CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.013/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003991847-81
Impugnação: 40.010158406-03
Impugnante: Protege Proteção e Transporte de Valores Ltda
IE: 003537058.00-73
Proc. S. Passivo: Paulo Roberto Zavascki Smania/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO/SERVIÇO DE TRANSPORTE DE VALORES. Constatada a prestação de serviço de transporte de valores sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido, apurada mediante a análise dos dados constantes das informações fornecidas pela Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura do Município de Belo Horizonte à Secretaria de Estado de Fazenda/MG, nos termos do Convênio celebrado entre os Entes, referentes a valores de prestações de serviços de transporte intermunicipal de valores. **Infração caracterizada nos termos do art. 1º, inciso VIII do RICMS/02 (art. 2º, inciso II do RICMS/23). Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS incidente nas prestações intermunicipais de serviço de transporte de valores, realizadas no período de 12/02/20 a 24/06/24, uma vez que a Autuada utilizou indevidamente Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) emitidas junto à Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte para acobertar tais prestações.

Irregularidade apurada mediante análise dos dados constantes das informações fornecidas pela Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura de Belo Horizonte à Secretaria de Estado de Fazenda/MG, nos termos do Convênio celebrado entre os Entes.

Os tomadores do serviço estão localizados em municípios mineiros distintos do município da prestadora, sujeitando-se as prestações ao imposto de competência estadual.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, da mesma Lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, mediante a análise dos extratos de faturamento e Notas Fiscais de Serviços apresentadas pela Impugnante, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 6953/6955, excluindo as exigências relativas às prestações de serviços que tiveram origem e destino dentro do mesmo município (prestações de transporte intramunicipais).

Anexa aos autos novo Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT, às págs. 6959/6961 e Demonstrativo de Extinção do Crédito Tributário, às págs. 6963/6966.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco.

A Fiscalização, em manifestação nos autos do e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 7.025/7.057, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 6953/6966.

DECISÃO

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

Da Preliminar

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alega que “se o lançamento tomou conclusões precipitadas, interpretando equivocadamente os documentos que estavam a sua disposição, e não se preocupou em analisar de forma adequada cada uma das operações autuadas, não cabe à Impugnante revisitar todo o auto de infração”.

Sustenta que todas as questões poderiam ter sido esclarecidas, ainda no período de fiscalização, caso a Impugnante tivesse sido oportunamente chamada a se manifestar. E que, ao optar por lavrar o Auto de Infração sem qualquer diálogo prévio, o Fisco assumiu o risco de formular uma acusação sem conhecimento real da operação do contribuinte, em total desrespeito aos arts. 69 e 70 do RPTA.

Afirma que “ao contrário do que determina o art. 70 do RPTA, a i. Autoridade Fiscal não solicitou qualquer informação à Impugnante, oportunidade que poderia ter evitado a indevida inclusão de operações incorretas na autuação”, tendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultado na lavratura do Auto de Infração considerando um cenário fático não verdadeiro.

A Impugnante alega que o Auto de Infração foi lavrado sem a devida análise fática individualizada das operações e sem fundamentação jurídica adequada para as operações autuadas, violando frontalmente os princípios da motivação e da segurança jurídica.

Aduz que a legislação tributária de Minas Gerais também exige que o Auto de Infração contenha descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão, sob pena de nulidade. E que o art. 89 do RPTA estabelece os requisitos mínimos que um Auto de Infração deve conter, destacando-se o inciso IV do referido artigo.

Sustenta que, no caso em análise, não houve uma descrição precisa dos fatos e das circunstâncias individuais de cada operação autuada, o que torna o Auto de Infração inválido e impõe sua anulação.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal Complementar as ações fiscais decorreram da pesquisa e análise da base de dados obtida junto à Prefeitura Municipal de Belo Horizonte - PBH, por meio de Convênio de Cooperação Técnica nº 1910002911, celebrado entre o Município de Belo Horizonte e a Secretaria de Estado de Fazenda/MG, cujo extrato de resumo foi publicado em 12/12/19 no Diário Oficial do Estado e anexado ao PTA nº 01.003841603-77 (pág. 58).

As informações encaminhadas pela PBH à SEF/MG integram a planilha “PROTEGE – dados originais PBH”, cujos dados foram analisados e cada prestação de serviço com a respectiva emissão da NFS-e foi conferida.

De posse dessas informações, após excluídas as prestações de serviço intramunicipais e demais serviços não sujeitos ao ICMS, foram relacionados os itens 11.04 e 26.04 (lista de serviços) que, além do serviço de transporte de valores, inclui também as operações de coleta, remessa, entrega de bens, valores, documentos, numerários, guarda, armazenamento de valores, custódia, contagem de numerário, manuseio, serviços de envelopamento, preparação de cheques, e procedimentos específicos de tesouraria.

Tais prestações foram consideradas pelo Fisco como tributáveis pelo ICMS, ao entendimento de que *“não podem ser tratadas de forma autônoma, isoladas e desvinculadas da atividade de transporte de valores, resultando assim na incidência do ICMS sobre a totalidade das operações”*.

O crédito tributário devido foi apurado tendo em vista todos pressupostos legais e os aspectos técnicos atinentes à depuração dos dados, análise e conferência individuais, fielmente transcritos nas planilhas que compõem o conjunto probatório constante do e-PTA.

Destaca o Fisco que, antes da lavratura do Auto de Infração, foi feita a análise da documentação já de posse da autoridade fiscal e tal conjunto probatório continha todas as informações e elementos necessários para consubstanciar a

formalização do Auto de Infração, atendendo plenamente ao disposto na legislação tributária discriminada no Relatório Fiscal Complementar.

Não se verifica, portanto, qualquer descumprimento à legislação tributária que enseje a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal Complementar, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, a Autuada “deixou de recolher o ICMS, incidente nas prestações intermunicipais de serviço de transporte de valores, uma vez que utilizou indevidamente Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) emitidas junto à Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte para acobertar tais prestações”.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Como se vê, o Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, notadamente aqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, contendo, especialmente, a indicação do sujeito passivo, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS incidente nas prestações intermunicipais de serviço de transporte de valores, realizadas no período de 12/02/20 a 24/06/24, uma vez que a Autuada utilizou indevidamente Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) emitidas junto à Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte para acobertar tais prestações.

Irregularidade apurada mediante análise dos dados constantes das informações fornecidas pela Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura de Belo Horizonte à Secretaria de Estado de Fazenda/MG, nos termos do Convênio celebrado entre os Entes.

Os tomadores do serviço estão localizados em municípios mineiros distintos do município da prestadora, sujeitando-se as prestações ao imposto de competência estadual.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, da mesma Lei.

Conforme relatado, o trabalho fiscal decorre da análise dos dados constantes das informações fornecidas pela Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura de Belo Horizonte à Secretaria de Estado de Fazenda/MG, nos termos do Convênio celebrado

entre os Entes, tendo sido constatado que o Sujeito Passivo utilizou Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) emitidas junto à Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte para acobertar prestações intermunicipais destes serviços, ou seja, prestações relacionadas às atividades envolvendo o transporte propriamente dito, bem como os serviços de coleta, remessa, entrega, custódia, tesouraria e conferência de numerários e de valores, pois tratam-se de atividades preparatórias ou complementares, intrinsecamente vinculadas à prestação do serviço contratado (transporte dos valores).

Afirma o Fisco que prevalece, desta forma, o princípio da preponderância, onde o serviço de transporte de valores no âmbito intermunicipal, se sobrepõe à prestação de serviços a ele inerentes ou dele decorrentes, ficando, portanto, sujeitas à incidência do imposto estadual, uma vez que os tomadores do serviço estão localizados em municípios mineiros distintos do município de Belo Horizonte, tendo como prestador, o Sujeito Passivo, localizado em Belo Horizonte.

Em face disso, o Fisco exigiu o ICMS incidente nessas prestações, conforme previsto no inciso VIII do art. 1º do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e inciso II do art. 2º do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23). Confira-se:

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VIII - a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto;

RICMS/23

Art. 2º - O ICMS incide sobre a:

(...)

II - prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto;

Afasta-se de pronto a alegação da Defesa de que “*Se a i. Fiscalização assumiu para si o ônus de lavrar um auto de infração sem pedir qualquer esclarecimento por parte do Contribuinte, e, ainda, toma conclusões precipitadas e equivocadas a respeito da documentação da qual dispõe, isso implica a nulidade do lançamento*”.

Tal argumento se baseou no fato de que foram incluídas, equivocadamente, no lançamento prestações de serviço de transporte intramunicipal, as quais são tributadas pelo ISSQN.

A Impugnante alega que tais prestações foram autuadas em razão de um erro quanto ao critério jurídico adotado pela Fiscalização para definição da natureza das operações, se intra ou intermunicipal, qual seja, local do tomador x local do prestador, o que, no seu entendimento, seria equivocado, visto que haveria diversas situações em que o transporte de valores teve origem e destino no mesmo município, sendo o serviço apenas faturado contra clientes em outros municípios.

