

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.014/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003920590-01
Impugnação: 40.010158396-30
Impugnante: Brink'S Segurança e Transporte de Valores Ltda
IE: 062610345.00-62
Proc. S. Passivo: Valter de Souza Lobato/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 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). Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento 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 outubro de 2019 a junho de 2024, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

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. 260/282, opina pela procedência do lançamento.

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.

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 outubro de 2019 a junho de 2024, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

A Impugnante alega que a cobrança é precária, feita com base em presunções, sem análise da operação efetivamente desenvolvida pela Impugnante.

Aduz que as únicas informações coletadas para a execução do trabalho fiscal foram as notas fiscais de serviços emitidas pela Impugnante constantes na base de dados do Município de Belo Horizonte, as quais foram anexadas na planilha intitulada “Brinks – dados originais da PBH”, e consistiu em, supostamente após exclusão das prestações de serviço intramunicipais e demais serviços não sujeitos ao ICMS, relacionar os itens 11.04 e 26.01 da lista de serviços.

Defende a Impugnante que o lançamento estaria equivocado, pois, no seu entendimento, decorre de uma incompreensão das atividades desenvolvidas pela empresa, isso porque “*não obstante a prática de atividades de transporte de valores intermunicipais e interestaduais (sujeitas ao ICMS, regularmente pagos), as atividades autuadas pelo Fisco consistem em serviços de transporte realizados dentro dos limites territoriais de Belo Horizonte (item 26.01 da Lista de Serviços – LC 116/03), bem como serviços de processamento, contagem, manuseio, envelopamento e custódia de numerário, de cédulas e de moedas (item 11.04 da Lista de Serviços – LC 116/03), ambos fatos jurídicos sujeitos ao ISSQN, regularmente pagos aos cofres do Município de Belo Horizonte*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considera incorreto o entendimento fiscal pelas seguintes razões:

- no caso do transporte de valores intramunicipal, ainda que o tomador dos serviços não esteja situado no município de Belo Horizonte, entende que o ISSQN deve ser recolhido nesta operação (que tem começo e fim dentro dos limites territoriais do território belo-horizontino);

- no caso do processamento de numerário, trata-se de serviço que, no caso em tela, é desempenhado de forma autônoma ao transporte de valores, após o término do ciclo deste transporte.

Alega que *“não obstante serem serviços completamente diferentes, a fiscalização mineira entendeu que o serviço de processamento, contagem, manuseio, envelopamento e custódia de numerário, de cédulas e de moedas, que é desenvolvido dentro da base operacional de Belo Horizonte, após a recepção do numerário coletado pelos carros-fortes, seria uma atividade acessória contida no serviço de “transporte de valores”*”.

No seu entendimento, tal serviço não seria passível de tributação pelo ICMS, mas exclusivamente pelo ISS, tal como realizado pela Impugnante (e reconhecido pela própria fiscalização mineira e principalmente pelos fiscais municipais de Belo Horizonte), sendo tal exigência tributária invasão de competência tributária municipal.

A Impugnante discorre sobre as características de cada um dos serviços indicados no trabalho fiscal (transporte de valores x processamento de cédulas/moedas), afirmando que, em síntese, o transporte de valores consiste na seguinte série de atos: i) retirada do bem em local determinado pelo cliente; ii) circulação de referido bem entre pelo menos duas localidades distintas (transporte); iii) custódia durante o transporte (guarda caracterizada pela segurança dentro dos veículos blindados); e iv) entrega do bem no endereço indicado pelo cliente.

Destaca que, tratando-se de transporte de bens de alto valor agregado, como é o caso da Brinks, exige-se, além de um veículo para a circulação do bem (carro-forte, avião etc.), um intenso trabalho de segurança, envolvendo tanto a guarda em si, quanto a logística da atividade (melhor horário, rota, seguro etc.). E que, ao realizar a prestação de serviço de transporte, o funcionário responsável pela coleta do numerário, até por uma questão de segurança, não efetua a contagem, separação e conferência do numerário retirado. A sua função resume-se ao transporte, com segurança, do numerário coletado, para o destino indicado pelo cliente.

Aduz que, como se vê, o transporte de valores é uma atividade específica, com características próprias, prestada por funcionário especializado (treinado e armado), em veículo com especificações definidas e homologadas pela Polícia Federal.

Sustenta que, por se tratar de atividade de transporte, a Impugnante, quando diante de operações interestaduais e intermunicipais, oferece essa receita à tributação pelo ICMS, nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Tratando-se de operações intramunicipais, a Impugnante oferece a receita à tributação pelo ISS, conforme determina o art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

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).

