

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

Acórdão: 19.402/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000161790-03  
Impugnação: 40.010125265-09  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.16-99  
Proc. S. Passivo: Ângelo Valladares e Souza/Outros  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - ENTREGA DIRETA A CONSUMIDOR FINAL. Acusação de saída de mercadoria sem documento fiscal, apurada mediante relatório de registro não fiscal de venda em ECF do estabelecimento mineiro, com entrega da mercadoria diretamente a consumidor final, com saída de estabelecimento situado em outro Estado. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75. As provas dos autos, no entanto, não permitem afirmar com absoluta convicção que as vendas ocorreram em território mineiro. Exigências canceladas. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria sem documento fiscal, no período de 01/01/05 a 30/11/08, apurada mediante relatório de registro não fiscal de venda em ECF do estabelecimento mineiro, com entrega da mercadoria diretamente a consumidor final, acobertada por nota fiscal de estabelecimento situado em outro Estado.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 68/79.

O Fisco promove a juntada de documentos (fls. 142/144), com abertura de vistas à Impugnante, conforme documentos de fls. 145/148, sendo que a Autuada não se manifestou nos autos.

Em seguida, comparece o Fisco às fls. 159/171, postulando a aprovação do lançamento.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria sem documento fiscal, no período de 01/01/05 a 30/11/08, apurada mediante relatório de registro não fiscal de venda em ECF do estabelecimento mineiro, com entrega da mercadoria diretamente a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidor final, acobertada por nota fiscal de estabelecimento situado em outro Estado.

Por considerar que a mercadoria fora efetivamente comercializada em território mineiro, aplicou o Fisco o disposto no inciso V do art. 3º c/c a alínea “m” do inciso I do art. 61, ambos da Parte Geral do RICMS/02.

O *modus operandi* da Autuada é incontroverso nos autos, ou seja, a empresa B2W – Companhia Global de Varejo, com o nome de fantasia de americanas.com, estabelecida no Estado de São Paulo, pactuou com a “Lojas Americanas S/A (LASA)” a montagem de um quiosque junto à unidade LASA em Minas Gerais.

A estrutura é montada pela empresa mineira que fornece um funcionário para auxílio dos clientes na operação dos computadores, para aquisições via internet no *site* da americanas.com.

O cliente poderá quitar o pagamento (ou parcela) da compra utilizando-se dos ECFs da LASA, que estão dotados com uma tecla especial, denominada “ACOM” para registro das operações de pagamento das compras efetuadas pelo endereço eletrônico.

O custo do espaço físico e sua estrutura, mais o servidor e outros custos adicionais são reembolsados pela americanas.com, tudo conforme contrato trazido aos autos pela defesa ( fls. 93/102).

A mercadoria sai diretamente de São Paulo com destino ao adquirente, acobertada pela nota fiscal emitida pela B2W, sem passar pela LASA.

Assim, considerando que a negociação se dá no estabelecimento mineiro, o Fisco aplicou disposto no inciso V do art. 3º c/c a alínea “m” do inciso I do art. 61, ambos da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõem:

RICMS/02

Art. 3º - Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

.....

V - saída do estabelecimento situado neste Estado, a mercadoria por ele vendida a consumidor final e remetida diretamente para o comprador por estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado;

.....

Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

m - o do estabelecimento, no Estado, que efetuar venda a consumidor final, ainda que a mercadoria tenha saído de estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado diretamente para o adquirente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende o Fisco, com fulcro na Consulta Interna nº 097/08, que a hipótese é de aplicação do disposto no art. 304 do Anexo IX do RICMS/02, devendo ser adotadas as regras da venda à ordem.

*Data máxima venia*, não se trata de hipótese de venda à ordem, sob pena de inverter o processo do comércio eletrônico. Para praticar a operação sob tal modalidade ocorreria uma inversão de papéis.