Sustenta que, *“contrariando o critério estabelecido pela legislação, e respaldado pela doutrina por ele mesmo citada, o auto de infração não considera o trajeto realizado, mas única e exclusivamente o local em que estão localizados o prestador e o tomador. Deste novo critério, a i. autoridade fiscal tributa pelo ICMS todos os serviços em relação aos quais tais sujeitos estivessem em municípios distintos, o que é evidentemente equivocado. Com isso, foram trazidos para o lançamento operações que, mesmo considerando a pretensa preponderância, seriam serviços intramunicipais que inevitavelmente só seriam tributáveis pelo ISS”*.

Informa que foram identificadas 725 (setecentas e vinte e cinco) Notas Fiscais (doc. 03) nesta situação, contendo prestações que foram indevidamente apontadas como vinculadas a transporte intermunicipal quando, mesmo que considerada a preponderância, a cobrança não se sustentaria, na medida em que o transporte foi intramunicipal.

Alega a Impugnante que *“o fato de que, destas 725 notas, 7 compõem a amostragem do Fiscal de 31 NFs feita pelo Fiscal, do que se conclui que ao menos 22,5% da prova feita pela autuação é imprestável”*. E que *“apesar da maioria dessas notas ser de custódia, há também algumas notas fiscais de transporte (doc. 04), 2 mencionadas na amostragem do Fiscal, que foram incluídas na autuação sob fundamento de serem intermunicipais por conta da localização dos tomadores, mas que os extratos de faturamento não deixam dúvidas de que o trajeto realizado foi integralmente dentro de um mesmo município, apenas faturada contra tomador em outro município”*.

Por outro lado, pontua o Fisco que *“o Auto de Infração teve como base um universo de 21.257 NFS-e constantes das planilhas utilizadas na apuração do crédito tributário e que discriminam todas as informações das prestações de serviço intermunicipais realizadas no período autuado, o que equivale a dizer que as notas fiscais reconsideradas pelo Fisco representam tão somente 3,41% da totalidade dos documentos autuados”*.

Em que pese a alegação de nulidade sobre os aspectos acima narrados, trata-se de questão de mérito, sendo assim analisada.

De início, cumpre destacar que a autuação decorre da aplicação equivocada da legislação tributária feita pela Impugnante que, ao invés de agregar na base de cálculo do ICMS do transporte realizado os serviços autuados, bipartiu a operação e, portanto, os documentos fiscais e exações tributárias.

Ressalte-se que, de acordo com o inciso II da Cláusula Primeira do Ajuste Sinief nº 36/19, o Conhecimento de Transporte Eletrônico para Outros Serviços (CT-e OS) – que deveria ter sido emitido nas operações da Impugnante – discrimina em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação a cada tomador de serviço, as prestações realizadas por unidade federada de início e por município de término do serviço.

Por outro lado, a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) emitida erroneamente pela Impugnante possui apenas a discriminação do local do tomador e do prestador do serviço, não havendo qualquer referência ou correlação destes serviços com o início e fim da prestação do serviço de transporte.

Assim, a premissa utilizada pela Fiscalização de comparar a localização dos tomadores e dos prestadores de serviços nas NFS-e emitidas pela Impugnante para concluir pela natureza intermunicipal dos serviços autuados, e, portanto, sujeito ao ICMS, é a única possível frente ao erro da Impugnante em emitir o documento fiscal equivocado.

Logo, caberia à Impugnante comprovar que nas NFS-e emitidas o local do tomador e prestador do serviço não coincide com o início e o fim da prestação de serviço de transporte, assim como identificar quais operações estariam circunscritas no mesmo município.

Isto, inclusive, foi feito pela Impugnante, que, nos Anexos 7 a 27 dos autos, apresentou o extrato mensal dos serviços realizados, que indica o início e o fim da prestação de serviço de transporte e o correlaciona com a NFS-e que embasa a autuação, o que a permitiu comprovar que, em algumas notas fiscais de serviços, em que pese o Tomador do Serviço e Prestador do Serviço estarem situados em Municípios distintos, o serviço foi prestado dentro do Município de Belo Horizonte e, portanto, objeto de incidência do ISSQN. Tal prova, inclusive, motivou a reformulação da autuação, conforme termo de reformulação de págs. 6.953/6.968.

Na análise detalhada destes documentos, inclusive, se percebe que a Impugnante reúne diversos serviços de um mesmo Tomador, com origem e destino diferentes (dentro de um mesmo município) para faturá-los de forma conjunta (mensal), o que corrobora com a conclusão de que, considerando a limitação de informações constantes nos documentos fiscais (equivocados) emitidos pela Impugnante (NFS-e ao invés de CT-e OS), é seu o ônus de comprovar que não há coincidência entre o local do Prestador e Tomador dos serviços e o do início e fim da prestação do serviço.

Ademais, reitera-se que, conforme se verifica do Termo de Reformulação de Lançamento, o Fisco analisou os documentos apresentados pela Autuada (extratos de faturamento e Notas Fiscais de Serviços), e acatou o argumento, tendo expurgado do lançamento todas os valores relativos às prestações de serviços de transporte de valores (e seus correlatos) que ocorreram dentro do mesmo município do prestador.

Ao contrário do entendimento da Defesa, em sede de aditamento à Impugnação, a reformulação do lançamento tem o objetivo de aperfeiçoar o lançamento original, corrigindo erros, os quais somente foi possível ser verificado após a apresentação da defesa, não havendo que se falar em análise superficial das provas ou erro sistêmico.

Conforme salientado pelo Fisco, além da diminuta representatividade dos documentos fiscais reconsiderados, há de se frisar que todas as informações utilizadas no Auto de Infração são oriundas dos dados declarados pela própria Impugnante, que

discriminou as informações relativas às prestações de serviço intermunicipais realizadas no período autuado, inclusive origem/destino do prestador/tomador dos serviços prestados.

Como bem pontuado pelo Fisco, observa-se que todas as informações utilizadas no trabalho fiscal foram declaradas pela própria Impugnante, consignadas nas NFS-e e consolidadas na planilha “*PROTEGE - dados originais da PBH*”. O conteúdo das NFS-e foi validado pelo próprio Contribuinte quando do encaminhamento dos respectivos arquivos magnéticos à PBH, dando origem ao banco de dados que apresenta todas as informações atinentes às prestações de serviços realizadas pela Impugnante.

Ressalta o Fisco que o documento fiscal é prova material inequívoca do serviço prestado. Seu preenchimento, conforme prevê a legislação tributária, deve espelhar a realidade fática, sua natureza, valores e demais condições em que ocorreu a operação comercial ou o serviço prestado.

Reitere-se que todos os documentos apresentados pela Impugnante (NFS-e e extratos de faturamento) foram analisados e excluídos pelo Fisco da presente autuação, não havendo que se falar em equívoco na eleição do critério jurídico adotado no lançamento fiscal.

Destaque-se que, após a Impugnação, não foram apontadas outras notas fiscais de serviços indevidamente consideradas pelo Fisco como prestações de serviços intermunicipais.

Superada a discussão quanto à indevida inclusão de prestações de serviços intramunicipais na autuação, passa às demais questões objeto de divergência entre o Fisco e a Impugnante.

Aduz que é importante mencionar que, para a realização do serviço de transporte, a Impugnante cobra também um preço específico para a guarda do dinheiro durante o trajeto (contratualmente chamada de “taxa de custódia”), sendo esta parcela do preço também oferecida à tributação do ICMS, porque ocorre concomitantemente ao serviço de transporte.

Assevera que, no entanto, o Fisco pretende cobrar ICMS sobre outra atividade, que é a custódia feita dentro do estabelecimento (base) da Impugnante, na qual cada cliente possui um cofre no qual seu dinheiro é guardado, serviço esse tributado pelo ISSQN.

Alega a Impugnante que é equivocado o entendimento do Fisco ao sustentar que os serviços de custódia e guarda estariam necessariamente vinculados a uma prestação de valor, especialmente quando afirma que “*nenhum transporte de valores é operado desta forma. Muitos outros serviços conexos e necessários para o transporte de valores são exigidos e cobrados do contratante*”.

Sustenta que tais serviços podem ser contratados em conjunto ou separadamente, havendo diversas operações autuadas nas quais a Impugnante não presta transporte de valores, mas apenas a custódia, e vice-versa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, considerando tratar-se de dois serviços que podem ser contratados de forma separada ou em conjunto, são três as hipóteses de prestação de serviço: **(i)** serviço de transporte e posterior serviço de custódia, **(ii)** somente transporte ou **(iii)** somente custódia.