Sustenta que *“Com efeito, em matéria de serviços, portanto, o marco distintivo entre a hipótese de incidência do ISS e do ICMS está, basicamente, na materialidade da atividade econômica considerada: se, configurando serviço, corresponder com precisão, ao conceito de comunicação ou ao de transporte intermunicipal, estará sujeita ao ICMS; se não corresponder, materialmente, nem ao conceito de comunicação, nem ao de transporte intermunicipal, estará sujeita ao ISS (caso o serviço conste da lista)”*.

Entende a Impugnante que essa seria justamente a situação dos autos, uma vez que, ao prestar serviços de transporte dentro dos limites territoriais de Belo Horizonte, a Impugnante está sujeita ao ISSQN, mais precisamente no serviço previsto no item 26.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03, que assim prevê: *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.*

Defende que a incidência do ICMS não recai sobre os contratos de prestação de serviços de transporte em si, mas sim sobre os atos concretos de execução desses contratos, isto é, sobre a realização efetiva do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, seja ele realizado por meio terrestre, aéreo ou hidroviário, incluindo-se os serviços de transporte de passageiros, mercadorias, cargas, valores e outros bens, desde que o serviço seja contratado de forma independente.

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

Como bem pontuado pelo Fisco, o Contribuinte se valeu do entendimento equivocado de que a atividade de transporte de valores é de simples “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.”*.

Pontua o Fisco que concorda que a materialidade que legitima a incidência do ICMS, de fato, recai sobre a natureza das prestações realizadas (se intermunicipal ou interestadual). Porém, não pode ser desconsiderada a complementariedade das prestações vinculadas ao transporte de valores, atividades estas sobre as quais se fundamenta a presente autuação – coleta, processamento de numerário, tesouraria, custódia, remessa, dentre outros.

Aduz o Fisco que tais atividades, mesmo quando realizadas de forma isolada, não se constituem em suporte fático autônomo capaz de *per si* ensejar a incidência do ISSQN. Estas nada mais são do que meios para a consecução de seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

objetivo, o transporte de valores, que inicia e finaliza o círculo dos serviços contratados. Sendo assim, se a natureza da prestação do serviço de transporte de valores for intermunicipal, a incidência do ICMS alcançará também as citadas atividades que gravitam em torno deste serviço principal.

Registre-se que as prestações intramunicipais e demais serviços não tributáveis pelo ICMS, tais como vigilância armada, segurança, atendimento técnico, dentre outros constantes da Lista de Serviços Municipal (LC nº 116/03), em especial aqueles constantes dos códigos 11.02 e 14.01, não foram objeto da presente autuação.

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 da referida Portaria, 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.

(...)

§ 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

(Grifos acrescidos)

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Nº 1.0024.08.252504-9/001 –

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

EMENTA: TRIBUTÁRIO - TRANSPORTE DE VALORES INTERMUNICIPAL - EXIGÊNCIA DE ICMS E ISS PELA MESMA OPERAÇÃO REALIZADA - AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - ATIVIDADE MISTA - PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA. - OCORRENDO DÚVIDA SOBRE QUEM DEVA LEGITIMAMENTE RECEBER O PAGAMENTO DO TRIBUTO, DIANTE DA EXIGÊNCIA POR DOIS ENTES, SOBRE A MESMA OPERAÇÃO REALIZADA, PODERÁ O CONTRIBUINTE REQUERER O DEPÓSITO E A CITAÇÃO DOS QUE O DISPUTAM PARA PROVAREM O SEU DIREITO, CONFORME DISPOSTO NO ART. 895 DO CPC.

- EM SE TRATANDO DAS CHAMADAS ATIVIDADES MISTAS, HÁ DE SER APLICADO O PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA, POR MEIO DO QUAL SE VERIFICARÁ QUAIS ATIVIDADES OU SERVIÇOS PRESTADOS SE SOBREPÕEM AOS OUTROS, VISANDO A PERQUIRIR SE HAVERÁ INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA ESTADUAL OU MUNICIPAL AO CASO CONCRETO.

ACÓRDÃO

(...)

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

COM A ANÁLISE DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003, BEM ASSIM DA LEI MUNICIPAL 8.725/03, EDITADA APÓS AQUELA, VERIFICA-SE QUE DEVE INCIDIR ISSQN, DENTRE OUTROS, SOBRE

"16.1 - SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL" E 26.01 - SERVIÇOS DE COLETA, REMESSA OU ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIA, DOCUMENTOS, OBJETOS, BENS OU VALORES, INCLUSIVE PELOS CORREIOS E SUAS AGENCIAS FRANQUEADAS, COURRIER E CONGÊNERES".