Noutro giro, é forçoso reconhecer que a legislação aplicada ao caso não tem encontrado respaldo do Superior Tribunal de Justiça – STJ, uma vez que inúmeras decisões foram proferidas de modo a invalidar os lançamentos efetuados pela FPE com fulcro na legislação transcrita. Em situação análoga assim decidiu o STJ:

“AGRG NO RESP 703232 / SC

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0162590-4

RELATOR(A) MINISTRO CASTRO MEIRA (1125)

ÓRGÃO JULGADOR T2 – SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO 17/11/2009

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 25/11/2009

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DA LINHA BRANCA. COMPRA E VENDA REALIZADA EM SANTA CATARINA. ENTREGA DIRETAMENTE AO CONSUMIDOR PELO DEPÓSITO LOCALIZADO NO PARANÁ. SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. LOCAL DA SAÍDA DO BEM.

1. NO CASO DOS AUTOS AS MERCADORIAS DA "LINHA BRANCA" ERAM NEGOCIADAS E VENDIDAS PELA LOJA SITUADA NO ESTADO DE SANTA CATARINA. TODAVIA, ERAM ENTREGUES DIRETAMENTE AO CONSUMIDOR PELO DEPÓSITO CENTRAL LOCALIZADO NO PARANÁ.
2. A LOJA CATARINENSE ENVIAVA AO ESTABELECIMENTO DO PARANÁ APENAS "PEDIDOS DE VENDA-RECIBO" SEM EMITIR A COMPETENTE NOTA FISCAL.
3. NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, "[O] ICMS DEVE SER RECOLHIDO PELA ALÍQUOTA INTERNA, NO ESTADO ONDE SAIU A MERCADORIA PARA O CONSUMIDOR FINAL, APÓS A SUA FATURA, AINDA QUE TENHA SIDO NEGOCIADA A VENDA EM OUTRO LOCAL, ATRAVÉS DA EMPRESA FILIAL" ERESP 174241/MG, REL. MIN. FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 26/04/2004. NO MESMO SENTIDO: AGRG NO RESP 67025/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 25/09/2000; RESP 732.991/MG, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 05/10/2006 E RESP 8063/MG, REL. MIN. GERALDO SOBRAL, PRIMEIRA TURMA, DJ 20/05/1991.
4. NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO CONTRIBUINTE -, OS BENS ESTAVAM LOCALIZADOS NO ESTADO DO PARANÁ, QUE É O O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.
5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, considerando o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA/MG, a questão que se apresenta é verificar se a legislação aplicada pelo Fisco se amolda ao caso dos autos, ou seja, se de fato ocorreu a venda da mercadoria ao consumidor final, no estabelecimento da Autuada.

A hipótese dos autos é o chamado e-commerce, com a utilização das lojas virtuais, que surgiram em meados dos anos 90 e que se tornou a face visível de uma verdadeira revolução no comércio. Nas lojas virtuais não há necessidade da presença física nem do comprador, nem do vendedor; lojas virtuais não necessitam do manuseio de papel moeda e, tampouco, necessitam da mercadoria no momento da transação. Nas lojas virtuais, a relação ocorre entre um comprador e um sistema hospedado em um computador localizado em qualquer lugar do planeta.

Muito embora toda loja virtual seja um *website*, nem todo *site* é uma loja virtual, ou seja, nem todo *site* vende produtos ou serviços on-line. Existem inúmeras outras funções desempenhadas pelos *sites* além da venda direta, tais como divulgação institucional, compras, relações com fornecedores, treinamento de funcionários, e diversas outras. Esses *sites* não são considerados lojas virtuais, tendo em vista que lojas virtuais são *sites de e-commerce*, onde o cliente visualiza e escolhe seu produto, coloca no carrinho de compras e passa no caixa para realizar o pagamento, num processo totalmente *on-line*.

As lojas virtuais desempenham um papel estratégico para qualquer negócio na Internet. É nas lojas virtuais que o visitante será apresentado aos produtos e, quiçá, vai se sentir motivado para realizar a compra. Partindo-se da premissa que os produtos são de interesse do visitante e estão sendo oferecidos a um preço justo, a decisão de compra vai depender da qualidade da loja virtual em transmitir informações precisas ao comprador; além da confiabilidade, segurança e facilidade de navegação encontrada. A rigor, lojas virtuais são uma série de sistemas que vão interagir com o usuário, de tal forma que ele possa realizar ações que, preferencialmente, culminem com uma compra.