Detalha o fluxo dos citados serviços, nos seguintes termos:

- Contratação de transporte + custódia;
 - solicitação dos serviços pelos tomadores dos serviços (clientes), requerendo a coleta de valores para processamento e guarda na sede fixa da Impugnante (etapa 1);
 - ao receber as solicitações, a Impugnante envia um carro forte para a retirada dos valores no local indicado pelos tomadores (etapa 02), começando nesse momento a prestação do serviço de transporte de valores, o qual a Impugnante tributa pelo ICMS sempre que se der na modalidade intermunicipal;
 - chegando no local indicado, a Impugnante procede à coleta dos valores descritos na Guia de Transporte de Valores (“GTV”) preenchida e entregue pelo tomador à Impugnante, os quais são retirados e guardados no carro forte (etapa 03).
- Destaca que, além do valor cobrado a título de transporte propriamente dito, a Impugnante cobra também uma taxa *ad valorem* aplicada sobre o valor total transportado (doc. 05), o qual remunera a guarda do numerário transportado durante a realização do serviço de transporte de valores, sendo esta parcela, também oferecida à tributação do ICMS junto do transporte, quando intermunicipal.
- após a coleta dos valores, o carro forte retorna ao estabelecimento fixo da Impugnante, sendo este o momento em que o serviço de transporte de valores se encerra;
 - após a chegada do carro forte à base, o numerário é recepcionado por equipe interna da Impugnante que realiza o processamento dos valores, que são guardados em uma caixa forte que fica dentro da base de operações (imóvel), sendo que cada cliente possui uma caixa forte individual e exclusiva (etapa 04).

A partir desse detalhamento, afirma a Impugnante que, independentemente da natureza do serviço de coleta (intramunicipal ou intermunicipal), os serviços de processamento e guarda de numerário ocorrem dentro do estabelecimento/filial da Protege, localizada no Município de Belo Horizonte.

No seu entendimento *“existem dois serviços bem delimitados tanto no espaço como no tempo: no espaço, o transporte ocorre com o deslocamento dos bens de um lado a outro, sendo que sua natureza intra ou intermunicipal se depreende a partir do confronto entre os locais de coleta e entrega (não da sede do tomador, como defendeu o lançamento); enquanto o serviço de custódia se dá exclusivamente no estabelecimento da Impugnante (local fixo) e nunca concomitante ao transporte”*.

Aduz a Impugnante que relativamente aos serviços de processamento e guarda de valores, a Impugnante procede com o recolhimento do ISSQN para o referido Município, inclusive porque previstos expressamente no item 11.04 da Lista de

Serviços Anexa à Lei Municipal nº 8.725/03 (no caso de Belo Horizonte), que dispõe: “11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie”. Cita exemplo fls. 16/17 da Impugnação.

Em seguida, detalha o fluxo da atividade em que o cliente contrata apenas a prestação de serviço de transporte de valor, afirmando que, neste caso, os tomadores de serviço acionam a Impugnante para coletar e levar os valores até locais predeterminados, seja para outras empresas que realizarão a custódia dos valores (situação na qual o transporte é prestado pela Impugnante e a custódia é prestada por outra empresa, o que prova a autonomia dos serviços), seja, ainda, diretamente para outros estabelecimentos (situação na qual simplesmente não há serviço de custódia tributado pelo ISSQN).

Aduz que, nessa hipótese, caso o transporte se dê de forma intermunicipal, a Impugnante oferece a integralidade do valor cobrado à tributação estadual.

Segue dizendo que também há situações em que o cliente contrata apenas o serviço de custódia, o que seria particularmente comum no caso das lotéricas, que contratam transportadoras terceiras para levar o numerário até a base da Impugnante, que será responsável exclusivamente pela sua custódia.

Afirma que, nesse caso, a Impugnante não presta nenhum serviço de transporte, sendo que toda sua operação é realizada exclusivamente dentro de sua base (fixa, portanto) e consiste, basicamente, em “abrir o portão” para que o carro forte de outra empresa entre e guardar o dinheiro do cliente em um cofre específico, sendo que, nesse caso, o preço cobrado pela Impugnante representa uma taxa *ad valorem* diária aplicada sobre o montante total guardado na base da empresa. Cita exemplo, às fls. 21/22 da Impugnação.

Assevera a Impugnante que “*o serviço de transporte de valores e o serviço de custódia são independentes entre si. São autônomos no tempo (porque nunca operam concomitantemente), no espaço (porque um é prestado de forma móvel e outro fixa), são contratados de forma autônoma e precificados de forma separada*”.

Acrescenta que todos os serviços intrinsecamente vinculados à prestação de serviço de transporte de valores são tributados pela Impugnante de forma conjunta. Assim, tanto o valor por embarque, como a taxa *ad valorem*, cobrada para proteger o numerário durante o transporte de valores, são tributados pelo ICMS, quando este se der na modalidade intermunicipal. Enquanto os serviços que acontecem após o transporte de valores, porque independentes no tempo (nunca concomitante ao transporte), no espaço (realizado **sempre** em sua base **fixa**), sendo inclusive contratadas e precificadas de forma separada, além de se tratarem de atividades previstas na lista anexa de ISSQN, apenas estes são tributados pelo ISSQN.

Entende, assim, que a afirmação que fundamenta a acusação fiscal não procede, decorrendo de verdadeiro desconhecimento sobre a operacionalização do transporte de valores.

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se demonstrará.

Como bem pontuado pelo Fisco, a Impugnante se vale do entendimento equivocado, defendendo que a atividade de transporte de valores é simplesmente um “frete”, ou seja, se encerra com a coleta e a entrega dos valores conforme contrato.

Aduz o Fisco que *“Todavia, nenhum serviço de transporte de valores é operado dessa forma. Muitos outros serviços conexos e necessários para o transporte de valores são exigidos e cobrados do contratante, como atividades-meio, tributadas pelo ICMS. São exemplos, a remessa e entrega de bens, valores e documentos, numerários, a guarda e armazenagem de valores, a custódia, a contagem de numerário, o manuseio e contagem de valores, serviços de envelopamento, preparação, classificação e preparação de cheques etc.”*

Esclarece o Fisco que foram autuadas as prestações intermunicipais que haviam sido declaradas pelo Contribuinte ao Ente municipal, enquadradas nos códigos 11.04 - *Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie*, e 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*, ambos da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03, sendo em todos os casos autuados, o transporte se inicia em um determinado município e tem sua finalização em município distinto, identificados nas colunas “Município Prestador” e “Município do Tomador”, daquela planilha.

Esclareça-se que a Autuada tem como atividade econômica principal “atividades de transporte de valores”, CNAEF 8012-9/00.

A atividade de “Transporte de Valor” classifica-se na Seção N – Atividades Administrativas e Serviços Complementares, divisão 80, Atividade de Vigilância, Segurança e Investigação, pela Classificação das Atividades Econômicas pelo IBGE, (CNAE-F), e é normatizada pela Lei Federal nº 7.102/83 (revogada pela Lei nº 14.967 de 09/09/24) e pela Portaria DPF nº 3233/12 do Departamento de Polícia Federal (revogada pela Portaria nº DPF nº 18.045/23, vigente a partir de 01/05/23).

A Portaria DPF nº 3233/12 disciplina, em todo o território nacional, 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.

A definição da atividade de segurança privada encontra-se normatizada nos termos do art. 1º, § 3º, incluindo entre elas o transporte de numerários, bens ou valores. Confira-se:

Portaria nº 3233/12

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 3º São consideradas atividades de segurança privada:

I - vigilância patrimonial: atividade exercida em eventos sociais e dentro de estabelecimentos, urbanos ou rurais, públicos ou privados, com a finalidade de garantir a incolumidade física das pessoas e a integridade do patrimônio;

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

III - escolta armada: atividade que visa garantir o transporte de qualquer tipo de carga ou de valor, incluindo o retorno da equipe com o respectivo armamento e demais equipamentos, com os pernoites estritamente necessários;

IV - segurança pessoal: atividade de vigilância exercida com a finalidade de garantir a incolumidade física de pessoas, incluindo o retorno do vigilante com o respectivo armamento e demais equipamentos, com os pernoites estritamente necessários; e

V - curso de formação: atividade de formação, extensão e reciclagem de vigilantes.

(Grifou-se).

E o § 2º do art. 4º, bem como o art. 49 da Seção II – Do Transporte de Valores, referentes ao Capítulo III – Das Empresas Especializadas da mesma Portaria DPF nº 3233/12 esclarecem:

Portaria nº 3233/12

Art. 4º. O exercício da atividade de vigilância patrimonial, cuja propriedade e administração são vedadas a estrangeiros, dependerá de autorização prévia do DPF, por meio de ato do Coordenador-Geral de Controle de Segurança Privada, publicado no Diário Oficial da União - DOU, mediante o preenchimento dos seguintes requisitos:

(...)

§ 2º O objeto social da empresa deverá estar relacionado, somente, às atividades de segurança privada que esteja autorizada a exercer.

Seção II

Do Transporte de Valores

Subseção I

Dos Requisitos de Autorização

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifos acrescentados)

Ressalta-se que a atividade de transporte de valor é uma atividade mista, cujo tema foi objeto de discussão judicial sobre o conflito de competência suscitado nos Autos do Processo de nº 1.0024.09.576449-4/001 – Rodoban Segurança e Transporte De Valores Ltda., bem como na Apelação Cível nº 1.0024.08.252504-9/001 (Prosegur Brasil S/A Transportadora e Valores e Segurança), cuja lide solucionada sob a regência do Princípio da Preponderância, conforme jurisprudência firmada. Confira-se:

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 TRIBUTOS (ISSQN OU ICMS) SOBRE O
MESMO FATO GERADOR.