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

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

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

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

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

(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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PREVISÃO DA LISTA DE SERVIÇOS QUE CONTEMPLA A HIPÓTESE DE QUE UM OU OUTRO ATO SEJA PRATICADO [...].

Cabe destacar que o argumento de defesa que afirma que “*no caso do transporte de valores intramunicipal, há claro equívoco, uma vez que, ainda que o tomador dos serviços não esteja situado no Município de Belo Horizonte, não há dúvidas de que o ISSQN deve ser recolhido nesta operação (que tem começo e fim dentro dos limites territoriais do território belo-horizontino)”, se mostra contraditório.*

Em se tratando de transporte intramunicipal, o tomador de serviço necessariamente se encontra localizado no próprio município do prestador, não se podendo admitir que o tomador não esteja situado no município do prestador, por se tratar, nesse caso, de transporte intermunicipal.

Conforme se verifica da planilha Anexo 2 - Prestações Intermunicipais, 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”, da referida planilha.

Trata-se, portanto, de prestações de serviço sujeitas à tributação estadual (ICMS) e, não, ao ISSQN, por serem de natureza intermunicipal. Todas essas atividades, discriminadas na coluna “R” “Discriminação dos Serviços” da planilha, tais como contagem, processamento de numerários, custódia, guarda, tesouraria, dentre outros, estão intrinsecamente atreladas ao serviço principal, qual seja, o de transporte de valores.

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

A atividade se inicia com a coleta do valor e finaliza com sua entrega no destino contratado pelo tomador do serviço. Neste trajeto são acrescidas outras tarefas/atividades necessárias para a complementação do serviço principal, tais como contagem de numerário, tesouraria, custódia, entre outras, todas dependentes e vinculadas ao citado 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 seus estabelecimentos, 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).

A Impugnante alega que parte dos valores autuados se refere a prestações de serviço de transporte de valores ocorridas dentro dos limites territoriais de Belo Horizonte, sujeitas, portanto, à incidência do ISSQN (item 26.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03), citando como exemplo a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica nº 2023/2303 (indicada na amostragem apresentada pela fiscalização – págs. 51), a qual, segundo ela, embora tenha como tomador dos serviços o Supermercado Nova Europa Ltda (domiciliado em Itabira/MG), refere-se a um serviço inteiramente performado dentro dos limites territoriais de Belo Horizonte.

Entretanto, observa-se da referida NFS-e nº 2023/2303, constante do arquivo “Amostragem PBH NFS-e”, que se trata de operação intermunicipal, cujo tomador localiza-se no município de Itabira/MG e o prestador, ora Autuada, no município de Belo Horizonte/MG, sendo a discriminação dos serviços prestados “transporte de valores em carro forte” – Subitem da Lista de Serviços 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.*

Insta destacar que não lhe socorre a jurisprudência do E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, a qual, segundo a Impugnante, o TJMG ao se manifestar sobre esse conflito de competência tributária ativa (ICMS x ISSQN envolvendo prestação de serviços de transporte), reconheceu a licitude da tributação pelo ISSQN envolvendo transporte realizado no âmbito intramunicipal de materiais biológicos, visto que, no caso em discussão, diversamente do que se trata no presente caso, que é a prestação de serviço de transporte intermunicipal de valores.

Frise-se, conforme a jurisprudência firmada pelo mesmo TJMG, “*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 ICMS, não se adequando a hipótese fática com o item 26.01, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003*”.

No tocante aos serviços de processamento de numerário e custódia, afirma a Impugnante que também estaria incorreta a exigência fiscal.

Aduz que “o serviço de processamento, contagem, manuseio, envelopamento e custódia de numerário, de cédulas e de moedas, como o próprio nome já indica, não é serviço de transporte. E mais ainda: não é acessório do transporte de valores. Ao contrário, no contexto do transporte de valores, as atividades de processamento e custódia podem constituir serviços adicionais ao transporte, mas não se confundem com ele”.