As lojas virtuais devem disponibilizar aos seus clientes diversas opções de pagamento. Tradicionalmente, o boleto bancário e o cartão de crédito são os meios mais disponibilizados pelos lojistas. Quanto mais opções de pagamento houver, melhor para os clientes, porém, existem considerações relacionadas a custos durante a montagem dos sistemas de pagamento e a escolha do banco e operadora de cartões que devem ser consideradas pelo lojista<sup>1</sup>.

Como visto, no ambiente virtual, a aquisição da mercadoria se faz sem a interferência do vendedor e vai depender da qualidade da loja virtual em transmitir informações precisas ao comprador, além da confiabilidade, segurança e facilidade de navegação encontrada.

De modo diverso a venda efetuada pelo estabelecimento físico, onde haverá a interferência do vendedor, que, no mínimo, prestará as informações necessárias sobre o produto e as condições do negócio.

---

<sup>1</sup> Texto baseado no eBook: "[Lojas Virtuais - Como vender na Internet](http://www.e-commerce.org.br)", disponível em <<HTTP//WWW.e-commerce.org.br.>>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No *e-commerce*, o cliente visita a página e faz as opções de compra de acordo com as regras estampadas na página, no presente caso, na página da *americanas.com*.

Com efeito, a presença da funcionária da LASA junto ao quiosque não autoriza a afirmação de que a venda se deu no estabelecimento mineiro. Aqui, apenas o *hardware* estava presente, enquanto o *software* estava em São Paulo, sendo lá que se dá a realização do negócio, no ambiente virtual, tal como se o cliente/adquirente estivesse em sua residência.

Assim, ao acessar a *americanas.com* o adquirente recebe a mensagem diretamente da loja virtual, onde o cliente visualiza e escolhe seu produto, coloca no carrinho de compras e passa “no caixa” virtual para realizar o pagamento, ou emite a boleto para pagamento em rede conveniada, que no presente caso pode se dar mediante utilização da própria estrutura informatizada da LASA (ECF), agindo essa como rede conveniada. As informações adiante dão mostra de como se realiza o negócio entre as partes:



Parte superior do formulário

Parte inferior do formulário

De:

R\$ 1.599,00

**Americanas.com:**

R\$ 1.279,00

Economize:

R\$ 320,00

Parcele:

12x de R\$ 106,58 sem juros no cartão

Boleto ou bankline:

R\$ 1.215,05 (5% de desconto)



Disponibilidade de estoque: Entrega Imediata  
Saiba Mais sobre nossa entrega.

Conheça todas as formas de pagamento.

INCLUIR PRODUTO NA LISTA:

Para inserir esse produto em sua Lista de Casamento, clique no botão ao lado.

A presença do funcionário da LASA, portanto, se faz apenas para auxiliar o acesso ao computador, não podendo, a partir desse momento, influenciar em nada no processo de compra, que se fará pelos caminhos virtuais destacados acima. Ou seja, a unidade mineira não tem o poder de mudar o preço, alterar o prazo de pagamento, modificar o prazo de entrega, alterar critérios de cobrança de juros, pois tudo isso se faz diretamente no *site* da americanas.com.

Quando muito, poderia se falar em início da comercialização em território mineiro, mas, considerando que o fato gerador não pode ser medido em parcelas, não está correta a afirmativa posta no lançamento, uma vez que esse fato gerador ocorreu em outra Unidade da Federação.

No caso dos autos, o negócio jurídico não se consumou pela intervenção do funcionário da LASA, mas após o adquirente cumprir todos os passos estabelecidos na plataforma do *site*, de modo a escolher o produto (colocar na sacola), definir o local de entrega, indicar a opção de pagamento e finalizar a compra, com a relação jurídica se instaurando entre o adquirente a empresa paulista.