OBSERVADO O PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

APELAÇÃO CÍVEL N° 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Como bem acentuado no voto do Ilustre relator na Apelação Cível nº 1.0024.09.576449-4/001 referida anteriormente, em sede de reexame necessário, não resta dúvida alguma acerca da incidência da norma tributária do Estado de Minas Gerais sobre as prestações de serviço de transporte de valores objeto do lançamento em discussão, uma vez caracterizado o fato gerador da obrigação tributária do ICMS:

[...] 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 [...].

Merece destacar a manifestação do Fisco sobre o tema, que são plenamente aplicáveis na fundamentação da presente decisão, razão pela qual transcreve-se em sua literalidade:

A Portaria nº 3.233/2012 do Departamento de Polícia Federal dispõe sobre as normas relacionadas às atividades de Segurança Privada, definindo o transporte de valores como a atividade de transporte de numerário, bens ou valores, mediante a utilização de veículos, comuns ou especiais.

Trata-se, então, de um serviço especializado que envolve a movimentação de numerários, bens de valor, joias, obras de arte, documentos sigilosos, entre outros.

Por sua vez, a impugnante defende que os serviços de guarda e custódia de valores, contidos no item 11.04 da Lista anexa da LC 116/03, são atividades acessórias ao transporte de valores e, portanto, não poderiam ser autuados no campo de incidência do ICMS.

Importa esclarecer que a atividade de transporte de valores se inicia com a coleta dos valores e finaliza com sua entrega no destino contratado pelo tomador do serviço. Necessariamente, a especificidade do transporte de valores pressupõe que o prestador de serviços proceda à coleta dos valores envolvidos, à conferência dos valores recebidos, aos serviços de tesouraria/custódia e à entrega ao seu destino - remessa, integrando um único processo praticado em atos contínuos e complementares.

Considerando que a transportadora de valores não é e nem poderia ser uma instituição financeira, esses valores que foram processados em seu estabelecimento, lá permanecem apenas o prazo suficiente para o seu processamento, sendo novamente

transportados para o seu “destino final”, na maioria das vezes uma instituição bancária ou financeira.

Trata-se, portanto, de uma sequência de prestações que tem início e fim com o transporte de valores. Em síntese, as atividades seguem o seguinte fluxo:

TRANSPORTE (COLETA) – CONFERÊNCIA –
TESOURARIA – CUSTÓDIA – TRANSPORTE
(REMESSA).

Portanto, prevalece aqui o princípio da preponderância no raio de incidência do imposto sobre as prestações de serviço que envolvem o transporte intermunicipal de valores, a saber, as atividades de coleta, conferência de numerário, tesouraria, custódia e remessa, todas dependentes e diretamente vinculadas ao serviço de transporte de valores.

No tocante ao serviço de custódia, verifica-se que a Impugnante tenta fazer distinção entre a “taxa de custódia” e “custódia na base da Impugnante”, afirmando que a taxa de custódia compõe o valor do serviço do transporte realizado e é oferecida à tributação pelo ICMS, enquanto a custódia realizada na base da Impugnante não integra o valor do transporte em si e é tributado pelo ISSQN, por ser esta autônoma e independente do serviço principal – transporte de valores.

Por outro lado, esclarece o Fisco que a referida “taxa de custódia” não foi objeto de autuação e, portanto, não integra o valor do crédito tributário consignado no Auto de Infração. Já a “custódia realizada na base da impugnante” integra a base de cálculo do crédito tributário apurado quando associada à prestação de serviço de transporte de natureza intermunicipal.

Entende o Fisco que *“as atividades que envolvem o transporte de valores são claramente interdependentes e complementares. Apresentam a mesma natureza da prestação de serviço e ocorrem em função da preponderância da movimentação de numerário sobre as demais atividades correlatas e subsequentes”*.

Analisando as hipóteses de prestação de serviço nas quais a Impugnante afirma ser possível segmentar o ciclo das atividades relacionadas ao transporte de valores em serviços de transporte e custódia, somente transporte ou somente custódia, assim se manifesta o Fisco:

Como antecipado na presente manifestação fiscal, reafirmamos os argumentos já expostos acima, os quais contemplam a interdependência das atividades correlatas e inerentes ao transporte de valores.

A referida atividade se inicia com a coleta dos valores e finaliza com sua entrega no destino contratado pelo tomador do serviço. Necessariamente, a especificidade do transporte de valores pressupõe que o prestador de serviços proceda à coleta dos valores envolvidos, à conferência dos valores recebidos, aos serviços de tesouraria/custódia e à entrega ao seu destino,

integrando um único processo praticado em atos contínuos e complementares.

Prevalece aqui o princípio da preponderância no raio de incidência do imposto sobre as prestações de serviço que envolvem o transporte intermunicipal de valores, a saber, as atividades de coleta, conferência de numerário, tesouraria, custódia e remessa, todas dependentes e diretamente vinculadas ao serviço de transporte de valores.

Nas hipóteses citadas pela impugnante em que ocorrem distintas contratações de serviços relativos a transportes de valores e custódia, entendemos que, como estratégia empresarial, financeira ou de negócios, é facultado à empresa que atua no ramo segmentar suas atividades, inclusive confiando alguma delas a terceiros.

Destarte, nos instrumentos contratuais pactuados entre particulares, eventuais arranjos de natureza operacional e comercial são de interesse privado e não impactam os fundamentos da presente autuação.

Em relação aos documentos destacados às fls. 16/17 e 21/22 da Impugnação, após análise, conclui o Fisco que: “os exemplos citados de serviço de transporte e custódia, apenas de transporte ou apenas de custódia, bem como a contratação de serviço de terceiros, constantes das NFS-e 2020/590 e NFS-e 2023/13377, corroboram o livre emprego de estratégias empresariais que visam a otimização de seu negócio”.

Entretanto, a estratégia empresarial, financeira ou de negócios utilizada pela Autuada, ou por qualquer contribuinte, não obsta a incidência do imposto estadual sobre as operações que integram o serviço de transporte de valores em toda sua extensão.

Com razão o Fisco.

Verifica-se da análise da planilha Anexo 2 – Protege Prestações Intermunicipais, na qual encontra-se listadas as notas fiscais de serviços emitidas pela Autuada, que foram discriminados no item 11.04 da LC nº 116/03 serviços de custódia e serviços de processamento de numerário (coluna T) e no item 26.01 – serviços de transporte de valores.

Por oportuno, traz a descrição contidas nos códigos 11.04 e 26.01 da Lei Complementar nº 116/03, objeto da lide:

Lei Complementar nº 116/03

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

26.01 - Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

(Grifou-se)

A Portaria DPF nº 3233/12 da Polícia Federal que regula as atividades de transporte de valores prevê, dentre os requisitos de funcionamento, a existência de “*cofre para guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança*” (item “F” do art. 20), ou seja, **a guarda é inerente à atividade de transporte de valores** e não pode ser tratada como uma atividade fim pela Impugnante.

Portaria DPF nº 3233/12

Art. 20. O exercício da atividade de transporte de valores, cuja propriedade e administração são vedadas a estrangeiros, dependerá de autorização prévia do DPF, através de ato do Coordenador-Geral de Controle de Segurança Privada, mediante o preenchimento dos seguintes requisitos:

(...)

V - possuir instalações físicas adequadas, comprovadas mediante certificado de segurança, observando-se:

(...)

f) cofre para guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança;

(Grifou-se).

Insta destacar que a empresa que explora a atividade de transporte de valores não pode ser confundida com a empresa que presta serviço de transporte e frete comuns a outros bens, mercadorias e passageiros.

As atividades de guarda de numerário, conferência, contagem e preparação de numerário para abastecimento de terminais de autoatendimento, constituem procedimentos específicos de “tesouraria” e simples depósito, não podendo ser considerados de forma autônoma desvinculados da atividade principal da Impugnante, qual seja: o transporte de valores.

Nesse sentido, leia-se o extrato do Parecer de nº 1974/13 - 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:

“(...)

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)

Vê-se, na dicção do que dispõe as normas de regulação do setor, que aos prestadores de transporte de valores foi outorgada autorização expressa para que possam explorar concomitantemente os demais serviços que estejam intrinsecamente ligados à atividade preponderante. Como 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.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta destacar que o serviço de custódia realizado pela empresa de transporte de valores não pode ser confundido com o serviço de custódia de valores, inerente ao setor bancário, os quais estão descritos na lista de serviços anexa à LC nº 116/03 e se sujeitam ao ISSQN.

LC nº 116/03

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.

Segue a Impugnante alegando que a própria Receita Federal do Brasil, ao analisar tema correlato, consignou, por meio da Solução Cosit nº 98/2018, que há diversos tipos de serviços de custódia e guarda de valores, e nem todos estão necessariamente vinculados ao transporte. E que, especificamente em relação à guarda de valores realizada por empresas que prestam serviços de segurança (como é o caso da Protege), a RFB constatou que a custódia de valores, vinculada ao transporte, é somente aquela que ocorre enquanto perdurar o transporte em si.