Afirma que, frequentemente, tais atividades são executadas de forma autônoma, permitindo ao cliente a escolha exclusiva do serviço de transporte ou, alternativamente, a contratação conjunta dos serviços de transporte, processamento e custódia. Portanto, entende que se trata de fato jurídico distinto, passível de tributação exclusiva pelo ISSQN, conforme previsto no subitem 11.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Apresenta documento denominado “Parecer Jurídico” de autoria dos Professores Drs. Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel de Abreu Machado Derzi, encomendado pela Associação Brasileira das Empresas de Transporte de Valores – ABTV (doc. anexo), o qual esclareceria as razões pelas quais as atividades de transporte de valores e processamento de numerário são independentes entre si.

Destaca que a referida atividade (também conhecida como processamento de numerário), realizada dentro da base operacional/instalações da Impugnante (e não nos carros-fortes), consiste na conferência de numerário, separação e anexação de notas e cédulas por valor de face, sendo o maquinário utilizado para consecução das atividades distinto do utilizado na prestação de serviços de transporte (carro-forte certificado pela Polícia Federal).

Argumenta que, em muitos casos, esses dois serviços (transporte de valores e processamento de cédulas/moedas) sequer são prestados em conjunto pela Impugnante, citando como exemplo uma situação hipotética, em que o cliente solicita que a Impugnante entregue para outra empresa transportadora de valores uma quantidade específica de notas de R\$ 50,00 e R\$10,00 (que estão com a Brinks), a fim de que a referida transportadora abasteça seus caixas eletrônicos.

Aduz que, nesse caso, a Brinks figura apenas como prestadora de serviço de processamento de numerário, sendo responsável apenas e tão somente pela conferência, separação e entrega da quantidade predeterminada de notas para a transportadora contratada pelo cliente.

Descreve as etapas do serviço de processamento de numerário, que em síntese seria: a chegada dos malotes na área de processamento, abertura dos malotes e conferências, destinação das cédulas separadas por cliente e valor ao caixa-forte, onde ficam custodiadas até o cliente dar-lhes um destino. Esse destino pode tanto ser o Banco do Brasil quanto sua rede de agências, no caso de instituições financeiras e, caso o cliente seja um comércio, os valores são destinados ao banco em que o cliente mantém conta.

Sustenta que reforça o entendimento da Impugnante quanto à autonomia das atividades não só as questões de cunho fático-operacional acima, mas também o próprio Estatuto da Segurança Privada e da Segurança das Instituições Financeiras,

recentemente aprovado pela Lei nº 14.967/24, quando prevê que as empresas de transporte de valores podem realizar outros serviços correlatos ao transporte (e não apenas o transporte ou serviços acessórios).

Defende que, do ponto de vista tributário, tratar-se-ia de atividade autônoma, que envolve tecnologia e controle complexos, que demandam conhecimento do serviço, monitoramento intenso dos funcionários e procedimentos e faturamento distinto do transporte de valores, já que com ele não se confunde e nem lhe é suporte (atividade-meio).

Ressalta que, muitas vezes, os clientes contratam apenas o transporte de valores, outras, somente o processamento de numerário e posterior guarda de valores e documentos transportados por outra empresa especializada, que não a Brinks. A autonomia de serviços, portanto, é completa, tanto em termos contratuais quanto em termos de incidência tributária.

A Impugnante traz, a título de exemplo, a reprodução de um dos contratos atinentes às operações autuadas (contrato com Banco Mercantil do Brasil), que entende demonstrar a autonomia dos serviços, o qual se encontra anexado à impugnação (págs. 140/179 do e-PTA).

Por outro lado, entende o Fisco que, para constituição do crédito tributário do ICMS, o princípio da preponderância prevalece no raio de incidência deste imposto sobre as prestações de serviço que envolvem o transporte intermunicipal de valores, abrangendo as atividades do fluxo: *transporte (coleta) – Conferência – Tesouraria – Custódia – Transporte (Remessa)*, posto que dependentes e diretamente relacionadas à atividade principal.

Aduz o Fisco que não há óbice à forma de contratação destes serviços, que ocorre por conveniência comercial e operacional. Entretanto, não se sobrepõem ao fato gerador do tributo estadual nestas prestações, qual seja, o transporte de valores.

Sustenta o Fisco que *“o espírito da LC 116/03, por seu item 11.04 da Lista de Serviços, qual seja, o das atividades de armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie, não diz respeito às empresas de transporte de valores, uma vez que as referidas atividades podem ser exercidas por quaisquer empresas de transporte “ordinário””*.

Com razão o Fisco.

Como a própria Impugnante afirma *“no contexto do transporte de valores, as atividades de processamento e custódia podem constituir serviços adicionais ao transporte”*.

Por oportuno, traz-se 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.