Outra questão a se levantar é que o dispositivo legal utilizado pelo Fisco diz respeito a estabelecimentos do mesmo titular. No caso dos autos, também não há absoluta subsunção da hipótese à norma, uma vez que o estabelecimento mineiro é a Lojas Americanas S/A, enquanto o remetente é a empresa B2W – Companhia Global de Varejo. Embora pertençam a um mesmo grupo econômico, não são estabelecimentos de um mesmo titular.

Assim, há de se cancelar as exigências fiscais.

Cabe registrar, ao final, que o pedido formulado pela defesa (fls. 79), no sentido de intimação em seu endereço, não prevalece no tocante a esta decisão, em face do disposto no RPTA/MG, que determina a intimação via publicação no órgão oficial do Estado (“Minas Gerais”).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou

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

oralmente a Dra. Ana Carolina Braga da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2010.**

**Roberto Nogueira Lima  
Presidente / Relator**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.402/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000161790-03  
Impugnação: 40.010125265-09  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.16-99  
Proc. S. Passivo: Ângelo Valladares e Souza/Outros  
Origem: DF/Juiz de Fora

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Grande parte dos fundamentos expostos na bem fundamentada Manifestação Fiscal, de fls. 159/171, foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Voto, salvo algumas alterações e acréscimos.

Informou o Fisco que a Rede Lojas Americanas S.A encontrava-se sob monitoramento fiscal desde o início do exercício de 2008 e que, a partir de então, várias visitas às unidades foram realizadas no intuito de verificar *in loco* o seu *modus operandi*, quando foi observada a existência de um quiosque identificado por “Americanas.com”, motivando, via intimação, alguns questionamentos como se pode observar no “Termo de Intimação Fiscal”, (fls. 22/24), respondidos pelo Autuado às fls. 25/31.

Declarou o Autuado, em resumo, que o espaço dentro das Lojas Americanas S/A é disponibilizado para a “Americanas.com” para permitir aos clientes acesso ao site e que não são realizadas operações de vendas da “Americanas.com” dentro das lojas, apesar de haver um funcionário das Lojas Americanas S/A preparado para auxiliar o cliente na navegação no site.

Com o objetivo de checar as informações prestadas, os Agentes do Fisco foram a uma unidade do Autuado e acompanharam uma operação de venda realizada via “Americanas.com”.

Relata o Fisco que o cliente dirige-se ao quiosque, escolhe o produto e o funcionário efetua a compra por meio do site. Nessa oportunidade, é gerado um documento contendo número do pedido, dados do comprador, descrição e valores do produto (entre outras informações) com o qual o cliente dirige-se ao Caixa para efetuar o pagamento na forma em que foi acordada no momento da compra. No Caixa/ECF, (o mesmo utilizado nas vendas “normais” da empresa) onde há uma tecla ACOM em que é registrada a venda, o cliente recebe um “Relatório Gerencial” – Comprovante de Pagamento e aguarda o envio da mercadoria para sua residência. A mercadoria então, é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebida acompanhada da Nota Fiscal emitida pela empresa “B2W – Companhia Global do Varejo – Americanas.com”, empresa coligada do grupo, estabelecida no Estado de São Paulo. O Fisco anexa comprovantes de uma operação para demonstrar o que foi afirmado (fls. 32/36 – Anexo n°s 3-A, 3-B e 3-C).

O Fisco declara que, durante a visita, obteve a informação de que, em cada unidade, há um caderno onde se colam os comprovantes das operações realizadas por intermédio da “Americanas.com” e que os resultados dessas vendas são computados para efeito de cumprimento de metas daquela unidade. Cópia de uma das folhas de um desses cadernos encontra-se anexa às fls. 37 – Anexo n° 4.