De pronto, constata-se que o tema da consulta não guarda nenhuma relação com a competência tributária de entes federados como, no caso, Estados e Municípios. As normas da própria RFB restringem o alcance da consulta por considerá-la ineficaz quando se tratar de tributos de competência estadual ou municipal, conforme esclarece preâmbulo da própria consulta abaixo transcrita:

Consulta Cosit nº 98/2018:

PRESTAÇÃO DE **SERVIÇOS DE SEGURANÇA E/OU VIGILÂNCIA**. ABRANGÊNCIA. Os serviços de processamento e custódia de valores, realizados por empresa especializada em segurança, nos termos da Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, não podem, per si, ser considerados como serviços de segurança e/ou vigilância para efeitos de tributação na esfera federal.

(...)

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a consulta apresentada **quando o fato se referir a tributo não administrado pela RFB**; é ineficaz a consulta que não contiver os elementos necessários à sua solução.

(...)

Fundamentos

(...)

10 Dentre tais requisitos, merece destaque aquele que impõe à consulente a apresentação de **questões que abordem fato regulado em legislação referente a tributo administrado pela RFB**; tudo conforme art.

3º, § 9º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, a seguir reproduzido, in verbis:

(...)

10.1 Das indagações feitas, denota-se que a de nº 1 não atende ao requisito acima cogitado, já que solicita à RFB, instituição que administra tributos federais, que efetue enquadramento de um serviço em legislação tributária da esfera municipal, eis que na ementa da norma indicada para tal propósito - a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 - consta que “Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”.

(...)

11.1. Compreende-se que para uma classificação dos serviços de processamento e custódia de valores, como quer a consultante na questão nº 3, para efeitos de retenção na fonte dos mencionados tributos federais, a descrição das atividades é obrigatória, pois se faz necessária a tipificação, por exemplo, se são acessórias da atividade de transporte de valores, ou se relacionadas a outros ramos de atividades, incluindo o depósito de mercadorias para terceiros (CNAE 52.11-7-99), conforme indicado pela consultante como sendo uma das suas atividades secundárias.

A Impugnante destaca os itens 11.2 e 11.3 da referida Solução de Consulta, no intuito de sustentar sua tese, desconsiderando os demais fundamentos da Consulta.

Traz, por oportuno, os trechos destacados pela Defesa e os trechos complementares:

11.2. Com efeito, integram a atividade de transporte de valores, e assim serão consideradas para efeitos tributários, a organização desses valores (processamento) e sua custódia enquanto estiverem em trânsito. (destaques da Impugnante)

11.3. Diferente, porém, de outros serviços de processamento e custódia de valores, executados no estabelecimento do prestador, como os a seguir arrolados, capturados em sites de empresas de segurança na Internet: (destaques da Impugnante)

11.4. Ora, tais atividades podem ser classificadas como serviços relacionados ao setor financeiro, como a seguir especificado.

(...)

11.5. Percebe-se, então, que o processamento e a custódia de valores podem ser classificados em serviços distintos, dependendo das atividades

envolvidas: podem ser atividades acessórias ao transporte de valores, ou podem ser serviços auxiliares aos serviços financeiros, ou ainda depósito de valores para terceiros. De todo modo, não é possível classificá-los sem a descrição das ações efetivamente realizadas.

(...)

Mérito consultivo

(...)

12.3. Com efeito, o art. 10 da Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, que disciplina as atividades de segurança privada, é específico com relação ao objeto econômico das empresas especializadas em prestação de serviços de segurança, vigilância e transporte de valores, não constando de seu escopo o processamento e a guarda de valores:

(...)

12.4. Por seu turno, a Portaria nº 387/2006 - DG/DPF, de 28 de agosto de 2006, que disciplina as atividades de segurança privada, sob a égide da lei anteriormente citada, detalha a atividade de vigilância patrimonial, conforme a seguir reproduzido, sem mencionar quaisquer serviços de processamento e custódia de valores:

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

(...)

§ 4º São consideradas **atividades de segurança privada:**

I - **vigilância patrimonial – exercida dentro dos limites dos estabelecimentos, urbanos ou rurais, públicos ou privados, com a finalidade de garantir a incolumidade física das pessoas e a integridade do patrimônio no local, ou nos eventos sociais;**

II - transporte de valores – consiste no transporte de numerário, bens ou valores, mediante a utilização de veículos, comuns ou especiais;

III – escolta armada – atividade que visa garantir o transporte de qualquer tipo de carga ou de valores, incluindo o retorno da guarnição com o respectivo armamento e demais equipamentos, com os pernoites estritamente necessários;

IV - segurança pessoal – exercida com a finalidade de garantir a incolumidade física de pessoas;

V - curso de formação – atividade de formação, especialização e reciclagem dos vigilantes. (Texto alterado pela Portaria nº358/2009-DG/DPF)

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

I - empresas especializadas – são prestadoras de serviço de segurança privada, autorizadas a exercer as atividades de vigilância patrimonial, transporte de valores, escolta armada, segurança pessoal e cursos de formação;

(...) Art. 4º O exercício da **atividade de vigilância patrimonial**, cuja propriedade e administração são vedadas a estrangeiros, dependerá de autorização prévia do DPF, através de ato do Coordenador-Geral de Controle de Segurança Privada, mediante o preenchimento dos seguintes requisitos:

(...) (Grifou-se)

12.5 Resta evidente, portanto, como corolário da letra da lei, que a norma restringe a atividade de segurança privada, da qual a vigilância é uma de suas formas, aos serviços que menciona, e estes não incluem o processamento e a custódia de valores - exceto, de maneira implícita, como atividades acessórias e necessárias do transporte de valores, conforme explicado no subitem 11.2, mas que não é o objeto da consulta.

12.6. Ainda, a atividade de vigilância e segurança privada, de acordo com o CNAE mencionado pela consulente (80.11-1/01) não compreende o processamento e custódia de valores, como fica evidenciado nas notas explicativas desta subclasse:

(...)

13. Com base, então, na legislação específica sobre o assunto trazido à discussão, impõe-se **constatar que os “serviços de processamento e custódia de valores” não se incluem dentre as atividades previstas no âmbito dos serviços de segurança e/ou vigilância descritos na IN SRF nº 459/04.**

Observa-se que o objeto da Solução de Consulta Cosit nº 098/2018 é a análise de serviços prestados por empresa cuja atividade é “vigilância e segurança privada”, tendo se manifestado no sentido de que os serviços de processamento e custódia não se incluem dentre as atividades previstas no âmbito dos serviços de segurança/vigilância privada.

Destaque-se que no item 11.5 da referida Consulta restou consignado que o processamento e a custódia de valores podem ser classificados em serviços distintos, dependendo das atividades envolvidas: podem ser atividades acessórias ao transporte de valores, ou podem ser serviços auxiliares aos serviços financeiros, ou ainda depósito de valores para terceiros.

No caso em discussão, que se trata de empresa de transporte de valores, também regulada pela Portaria nº 387/06 – que foi revogada pela Portaria nº 3233/12, a qual, como já exposto, estabeleceu 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, por ser da própria natureza desta atividade a eventual guarda e manuseio do numerário objetivando o fiel cumprimento do contrato de transporte de valores.

Conclui-se, portanto, que a Consulta Cosit nº 98/2018 não analisa a atividade de transporte de valores, tendo inclusive citado que os serviços de processamento e custódia podem ser classificados como atividades acessórias ao transporte de valores.

Noutra toada, a Impugnante discorre sobre a legislação que delimita a competência tributária sobre a prestação de serviços de transporte (art. 155, inciso II e 156, inciso III, ambos da CF/88).

Aduz que “*Tem-se, pois, verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar dos Municípios e dos Estados, a qual é de extrema importância, na medida em que busca atender princípios da Carta Magna, entre os quais se enquadram, por exemplo, o princípio da legalidade, da segurança jurídica e do pacto federativo, previstos no artigo 1º, artigo 5º, inciso II, 1º e resguardados no artigo 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988*”.

Passa a expor a origem legal de cada tributo, fazendo um breve resumo da legislação tributária que rege a matéria, citando a LC nº 87/96, a Lei nº 6.763/75, o RICMS/02, no âmbito do ICMS; a Lei Complementar nº 116/03 e a Lei Municipal nº 8.725/03, que regula o ISSQN no âmbito do Município de Belo Horizonte, destacando os itens 11.04 e 26.01 da Lista Anexa, que contempla as atividades exercidas pela Impugnante.

Em seguida, afirma que o **princípio da preponderância** se baseia no entendimento de que a atividade-meio é necessária para a realização da atividade-fim, sendo, portanto, inseparável dela para fins de tributação. Nesse sentido, se a atividade-fim é tributada pelo ICMS, as atividades-meio também estarão sujeitas ao ICMS, pois são vistas como uma extensão do serviço principal.

Sustenta que tal princípio só é aplicável quando uma atividade meio for intrinsecamente vinculada à atividade fim, mas não se aplica, caso as atividades em análise forem prestadas de forma autônoma e não estiverem intrinsecamente vinculadas à atividade-fim, as quais seriam tratadas como prestações de serviço distinta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que, no caso concreto, a Impugnante oferece dois serviços autônomos e independentes entre si, que podem ser contratados separadamente, são precificados separadamente e, portanto, são autônomos no espaço e no tempo, na medida em que nunca ocorrem concomitantemente, nem no mesmo lugar.