Cabe destacar que a figura ilustrativa do serviço de processamento e custódia de numerário (pág. 16 da Impugnação), demonstra claramente que ocorre um serviço de transporte previamente à preparação do numerário e custódia, para seu posterior transporte e disponibilização nos caixas eletrônicos.

Ademais, apesar de na referida ilustração, a Defesa alegar que o transporte posterior ao processamento e a custódia é realizado por uma transportadora contratada pelo Banco do Brasil S/A (“Transportadora X”), a cláusula 2.1 do contrato anexo às págs. 139/179 (Anexo VII), demonstra que um dos objetos contratuais firmados entre o Brasil S/A e a Brinks é justamente o serviço de transporte de valores destinado ao suprimento e recolhimento de numerário dos terminais e autoatendimento (ATM).

Insta destacar o § 2º do art. 6º do citado o 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 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”.

A redação do inciso III do 2º, supratranscrito é transparente ao vincular toda a preparação do numerário ao seu consequente transporte, retratando na lei o fato que se desdobra na realidade deste segmento econômico.

No tocante à jurisprudência citada pela Impugnante, que, no seu entendimento, sustentaria sua tese, o Fisco faz uma análise muito pertinente, que são plenamente aplicáveis na fundamentação da presente decisão, razão pela qual transcreve-se em sua literalidade:

Nesta altura de sua impugnação, a autuada apresenta exemplos de jurisprudência que supostamente sustentariam seu ponto de vista em relação à inaplicabilidade do imposto estadual nas prestações au tuadas.

Cita como exemplos:

- locação de bens móveis associada à prestação de serviço;
- locação de equipamento com mão de obra qualificada para sua operação;
- venda e colocação de mercadorias.

Todas as situações apresentadas giram em torno de atividades mistas, isto é, 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.

Tanto a locação de equipamento acompanhada do serviço de mão de obra, quanto a contratação de um serviço com fornecimento de mercadoria, 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 dos casos citados, 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.

(Destacou-se)

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

No caso dos autos, não resta dúvida de que a atividade preponderante da Autuada é o “*transporte de valores*”, *atividade sob a qual incide o ICMS*. Mais especificamente, no caso em discussão, a prestação de serviços de transporte intermunicipal de valores.

No tocante ao contrato de prestação de serviços, anexado às págs. 140/179 do e-PTA, a Impugnante transcreve a Cláusula primeira (Do objeto) e afirma que “*se observa a figura de atividades próprias, almejadas (e contratadas) pelo cliente. A finalidade pretendida pelo cliente em relação a essas atividades é claramente autônoma. O fim buscado pelo cliente no transporte de valores não é o mesmo fim almejado com o processamento de numerário, tampouco estes últimos serviços podem ser considerados atividades-meio dos primeiros*”.

Sustenta a Impugnante que a independência dos serviços também é evidente a partir: (i) da própria natureza das operações, que abrange a contagem e guarda de numerário sem vínculo obrigatório com o transporte; (ii) da incidência de ISS sobre essas atividades, evidenciando que são tributadas como serviços distintos do transporte; e (iii) da possibilidade de contratação específica, pois os contratos permitem a escolha dos serviços de processamento e custódia de forma separada e independente do transporte, ainda que apenas por meio da seleção das atividades a serem executadas, o que reforça a autonomia dessas operações.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Ao contrário do que pretende a Defesa, o contrato de prestação de serviço, acima exemplificado pela Impugnante, corrobora a conclusão do Fisco, sobre a preponderância da prestação de serviço de transporte de valores.

Consta da Cláusula primeira como objeto/abrangência do contrato a prestação de serviços de transporte, preparação e custódia de numerário.

A análise dos itens discriminados no objeto do referido contrato leva ao entendimento de que o transporte é, de fato, a atividade preponderante, da qual as demais prestações são sequenciais, acessórias e dependentes.

Noutra toada, a Impugnante alega que o Fisco não teria produzido qualquer prova no sentido de que as atividades desenvolvidas pela Autuada seriam atividades acessórias do transporte de valores, que pudesse suportar sua acusação.

Alega que o único elemento de prova constante do Auto de Infração guereado são as notas fiscais emitidas pela Impugnante em favor do município de Belo Horizonte para lastrear o pagamento de ISSQN, devidamente realizado.