Em novembro de 2008, a unidade ora autuada, foi intimada a apresentar a Memória de Fita Detalhe de todos os seus equipamentos. A partir da sua análise, foram extraídas as informações relacionadas às vendas da “Americanas.com”. Em seguida, a empresa foi novamente intimada para, a partir das vendas relacionadas, informar a descrição das mercadorias vendidas. Em resposta, o Contribuinte admite a instalação de terminais dentro das lojas, a disponibilização de funcionários para operar nesses terminais e o recebimento de valores, mas, por fim, nega a realização da operação de venda e a possibilidade de informar o solicitado (fls. 44/48).

Buscando respaldar o relato e enriquecer o material probatório, o Fisco anexou fotografias tiradas em uma unidade das Lojas Americanas S.A. (fls. 38/41 – Anexo n° 5). Ressalte-se os dizeres de um cartaz fotografado pelo Fisco, fls. 38/40, onde se pode ler os seguinte dizeres: “Oferta imperdível. Americanas.com. No quiosque da Americanas.com localizado em nossa loja, você pode fazer a compra de diversos produtos parcelados em até 12X s/ juros. Agilidade na entrega e o pagamento é direto no caixa sem complicação. Lojas Americanas.”

Relata também o Fisco propagandas feitas por meio do sistema de som das lojas, que estimulam o consumidor a dirigirem-se ao quiosque das “Americanas.com” instalado dentro das mesmas.

Merecem destaque os contratos anexados à peça de defesa.

O primeiro, fls. 93/96 dos autos, firmado entre as Lojas Americanas S/A e Americanas.com, segundo o Impugnante, teve como objetivo incentivar a inclusão digital e fomentar a atividade de e-commerce. Tal contrato, de Sublocação de Espaços e outras avenças, deixa claro que a ocupação do espaço dentro das Lojas Americanas pelos quiosques das “Americanas.com”, embora determinante no embasamento da atuação, não é menos importante que outros fatores explicitados ao longo do contrato, conforme demonstrado a seguir (grifos nossos):

*“CONTRATO DE SUBLOCAÇÃO DE ESPAÇOS E OUTRAS AVENÇAS  
(fls 93/96)*

*(...)*

*CLÁUSULA TERCEIRA – da operação dos Pontos Dedicados:*

*3.1 Considerando a expertise da LASA no comércio presencial, no atendimento e orientação do público consumidor, esta se compromete a realizar as operações que sejam feitas nos Pontos Dedicados, por intermédios de empregados*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devidamente treinados e com conhecimento dos produtos comercializados pelo site www.americanas.com e dos procedimentos e políticas praticados pela ACOM.

3.1.1 – Para efeito do disposto acima, compromete-se a ACOM a ministrar treinamento às pessoas indicadas pela LASA para a operação dos Pontos Dedicados e disponibilizar canal dedicado (4070) para a solução de problemas verificados no uso de terminais localizados nos Pontos Dedicados.

(...)

CLÁUSULA QUINTA – da responsabilidade das partes:

(...)

5.2 Sem prejuízo de outras obrigações previstas neste instrumento ou em seus Anexos, são da responsabilidade da LASA:

a) Disponibilizar espaço para a instalação dos Pontos Dedicados nas dependências das lojas relacionadas no Anexo I a este contrato e em todas as novas lojas que vierem a ser inauguradas posteriormente à celebração deste instrumento, fazendo constar, se necessário, tal permissão em todos os contratos de locação que forem celebrados com proprietários e empreendedores;

b) Manter, durante todo o horário de funcionamento das lojas, empregados encarregados da operação dos Pontos Dedicados;

(...)

e) Cumprir e fazer com que seus empregados e prepostos cumpram fielmente os procedimentos relacionados ao uso de terminais localizados nos pontos Dedicados;

Com a fusão das empresas “Americanas.com” e “Submarino” foi criada a empresa B2W – Companhia Global de Varejo e novo contrato, agora intitulado Contrato de Prestação de serviço, fls. 98/102 dos autos, passou a vigorar entre as Lojas Americanas S/A e a nova empresa. Alguns trechos do documento merecem destaque (grifos nossos):

“CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

(...)

CLÁUSULA PRIMEIRA – da operação dos quiosques:

1.1 – Para maior comodidade dos clientes, convencionam as partes que os pagamentos das operações realizadas no site da Americanas.com, na modalidade “boleto”, poderão ser feitos nos checkouts da LASA.