Insiste que a Autuada também oferece serviços de processamento e guarda de valores de maneira dissociada do transporte, que pode ser prestado por outra empresa ou pelo próprio tomador do serviço.

Destaca o exemplo dado pelo Professor Aires F. Barreto de que na *“hipótese de acordo adicional, em que o encomendante requeira uma especial custódia (por exemplo, que os valores ‘durmam’ em um dos armazéns ou galpões mantidos pelo transportador) [...] se teria um novo e diferente serviço”*.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Insta primeiro destacar que se percebe claramente que o exemplo citado pelo Ilustre professor não se refere à atividade de transporte de valores, visto que trata da custódia de em *“armazéns ou galpões mantidos pelo transportador”*, mas à atividade de transporte simples.

Como já amplamente demonstrado, as normas de regulação das atividades de segurança privada, na qual se incluem o transporte de valores, exige como requisitos que a empresa possua instalações físicas adequadas, comprovadas mediante certificado de segurança, observando-se a existência de cofre para guarda de valores e numerários com dispositivos de segurança.

Insta destacar o § 2º do art. 6º do Estatuto de Segurança Privada e das Instituições Financeiras, aprovado pela Lei nº 14.967/24, o qual revogou a Lei Federal nº 7.102/83:

Lei nº 14.967, DE 9 DE SETEMBRO DE 2024

Art. 6º O serviço de transporte previsto no inciso VII do caput do art. 5º, sempre que envolver suprimento ou recolhimento de numerário ou valores das instituições financeiras, será realizado mediante emprego de veículos especiais blindados, com a presença de, no mínimo, 4 (quatro) vigilantes especialmente habilitados, dos quais 1 (um) exercerá a função de vigilante-motorista.

(...)

§ 2º Além dos serviços correlatos estabelecidos em regulamento, as empresas autorizadas a prestar os serviços de transporte de numerário, bens ou valores poderão:

I - transportar chave de cofre, documento, malote e outros bens de interesse do contratante;

II - realizar o suprimento e o recolhimento de numerário, bem como acompanhar o atendimento técnico de caixas eletrônicos e equipamentos similares, vedadas a preparação e a contagem de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

numerário no local onde os equipamentos se encontram instalados;

III - realizar a armazenagem, a custódia e o processamento do numerário e dos valores a serem transportados.

Grifos acrescidos

Da leitura do referido artigo depreende-se que, ao incluir as atividades de “armazenagem, custódia e processamento do numerário e dos valores a serem transportados” no rol de atividades passíveis de serem desempenhadas pelas transportadoras de valores, existe a compreensão por parte do legislador que tais atividades são necessariamente complementares ao transporte “puro e simples”.

Conforme destacado pelo Fisco, fica evidente que o princípio da preponderância se aplica perfeitamente às prestações de serviço de transporte de valores, que ocorre de maneira cíclica, começando e finalizando com o recolhimento dos valores em determinado local e sua entrega definitiva em outro sítio, se constituindo de várias etapas, necessárias e interdependentes.

Todas as etapas são encadeadas temporalmente e complementam o serviço de transporte de valores, para garantir a integridade de todo o processo de deslocamento de numerário de um determinado endereço a outro.

Portanto, como já extensamente fundamentado, o princípio da preponderância se aplica perfeitamente aos serviços de transporte de valores, na qual são demandadas outras tarefas ou etapas que, por sua vez, garantem a segurança e integridade de toda a prestação.

No tocante à alegação da Defesa quanto à suposta citação equivocada pelo Fisco de jurisprudência e doutrina para embasar o trabalho fiscal, se manifesta o Fisco, nos seguintes termos:

Em relação à doutrina e jurisprudência levantadas no trabalho fiscal, a impugnante argumenta que foram erroneamente interpretadas, em especial, no que diz respeito ao julgamento no STJ (REsp n. 1.658.325/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/4/2017, DJe de 30/6/2017), no qual foi aplicado o efeito da Súmula 7/STJ.

Vale apontar que a referida Súmula 7/STJ determina que o reexame do conjunto probatório não pode ser apreciado nesta modalidade recursal. Porém, a aplicação do efeito da citada Súmula não invalida o entendimento no qual (...) “a atividade de transporte interestadual e intermunicipal de valores se sobrepõe à prestação dos serviços a ele inerentes ou dele decorrentes, dando-se assim a incidência do ICMS” (...) – citação conclusiva proferida no referido Recurso Especial.

Portanto, não obstante o óbice da referida súmula ao caso concreto julgado, não há nos autos decisão

contrária à aplicação do princípio da preponderância em casos correlatos.

Há também uma outra questão, de caráter doutrinário, apontada pela impugnante e referenciada no Relatório Fiscal, anexo ao e-PTA, na qual o jurista Aires Barreto discorre sobre a incidência do ICMS nas prestações de guarda e custódia de valores.

A impugnante entende que o trecho formulado pelo jurista – “hipótese de acordo adicional, em que o encomendante requeira uma especial custódia (por exemplo, que os valores ‘durmam’ em um dos armazéns ou galpões mantidos pelo transportador) [...] se teria um novo e diferente serviço” – se aplicaria integralmente na prestação de transporte de valores e suas atividades complementares.

No entanto, tal interpretação não é extensiva aos transportadores de valores, uma vez que este segmento é regido por legislação própria que não se confunde com a do transporte ordinário, senão vejamos:

A Portaria DG/DPF nº 3233/12, que disciplina, em todo o território nacional, as atividades de segurança privada, dispõe em seu art. 1º, § 3º, inciso II:

(...)

O transporte de valores é uma das atividades de segurança privada, sendo essencial nas prestações que envolvem movimentação e processamento de numerário, bens ou valores.

Neste sentido, o artigo 20, por seu inciso V, item “f” e § 3º, bem como o art. 49, da mesma Portaria, reforçam o entendimento de que as empresas de transporte de valores estão submetidas a regras rígidas e restritivas que as diferenciam das empresas de transporte em geral, a saber:

(...)

A simples exigência, na legislação, da obrigatoriedade da existência de “cofre para guarda de valores e numerários...”, pressupõe que a guarda/custódia é inerente à atividade de transporte de valores e não pode ser tratada como uma atividade dissociada da atividade principal.

Portanto, diante dos pressupostos acima elencados e que caracterizam a exclusividade da atividade de transporte de valores *versus* transporte ordinário, não caberia uma interpretação extensiva, como quer a impugnante, da doutrina levantada pelo citado jurista.

(Destaques acrescentados)

Ademais, há que se destacar que, como já exposto anteriormente, a jurisprudência do TJMG é 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*. Mais especificamente, no caso em discussão, a prestação de serviços de transporte intermunicipal de valores.

A respeito do argumento da Impugnante em face do julgamento do **Tema nº 379 de Repercussão Geral, RE nº 605.552**, do Supremo Tribunal Federal, destacando a Impugnante especialmente o voto do Ilmo. Ministro Dias Toffoli (Relator), dizendo que “*a partir do qual verifica-se que o critério adotado para dirimir conflitos relacionados a operações mistas, é a previsão dos serviços na lista anexa à Lei Complementar 116/2003*”:

“COMO REGRA GERAL, PORTANTO, NAS CHAMADAS OPERAÇÕES MISTAS, O ICMS INCIDIRÁ SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO SOMENTE NAS HIPÓTESES EM QUE O SERVIÇO NÃO ESTEJA COMPREENDIDO NA COMPETÊNCIA MUNICIPAL, ISTO É, NAQUELES CASOS EM QUE O SERVIÇO NÃO ESTÁ ELENCADO NO ROL DA LEI COMPLEMENTAR. A CONTRÁRIO SENSU, INCIDIRÁ O ISS SOBRE MERCADORIAS FORNECIDAS COM SERVIÇOS ABRANGIDOS PELA COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS, OU SEJA, SERVIÇOS DEFINIDOS EM LISTA ANEXA DE LEI COMPLEMENTAR, DESDE QUE NÃO SEJAM TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, NEM SEJAM SERVIÇOS RESSALVADOS EM LEI COMPLEMENTAR COMO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

A PRÓPRIA SISTEMÁTICA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO, DIANTE DO FATO DE SER COMUM SERVIÇOS SEREM PRESTADOS CONCOMITANTEMENTE COM O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS (AS CHAMADAS OPERAÇÕES MISTAS), ESTABELECEU QUE DEVE INCIDIR A LÓGICA DE QUE O ICMS É RESIDUAL EM RELAÇÃO AO ISS.

A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE TRADICIONALMENTE RESOLVE AS AMBIGUIDADES ENTRE O ISS E O ICMS COM BASE NA SISTEMÁTICA OBJETIVA, ISTO É, DETERMINA SE A INCIDÊNCIA APENAS DO PRIMEIRO SE O SERVIÇO ESTÁ DEFINIDO POR LEI COMPLEMENTAR COMO TRIBUTÁVEL POR TAL IMPOSTO, AINDA QUE SUA PRESTAÇÃO ENVOLVA O FORNECIMENTO DE BENS, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NA LEI; OU A INCIDÊNCIA APENAS DO SEGUNDO SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS QUE ENVOLVAM SERVIÇOS NÃO DEFINIDOS POR LEI COMPLEMENTAR COMO TRIBUTÁVEIS POR IMPOSTO MUNICIPAL”.

