte de valores.***

*§ 2º As empresas de transporte de valores poderão prestar serviços de abastecimento e manutenção de caixas eletrônicos, sendo vedada a manutenção de caixas eletrônicos não relacionados no contrato de abastecimento.*

*§ 3º As atividades de manutenção de caixas eletrônicos, de instalação, vistoria e atendimento técnico de acionamento de alarmes não poderão ser realizadas por vigilante, o qual é responsável, apenas, pelas atividades previstas no art. 10 da Lei no 7.102, de 1983.*



11. Observa-se, portanto, que a Portaria permitiu que as empresas autorizadas a realizar transporte de valores realizassem serviços ligados intrinsecamente à atividade, a exemplo: guarda de numerário pelo tempo estritamente necessário para o seu transporte; conferência, contagem e preparação de numerário para abastecimento de estabelecimentos financeiros e terminais de autoatendimento (**Parecer nº 2916/2012-DELP/CGCSP**). Afinal, **são da própria natureza desta atividade a eventual guarda e manuseio do numerário** objetivando o fiel cumprimento do contrato de transporte de valores.

(...) Destacou-se

Disponível em <Parecer nº 1974/13-DELP/CGCSP — Polícia Federal>

Como se vê, os serviços correlatos ao de transporte de valores podem ser realizados pelas empresas de transporte de valores, ou seja, aqueles serviços ligados intrinsecamente à atividade, a exemplo: guarda de numerário pelo tempo estritamente necessário para o seu transporte; conferência, contagem e preparação de numerário para abastecimento de estabelecimentos financeiros e terminais de autoatendimento.

Reporte-se à jurisprudência do TJMG no sentido de que “em se tratando das chamadas atividades mistas, há de ser aplicado o Princípio da Preponderância, por meio do qual se verificará quais atividades ou serviços prestados se sobrepõem aos outros, visando a perquirir se haverá incidência da norma tributária estadual ou municipal ao caso concreto” (Apelação Cível nº 1.0024.08.252504-9/001)

No caso dos autos, não resta dúvida de que a atividade preponderante da Autuada é o “*transporte de valores*”, atividade sob a qual incide o ICMS.

Assim sendo, corretas as exigências fiscais relativas os valores informados nos extratos de faturamento como serviços de custódia e de processamento de numerário ou preparação de cédulas, visto que são sujeitos à tributação do ICMS, por se tratar de atividade de transporte de valores, e não pelo ISS como pretende a Autuada.

No tocante ao item 4 que trata da entrega de arquivos eletrônicos EFD-ICMS/IPI (SPED), em desacordo com a legislação, uma vez que não foram transmitidas de 99 (noventa e nove) notas fiscais relativas às prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores relativas aos extratos de faturamento emitidos, a Impugnante afirma que a escrituração na EFD

ICMS/IPI é obrigatória apenas para serviços tributáveis pelo ICMS, e que as notas fiscais autuadas se referem a serviços tributáveis pelo ISS.

Entretanto tal argumento não merece prosperar em face do exposto no item anterior, não restando dúvida quanto à incidência do ICMS nas prestações visto que os valores informados nos extratos de faturamento são serviços inerentes à atividade de transporte de valores.

E por fim, retornando ao item 1 do memorial, a Impugnante alega que o cálculo realizado pela Fiscalização para apurar o valor a ser exigido na irregularidade 1 do Auto de Infração estaria incorreto.

Trata a irregularidade 1 do recolhimento a menor do ICMS incidente nas prestações de serviço intermunicipal de transporte de valores, em razão de a Autuada ter consignado valor de base de cálculo menor do que o previsto na legislação, uma vez que deixou de incluir o montante do imposto ou incluiu a menor, em desacordo com o disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Diz a Impugnante que o erro consistiria no fato de o Fisco ter adotado como metodologia para apuração a aplicação do percentual de crédito presumido de 20% (vinte por cento) em relação à diferença resultante da subtração do valor do ICMS recolhido pela Impugnante (*VLRICMS*) do valor integral do ICMS apurado pela Fiscalização (“*ICMS apurado*”, no qual foi incluído o ICMS em sua própria base). O que demonstra pela fórmula:

$$\text{Crédito presumido} = (\text{ICMS apurado} - \text{ICMS Recolhido}) \times 20\%$$
$$\text{AIIM} = (\text{ICMS apurado} - \text{ICMS Recolhido}) - \text{crédito presumido}$$

Enquanto o correto seria ter aplicado o percentual de presunção em relação ao ICMS apurado para, só então, comparar o valor resultante com o valor recolhido pela Impugnante (*VLRICMS*). Ou seja:

$$\text{Crédito presumido} = (\text{ICMS apurado}) \times 20\%$$
$$\text{AIIM} = (\text{ICMS apurado} - \text{ICMS Recolhido}) - \text{crédito presumido}$$

Entretanto não lhe cabe razão.

Conforme relatado pelo Fisco, a Impugnante adotou em sua apuração (tabela de fl. 284 (verso)) com o título “Dados retirados do AIIM” a coluna intitulada pela Impugnante de “*VLRICMS (ICMS recolhido)*”, a qual não corresponde ao ICMS recolhido e, nem tampouco

assim está discriminado nas folhas 2 e 3 do relatório fiscal, cuja coluna expressa o Valor do ICMS devido (VLRICMS) e que foi extraído dos arquivos eletrônicos transmitidos pelo contribuinte autuado.

Afirma que a distinção é clara – VLRICMS é o valor do ICMS apurado antes da aplicação do crédito presumido e não corresponde ao ICMS recolhido, como entendeu a Impugnante e, a partir do qual, desenvolveu seu raciocínio numérico.

As tabelas abaixo colacionadas demonstram o equívoco no cálculo realizado pela Impugnante.

O cálculo realizado pelo Fisco:

(...)

A apuração realizada pela Impugnante (tabela de fl. 284v):

(...)

A Impugnante comparou o valor do ICMS devido R\$ 415.540,15 com o valor do ICMS apurado (Sped e Dapi) R\$ 447.400,32 e concluiu que o que houve foi recolhimento a maior no valor de R\$ 31.860,17.

Entretanto o valor efetivamente recolhido não foi o “VRICMS (campo Sped)”, conforme demonstrado na Dapi (CDR de fl. 64), visto que sobre este valor a Impugnante aplicou o crédito presumido de 20% (vinte por cento):

(...)

Confrontando o valor do ICMS devido apurado pela Impugnante, em sua tabela de fl. 284 no valor de R\$ 415.540,15 com o ICMS recolhido, conforme Dapi, no valor de R\$ 357.920,26, constata-se que foi recolhido a menor o valor de R\$ 57.619,90, exatamente o valor exigido pelo Fisco.

Não restando mais dúvidas sobre a correção da apuração do crédito tributário realizada pelo Fisco no tocante à irregularidade 1 do Auto de Infração, ratifica-se o entendimento anterior desta Assessoria para exposto no parecer de fls. 248/280.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais, à exceção das Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI (irregularidade 2) e no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 3), conforme Parecer da Assessoria do CCMG (fls. 248/280 e 309/321).

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

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/02/20. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as seguintes Multas Isoladas: a) prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 2) e b) prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 3), por inaplicáveis à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2020.**

**André Barros de Moura**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

CCMG