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA – da contraprestação de serviços prestados:

2.1 – A fim de garantir um preço justo e razoável pela prestação dos serviços objeto deste Contrato, as partes convencionam que a B2W pagará à LASA, em virtude dos serviços descritos neste contrato:

(i) o valor correspondente aos custos que, na prestação de serviços e no cumprimento das obrigações estabelecidas a LASA comprovadamente incorrer com pessoal, manutenção de instalações, divulgação, cobranças, telefonia e outros que lhe sejam correlatos, bem como os gastos fixos com instalações, na medida da sua depreciação registrada em balanço patrimonial e de acordo com a legislação aplicável ;

(...)

*CLÁUSULA TERCEIRA – da responsabilidade e obrigações da LASA*

(...)

3.3. A LASA obriga-se a, com relação a seus empregados que venham a prestar os serviços previstos neste Contrato:

(i) *comprovar à B2W, no início da prestação dos serviços de seus empregados, a regularidade do contrato individual de trabalho (...);*

(ii) *fornecer à B2W sempre que solicitados, juntamente com as Planilhas, os seguintes documentos:*

a) *cópias das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP relativas ao último período legalmente exigível;*

b) *cópia dos documentos que comprovem a regularidade de novas contratações, bem como dos termos homologados de rescisão do contrato de trabalho de seus empregados, relativos ao mês imediatamente anterior; e*

c) *cópia dos comprovantes de recolhimento das contribuições ao INSS, nos termos da legislação previdenciária;*

(iii) *cumprir todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias, em especial as referentes à segurança e medicina do trabalho;*

(v) *assumir, nos processos trabalhistas que envolvam seus empregados, movidos em face da B2W, a posição de litisconsorte e apresentar ampla defesa, bem como fornecer subsídios e documentos autenticados à B2W para que essa produza a sua defesa nesses processos ou nos procedimentos administrativos; e*

(vi) *pagar os valores referentes a: (a) condenação imposta por decisão judicial transitada em julgado; (b) depósito em garantia para recursos; (c) multas da fiscalização ou (d) quaisquer despesas relacionadas às obrigações legais que lhe são atribuídas, bem como, desde que tenha sido avisada para defender-se ou fornecer subsídios para a defesa, ressarcir a B2W dos aludidos valores na hipótese de esta ser compelida a efetuar seu pagamento.”*

Em relação aos contratos, é importante ressaltar que as partes têm o direito de ajustar entre si o que bem entenderem, respeitando os limites legais. No entanto, o contrato ora apreciado, embora explique a situação fática e possa vir a ter valor perante o judiciário, não pode ser reconhecido com o efeito de autorizar alguém a descumprir obrigação existente em função de lei. Em outras palavras, os contratos anexados à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnação não têm o poder de descaracterizar a operação de saída de mercadorias, objeto da autuação.

Muito pelo contrário, em certos aspectos, os contratos reforçam o feito fiscal.

Insta ressaltar o tratamento que se dá aos empregados das Lojas Americanas S.A. Eles são treinados para atender aos clientes que desejam adquirir produtos da “Americanas.com” e, em função de cláusula contratual, são obrigados a estarem disponíveis para isso. No entanto, a B2W faz constar no documento a total falta de vínculo com esses funcionários, garantindo, inclusive o acesso à documentação trabalhista relativa a cada um.

É possível a qualquer um que passe por um estabelecimento do Autuado constatar que há propagandas constantes pelo sistema de som, estimulando o consumo via “Americanas.com”. Também há propagandas espalhadas pela loja, conforme se vê nas fls. 38/41. A divulgação também é obrigação contratual, conforme se vê em trecho grifado acima.

Reforce-se que as vendas realizadas nos quiosques são computadas como metas de cada unidade das Lojas Americanas.