(RE 605552, RELATOR(A): DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 05-08-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJE-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Insta destacar que de acordo com a tese fixada para o Tema nº 379 pelo STF, de repercussão geral: *“Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”*

Cabe trazer as ponderações do Fisco, que são plenamente aplicáveis na fundamentação da presente decisão, razão pela qual transcreve-se em sua literalidade:

(...) A Autuada traz à discussão a aplicabilidade do previsto na lista anexa à Lei Complementar para as prestações de transporte de valor em relação às prestações caracterizadas como serviços mistos e para as quais seria obrigatória a aplicação do Tema 379 de Repercussão Geral. Assim sendo, entende que caberia a incidência exclusiva do ISSQN.

Entretanto, as situações que se apresentam como atividades mistas são aquelas que incluem, concomitantemente, o fornecimento de bens e prestações de serviços para sua satisfatória consecução. Trata-se de atividades que evidenciam a distinção entre os elementos que constituem o objeto contratado.

Como exemplos podemos citar a locação de equipamento acompanhada do serviço de mão de obra ou a contratação de um serviço com fornecimento de mercadoria, os quais caracterizam atividades distintas e tipificadas na legislação como passíveis de tributação pelo imposto municipal ou estadual, conforme o caso.

Assim, é facultado ao interessado contratar apenas o equipamento, apenas a mão de obra qualificada ou ambos, uma vez que apresentam naturezas diversas e independentes – bens e serviços.

Ao contrário, as atividades que envolvem o transporte de valores são claramente interdependentes e complementares, apresentam a mesma natureza da prestação de serviço e ocorrem em função da preponderância da movimentação de numerário sobre as demais atividades correlatas e subsequentes.

Vale frisar que o tema 379 do STF, ressaltado pela impugnante, trata de imposto incidente em operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. O plenário do STF definiu que, sobre as operações envolvendo preparo e fornecimento de medicamentos

por farmácias de manipulação, incide o ISS, e não o ICMS.

No caso em análise está claro de que se trata de um serviço que envolve manuseio de matéria prima por mão de obra qualificada e sua transformação em um novo produto. Está evidente que, no caso julgado, houve o emprego de dois elementos distintos, dissociados e independentes entre si, situação totalmente diversa das atividades de transporte de valores, onde só ocorrem prestações de serviços, complementares e interdependentes.

(Destacou-se).

A Impugnante insiste no argumento de que as provas utilizadas pelo Fisco, em especial, a Amostragem NFS-e (anexa ao e-PTA), seriam imprestáveis por destacar prestações não tributáveis pelo ICMS, no caso, os serviços de custódia de valores.

Afirma que, conforme análise efetuada pela Impugnante no quadro de fls. 31/33 da Impugnação, denominado “Operações da Amostra Fiscal”, conclui-se que “nenhuma das operações destacadas pela Fiscalização em sua amostra são realmente tributáveis pelo ICMS”.

Responde o Fisco que, como já dito, serviços de custódia, tesouraria e processamento de numerário ou preparação de cédulas estão sujeitos à tributação do ICMS, por se tratar de atividades intrínsecas e dependentes do transporte de valores, e não pelo ISSQN como pretende a Autuada.

A interdependência inerente à prestação do serviço de transporte de valores é a materialização do princípio da preponderância no desenvolvimento de suas atividades. Sendo o transporte o núcleo das atividades realizadas, não há hipótese de ocorrência de atividades correlatas, tais como os serviços de custódia citados no quadro – OPERAÇÕES DA AMOSTRA FISCAL, sem que ocorra, prévia e posteriormente, o transporte especializado.

Insta lembrar que as prestações de transporte intramunicipais, as quais foram comprovadas pela Impugnante mediante extratos de faturamento e que constam do referido quadro, foram excluídas da apuração fiscal.

Registre-se, ainda, que, após a reformulação do lançamento, foi reaberto prazo para defesa e a Impugnante não trouxe nenhum novo argumento/ou documento que comprovasse suas alegações.

Portanto, considerando que a especificidade do transporte de valores pressupõe que o prestador de serviços proceda à coleta dos valores envolvidos, à conferência dos valores recebidos, aos serviços de tesouraria/custódia e à entrega ao seu destino - remessa, integrando um único processo praticado em atos contínuos e complementares, se aplica ao caso o princípio da preponderância, conforme se verifica na farta jurisprudência trazida aos autos.

Oportuno destacar as decisões deste Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, consubstanciadas nos Acórdãos nºs 23.091/18/3ª, 22.366/20/2ª, nº **22.372/20/2ª**,

23.818/21/3ª, 5.544/21/CE) e 24.543/23/3ª, no sentido de que os serviços de custódia, tesouraria, abastecimento, guarda e contagem de numerário são atividades intrínsecas à prestação de serviço de transporte de valores, portanto, tributáveis pelo ICMS.

Insta esclarecer que o Fisco, para a apuração da base de cálculo do imposto devido, corretamente incluiu o montante do imposto na base de cálculo, nos termos da legislação tributária que prevê que o ICMS é calculado por dentro, com sua inclusão na própria base de cálculo, considerando-se, para tanto, a alíquota legalmente definida.

Em seguida aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) e abateu o crédito presumido de 20% (vinte por cento), previsto no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02 (item 24 do Anexo IV do RICMS/23), apurando o ICMS ora exigido.

Por todo o exposto, corretas as exigências fiscais do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte intermunicipal de valores e a respectiva multa de revalidação.

Correta, também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI, da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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:

(...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte; (Grifou-se)

Registre-se que foi exigida a multa de 20% (vinte por cento) do valor da prestação desacobertada de documento fiscal, estando dentro do limitador previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se, ainda, que o art. 43, inciso IX do RICMS/02 (com correspondente no art. 12, inciso II do RICMS/2023) é claro ao estabelecer que a base de cálculo do ICMS coincide com o valor da prestação, e, o mesmo regulamento, no art. 49 (com correspondente no art. 18 do RICMS/23) impõe que o montante do imposto integre a sua base de cálculo. Colaciona-se:

RICMS/02

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

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.

RICMS/23

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, **a base de cálculo do ICMS é:**

(...)

II - o **preço do serviço**, na hipótese de prestação de serviço de transporte, a que se refere o inciso II do art. 2º deste regulamento;

Art. 18 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e IV do caput do art. 12 deste regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, tendo em vista que o regulamento considera a identidade entre os termos “valor da prestação” e “base de cálculo” e, que o mesmo diploma normativo determina a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conclui-se que agiu de forma escorregia a Fiscalização ao se utilizar da coluna “Base de Cálculo do ICMS” para a aplicação da multa isolada.

A Impugnante alega que, em razão das notas fiscais autuadas se referirem a serviços de custódia/guarda e transporte intramunicipal de valores, tributáveis pelo ISSQN, não haveria obrigatoriedade da Impugnante em proceder à escrituração digital (EFD-ICMS/IPI), conforme disciplinado pelo Convênio ICMS/CONFAZ nº 143/06 e Ajuste SINIEF nº 2/09, obrigatório aos prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, tributáveis pelo ICMS.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

A Multa Isolada prevista no inciso XVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 apena a conduta de prestar serviço sem emissão de documento fiscal, no caso, o serviço de transporte de valores, no qual encontra-se inserido os serviços de custódia e guarda de valores, como já amplamente demonstrado.

Portanto, a multa exigida amolda-se perfeitamente à conduta adotada pela Impugnante, que deixou de emitir documentos fiscais para acobertar as prestações de serviços de transporte de valores, sobre as quais incide o ICMS.

Alega a Impugnante, que *“ainda assim não poderia ser aplicada concomitantemente as multas relativas a este auto de infração, pois a multa isolada deve ser absorvida pela multa de revalidação, por força do princípio da consunção”*.

Todavia, tal pedido não pode ser acatado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. art. 55, inciso XVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XVI, da mencionada lei.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto aos argumentos de “desproporcionalidade e irrazoabilidade” bem como o pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no SIARE sob o nº 202.507.029.398-7, em 15/05/25. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 6953 e 6966, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Relator) e Gislana da Silva Carlos, que além da reformulação já operada pelo Fisco, também excluía os serviços compreendidos nas hipóteses de incidência descritas no item 11.4 da Lei Complementar nº 116/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Designada relatora a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Roberto Zavascki Smania e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Luciano Neves de Souza. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2025.

**Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora designada**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	25.013/25/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003991847-81	
Impugnação:	40.010158406-03	
Impugnante:	Protege Proteção e Transporte de Valores Ltda	
	IE: 003537058.00-73	
Proc. S. Passivo:	Paulo Roberto Zavascki Smania/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em introdução, essencial a análise de um conceito que aparece, direta ou indiretamente, em todo o Processo.

Um conceito que norteia as argumentações apresentadas, tanto pelo Fisco como pelas Impugnantes, e sua correta interpretação, é fator determinante para qualquer conclusão, que é o Princípio da Preponderância.