Cita a NFS-e nº 2021/5640, aduzindo que *“não obstante o tomador dos serviços, de fato, estar situado em Santa Luzia/MG, não há qualquer prova produzida pelo fisco (especialmente à luz da NF, que foi o único elemento probatório trazido pela fiscalização) no sentido de que o transporte se iniciaria em um determinado município – Santa Luzia – e que teria sido concluído em município distinto – Belo Horizonte”*. E ainda, que, não haveria prova que corrobore a afirmação de que todas essas atividades (contagem, processamento de numerários, custódia, guarda, tesouraria, dentre outros), estariam intrinsecamente atreladas ao serviço principal, qual seja, o de transporte de valores.

Todavia, não tem razão a Impugnante.

Como bem pontuado pelo Fisco *“o conteúdo da NFS-e em questão 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 e utilizadas pelo Fisco na autuação em lide”*.

Destaca 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.

Da análise do citado documento fiscal, observa-se que se trata de uma prestação de serviço intermunicipal, uma vez que se inicia em Santa Luzia (município tomador) e se conclui em Belo Horizonte (município prestador), com a discriminação dos serviços prestados (processamento de numerário e custódia), Subitem da Lista de Serviços 11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

Frise-se que a atividade de prestação de serviço de transporte de valor é notoriamente uma atividade mista, que comporta outras atividades complementares, como já abordado.

Cabe destacar que o denominado “Parecer Jurídico”, encomendado pela Associação Brasileira das Empresas de Transporte de Valores – ABTV, o qual tem por objeto a “análise técnica sobre a tributação incidente nas atividades de transporte, processamento e custódia de numerário, bens e valores, com ênfase na distinção entre os casos em que incide o ISS ou o ICMS”, apresenta conclusões contrárias à jurisprudência do TJMG, não podendo ser acatado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A presente autuação decorre da análise da legislação tributária que regulamenta a prestação de serviços de transporte de valor, da jurisprudência do TJMG e a própria jurisprudência desse Conselho de Contribuintes.

Portanto, considerando 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.

A Impugnante requer, subsidiariamente que, caso não seja acolhido o pedido de insubsistência do Auto de Infração, que seja ao menos excluído o valor pago pela Impugnante a título de ISS da base de cálculo do ICMS apurado pela Fiscalização.

Defende que a inclusão do ISS na base de cálculo do ICMS resultaria em bitributação, o que seria estritamente vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como desrespeitaria o princípio da capacidade contributiva, ao exigir do contribuinte um ônus tributário desproporcional.

Insta esclarecer que o valor de base de cálculo adotado pelo Fisco foi o valor do serviço, informado na NFS-e, emitida pelo Contribuinte, conforme banco de dados da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.

Verifica-se da análise das notas fiscais de serviço, acostadas por amostragem aos autos (Anexo 4), que os valores adotados pelo Fisco correspondem ao campo “valor dos serviços”.

Registre-se que o Fisco, para a apuração da base de cálculo do imposto, corretamente incluiu o montante do imposto (ICMS) 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).

Portanto, correto o procedimento, fundamentado no disposto no Regulamento do ICMS (arts. 43, 49 e 50 do RICMS/02 e arts. 12, 18 e 19 do RICMS/23). Confira-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.

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

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

RICMS/23

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

(...)

I - 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.

Art. 19 - Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

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

Ademais, não há nos autos elementos que comprovem inequivocamente que o ISSQN foi incluído na sua base de cálculo, não havendo que se falar em exclusão da parcela do ISSQN da base de cálculo do ICMS.

Insta destacar que é assegurado ao Contribuinte o direito à restituição do tributo, indevidamente recolhido, conforme previsto no art. 165 do CTN:

CTN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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.

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

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Relator) e Gislana da Silva Carlos, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir os serviços compreendidos nas hipóteses de incidência descritas no item 11.4 da Lei Complementar nº 116/03. Designada relatora a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato 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

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

Acórdão:	25.014/25/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003920590-01	
Impugnação:	40.010158396-30	
Impugnante:	Brink'S Segurança e Transporte de Valores Ltda	
	IE: 062610345.00-62	
Proc. S. Passivo:	Valter de Souza Lobato/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 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 esses, 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de forma a desconsiderar tais operações no lançamento tributário.

Analisados os argumentos principais de mérito, resta o argumento subsidiário: “Exclusão do ISS já pago da Base De Cálculo Do ICMS”.

Nesse tocante, sem necessidade de maiores extensões, não há previsão legal na legislação de regência para tal exclusão.

Nesse específico, voto pela improcedência da impugnação.

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

Sala das Sessões, 22 de maio de 2025.

**Frederico Augusto Lins Peixoto
Conselheiro**