Outro ponto, em relação à análise dos contratos, precisa ser ressaltado. Entre os considerandos do contrato de Prestação de Serviços (Lojas Americanas e B2W, fls. 98/102) há um que enuncia “considerando ainda que muitos consumidores preferem fazer os pagamentos das compras que realizam via internet por meio de boletos para pagamentos em bancos e/ou instituições conveniadas”. A cláusula 1.1 estabelece: “Para maior comodidade dos clientes, convencionam as partes que os pagamentos das operações realizadas no site da “Americanas.com”, na modalidade “boleto”, poderão ser feitos nos checkouts da LASA” Não é o que o Fisco constatou. A verdade é que, **independentemente da forma de pagamento escolhida pelo cliente**, ele dirige-se ao caixa da Loja e efetua o pagamento. O Fisco comprova anexando exemplos de faturas.

A fatura anexada ao PTA (fls 143 e 144) ilustra o afirmado pelo Fisco, já que demonstra a diferença entre os lançamentos feitos por duas compras realizadas por meio da “Americanas.com”.

A primeira compra foi feita de um computador residencial, em 12 vezes, e não tem relação com a autuação (por isso o Fisco não junta a nota fiscal de compra). Na fatura do cartão vem lançado: “AMERICANAS.COM INTERNE – 03/12”.

Na mesma fatura há um lançamento de compra efetuada em terminal da “Americanas.com” instalado dentro de uma unidade das Lojas Americanas S.A e o lançamento é “LOJAS AMERICANAS 14 – 01/08” (fls. 144). Os documentos fiscais respectivos estão às fls. 34. Como se vê, o Relatório Gerencial foi emitido pelas Lojas Americanas S.A. no valor total de R\$ 699,00 (8 vezes R\$ 87,41) e foi emitido por um Caixa da Loja, conforme identificação ao final desse mesmo relatório gerencial. O registro da venda pela “Americanas.com” explicita a forma de pagamento: cartão de crédito. Como se constata, não só o pagamento via boleto é feito no Caixa da Loja, também outras formas o são e, ainda que a Nota Fiscal que acompanha a mercadoria até a casa do cliente seja emitida pela B2W (fls. 35), a cobrança vem em nome da Lojas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Americanas. Informa o Fisco que os titulares do cartão de crédito estão cientes de sua utilização em trabalho fiscal.

Em sua impugnação, o Contribuinte, às fls. 75/76, apresenta simulações contábeis no intuito de justificar o procedimento adotado. Os lançamentos podem até estar de acordo com o que foi alegado, mas, ainda assim, não são capazes de alterar as circunstâncias nas quais as mercadorias são comercializadas, isto é, em estabelecimento situado no Estado e em situação prevista na legislação tributária mineira.

Assim dispõe a Lei nº 6.763/75 em seus arts. 39 e 96:

Do Documentário e da Escrita Fiscal

**Art. 39** - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

(...)

DAS OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO

Das Disposições Gerais

**Art. 96** - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

O RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, Parte Geral, dispõe:

**Art. 3º** - Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

(...)

V - saída do estabelecimento situado neste Estado, a mercadoria por ele vendida a consumidor final e remetida diretamente para o comprador por estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado;

(...)

Do Local da Operação ou da Prestação

**Art. 61** - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

m) o do estabelecimento, no Estado, que efetuar venda a consumidor final, ainda que a mercadoria tenha saído de estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado diretamente para o adquirente;

No caso em exame, constata-se que os estabelecimentos são do mesmo grupo econômico, estabelecimentos, ao final, do mesmo titular. Não seria mesmo crível que a Lojas Americanas incentivasse a venda de produtos, constantes de seu estabelecimento, por estabelecimento que concorresse com ela na venda dos mesmos produtos, dentro de seu próprio estabelecimento.

A Lei Complementar nº 87/96, regra geral nacional do ICMS, diz, expressamente:

**Art. 11.** O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado; (g. n.)

É a própria Lei complementar nº 87/96 que diz ser contribuinte o “estabelecimento” que transfere a propriedade, mesmo que não detenha a posse. Achou por bem o legislador incluir, além da saída física, um novo critério (aplicável apenas a poucos casos): o estabelecimento que transfere a propriedade, ou a título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado.