O significado de Preponderância no dicionário é “o que é dominante; que domina, expressa autoridade e hegemonia em relação aos demais” ou “que tem maior peso que outro” ou “que tem mais influência que outro”.

Logo, não é possível se interpretar de outra forma que é necessário que haja dois ou mais fatos jurídicos a serem comparados – um com o outro – para que haja Preponderância. Sendo assim, obviamente, não é possível se falar em preponderância, com somente um fato.

Cito aqui os Acórdãos deste Conselho de Contribuintes e de Tribunais que foram citados nos Pareceres da Assessoria:

a) STJ e 23.091/18/3ª - Observado o Princípio da Preponderância, a atividade de transporte interestadual e intermunicipal de valores se sobrepõe à prestação dos serviços a ele inerentes ou dele decorrentes;

b) TJMG - 22.366/20/2ª e 24.543/23/3ª - “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”;

c) 22.372/20/2ª - 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.

Feita essa introdução, segue o presente voto nos estritos termos já sedimentados na Jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Superior Tribunal de Justiça.

Ou seja, o serviço de transporte tem preponderância perante os demais serviços prestados pelas empresas de transporte de valores.

Significa dizer que, havendo serviço de transporte e outros serviços correlatos, haverá tributação de todos como sendo serviços de transporte.

Quanto ao argumento Preliminar de “Poluição Do Auto De Infração”, verifica-se que os Autos de Infração ora em lide foram consubstanciados seguindo rigorosamente o previsto na legislação tributária, em especial no que concerne ao Regulamento do Processo Tributário Administrativo.

Verificam-se todos os requisitos necessários para a identificação do sujeito passivo, da matéria tributável, das provas e do cálculo efetuado.

Além disso, esses requisitos são colocados de forma clara, permitindo que a Autuada compreenda o que se coloca e efetue sua ampla defesa e tenham a oportunidade do contraditório.

Sendo assim, rejeito as preliminares de nulidade arguidas.

Quanto às questões de mérito, seguem as fundamentações:

1º Argumento de Mérito: “Os Transportes De Valores Foram Realizados Dentro Dos Limites De Belo Horizonte”.

Primeiramente, importante destacar a metodologia utilizada pelo Fisco para fins da autuação, qual seja (resumidamente):

- a) Obtenção de planilha juntamente à Prefeitura de Belo Horizonte, relacionada às notas fiscais emitidas pela Autuada como prestador;
- b) Obtenção de espelho de notas fiscais por amostragem para corroboração das informações da planilha;
- c) Identificação de que o Tomador de Serviços se encontra em município diverso do prestador;
- d) Conclusão de se tratar de serviços de transporte intramunicipais, visto que o prestador está em município diferente do tomador, atraindo a tributação pelo ICMS.

Quanto à metodologia aplicada, trata-se de procedimento amplamente utilizado e já sedimentado como correto, de forma a não haver questionamentos.

Ressalte-se que não há qualquer dúvida que, no caso de autuação fiscal, o ônus da prova é do Fisco e o único elemento de prova são as informações constantes das notas fiscais emitidas pelas Autuadas.

Além disso, a metodologia se baseia em presunções relativas, ou seja, que admitem prova em contrário.

Quanto às conclusões em si, entendo essencial efetuar uma separação entre os dois tipos de serviço que constam das Autuações.

O primeiro tipo está contido no item 26.01 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, qual seja – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores (doravante podendo ser referidos simplesmente como “Serviços de Coleta”).

O segundo tipo está contido no item 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie, incluindo processamento, contagem, manuseio, envelopamento e custódia de numerário, de cédulas e de moedas (doravante podendo ser referidos simplesmente como “Serviços de Armazenamento e correlatos”).

Analisemos pois os Serviços de Coleta.

Os termos coleta, remessa e entrega, que constam das notas fiscais pressupõem movimento, ou seja, deslocamento físico de algo de um local para o outro, logo, pressupõem-se que, nesses casos, há serviços de transporte.

Como dito, para que se haja uma presunção, é preciso que haja elementos que a fundamentem.

Quando se tem o elemento de coleta, sendo o prestador localizado em um município e o tomador localizado em outro município, é razoável se presumir que houve coleta de um para outro local – ou seja, serviço de transporte, e oportuniza-se ao sujeito passivo provar ao contrário.

Estando caracterizado o transporte e estando prestador e tomador localizados em municípios diferentes, pertinente a presunção de que houve serviço de transporte intermunicipal em tais casos.

Sendo assim, pertinente a tributação pelo ICMS de tais operações.

Como citado, trata-se de presunção relativa, no entanto, não foram trazidas aos autos provas que refutassem as conclusões da atuação.

Exceção se faz ao acatamento das provas de que o transporte era intramunicipal, já tendo sido efetuada a reformulação do lançamento.

Nesse sentido, quanto aos serviços de coleta, voto pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento.

Por outro lado, interpretação diversa deve ser dada aos serviços de Armazenamento e correlatos.

Como dito, os únicos elementos de prova são as informações constantes das notas fiscais emitidas pelos contribuintes.

Além disso, para que sejam tributados serviços de transporte intermunicipais, necessita-se que haja prova que houve transporte, o que no caso de Armazenamento e correlatos, não há.

Nesse sentido, os Serviços de Armazenamento e Correlatos são absorvidos pelo 2º Argumento de Mérito, que passo a expor.

2º Argumento de Mérito: “As Operações De Armazenamento, Processamento De Numerário E Custódia Não São Serviços De Transporte, Não Sendo Tributadas Pelo ICMS – Autonomia Dos Serviços”.

Voltemos, pois à questão da Preponderância, que é o cerne das interpretações tributárias deste processo.

Como dito, o meu voto segue – e não haveria de ser diferente – a Jurisprudência do STJ, do TJMG e deste Conselho de Contribuintes, nos ditames que repito:

- “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”.

Seguindo, o significado de Preponderância é “algo que domina em relação aos demais” ou “que tem maior peso que outro” ou “que tem mais influência que outro”.

Logo, é necessário que haja dois ou mais fatos jurídicos a serem comparados – um com o outro – para que haja Preponderância. Sendo assim, obviamente, não é possível se falar em preponderância, com somente um fato.

Ou seja, para se utilizar essa interpretação Jurisprudencial e considerar que houve preponderância dos serviços de transporte perante os demais serviços, é preciso, primeiro, provar que houve o serviço de transporte.

E, nesse caso, a prova cabe à autoridade fiscal.

Não é possível ter Preponderância de Serviço de Transporte sem que haja prova do serviço de transporte.

Ou seja, não é possível tributar o serviço de transporte sem a prova do serviço de transporte.

E a prova trazida aos autos recai exclusivamente sobre as informações constantes das notas fiscais de prestação de serviços.

Como dito, no caso de coleta e similares (analisado anteriormente), é possível pressupor que houve transporte, pela natureza do serviço descrito.

Pelo contrário, no caso de armazenagem e correlatos, não é possível pressupor que houve serviço de transporte.

No máximo, seria possível afirmar que provavelmente houve serviço de transporte, e probabilidade é diferente de presunção ou suposição.

E não é cabível tributar algo que provavelmente ocorreu.

Nesse sentido, analisemos, como exemplo, duas hipóteses de serviço de contagem de numerário.

Esse serviço pode ser realizado no estabelecimento do próprio cliente – nesse caso sem serviço de transporte.

Ele também pode ser realizado no estabelecimento da contratada com o transporte efetuado pela própria instituição financeira contratante – nesse caso, há transporte próprio, não havendo serviço de transporte.

Nessas duas hipóteses, não há serviço de transporte, não se podendo haver tributação de serviço de transporte.

Também não há se se falar em Preponderância, pois não houve prova de atividade mista, para algo poder prevalecer sobre outro.

Ressalte-se, ainda, que quando falamos em hipótese, temos que remeter a quem tem o ônus da prova.

Se quem tem o ônus da prova é a Fiscalização, e existem hipóteses plausíveis de não ocorrência de serviço de transporte, como são os exemplos citados, a prova final cabe à Fiscalização, e não houve prova de serviço de transporte nos casos ora analisados.

Importante lembrar, também, que o art. 113 do Código Tributário Nacional, determina que a obrigação principal tributária surge com a ocorrência do fato gerador, no caso de autuação, prova do fato gerador.

Nesse sentido, ainda que a atividade principal da empresa seja transporte, ainda que haja contrato prevendo transporte, ainda que haja regulamentação específica da profissão ou qualquer questão teórica nesse sentido, somente é possível tributar transporte com a prova que o transporte, de fato, existiu.

Assim, para os serviços constantes do item 11.04 da Lista de Serviços constante da Lei Complementar nº 116/03, voto pela procedência das impugnações e pela reformulação do lançamento de forma a desconsiderar tais operações no lançamento tributário.

Quanto às multas impostas, foram aplicadas nos estritos ditames da legislação estadual de regência.

Por fim, voto pela rejeição das prefaciais arguidas e pela procedência parcial das Impugnações, para que para os serviços constantes do item 11.04 da Lista de Serviços constante da Lei Complementar nº 116/03, sejam desconsiderados no lançamento tributário.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2025.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Conselheiro