O Impugnante afirma que “com efeito, a presença da funcionária da LASA junto ao quiosque não autoriza a afirmação de que a venda se deu no estabelecimento mineiro”.

Contudo, a mesma Lei Complementar nº 87/96 dispõe, no § 3º do art. 11, que “*estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias*”. Não se exige, portanto, sequer estoques para a configuração do estabelecimento.

A Lei não exige que haja intervenção de qualquer funcionário para a celebração do negócio para que seja configurado o estabelecimento onde ele ocorreu. Exige, contudo, que tenha havido, naquele estabelecimento, a transferência da propriedade ou de título que a represente.

O Código Civil Brasileiro em vigor, Lei nº 10.406/02, assim dispõe:

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.

O CTN, da mesma forma:

**Art. 127** - Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...)

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

(...)

§ 1º - Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. (g.n.)

Os negócios jurídicos são bilaterais. Não é só a pessoa jurídica que o celebra: quem comprou a mercadoria também é parte do contrato. Não existe apenas início da comercialização em território mineiro. Onde terminou se o consumidor não saiu de Minas Gerais? Que negócio jurídico que foi celebrado? Não foi uma compra e venda? Quem comprou não estava no estabelecimento das Lojas Americanas? Por que é que a venda foi celebrada em outra Unidade da Federação se a compra foi feita em MG? Enfim, não é possível falar em negócio jurídico de compra e venda olhando apenas para o vendedor.

O fato gerador não acontece em parcelas, mas não acontece apenas no estabelecimento em que ocorre a saída da mercadoria. No caso em apreço o fato gerador ocorre no estabelecimento no qual a propriedade é transferida. Em qual estabelecimento estava o comprador quando comprou a mercadoria? Compra e venda acontecem ao mesmo tempo. Negócio jurídico bilateral. Há necessária coincidência espacial e temporal na circulação jurídica da mercadoria.

No caso em análise pode-se afirmar, sem sombra de dúvida, que o negócio foi fechado no local físico, estabelecimento das Lojas Americanas. Se há atividade, há estabelecimento. A regra independe da participação de funcionário das Lojas Americanas. No presente caso, contudo, a confirmar que no estabelecimento do Autuado foi realizado o negócio jurídico está a intervenção de funcionários do Autuado que, como estampado no contrato, são treinados para atender aos clientes que desejam adquirir produtos da “Americanas.com” e, em função de cláusula contratual, são obrigados a estarem disponíveis para isso. A B2W, a contratante, faz constar no documento a total falta de vínculo com esses funcionários, garantindo, inclusive o acesso à documentação trabalhista relativa a cada um.

A internet entra no negócio apenas como meio físico facilitador. Se o consumidor final vai a uma loja e lá há um contrato de adesão (para a aquisição de um

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

certo produto) e ele o preenche (com os mesmos dados que constam da internet), naquele local e momento está celebrando o negócio jurídico. Quando acaba de preencher o formulário (se o contrato é de adesão), nada mais há ser feito. Em nenhum lugar ou momento. A circulação jurídica da mercadoria terá ocorrido. Houve a compra e venda que estará apenas aguardando a entrega.

Oportuno lembrar que as coisas móveis são transferidas pela tradição. É a própria Lei Complementar nº 87/96 que trata da circulação jurídica com independência da física, sendo que, no presente caso, por força do seu art. 11, inc. I, alínea “c”, transcrito acima, o local da operação é o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado. Temos aqui uma presunção legal.

Desse modo, não há dúvida de que o imposto relativo às operações objeto da peça fiscal é devido ao Estado de Minas Gerais e não ao Estado de São Paulo, pois ficou demonstrado que aqui é o local da operação. O consumidor não deveria sair do estabelecimento onde realizou a compra, onde pagou a compra, apenas com um relatório gerencial e sim, com um documento fiscal, conforme prevê a legislação já apontada.

Diante do acima exposto, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2010.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**

**Conselheiro**