

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.331/22/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002180637-66	
Impugnação:	40.010153967-62, 40.010153908-02 (Coob.)	
Impugnante:	Nipponflex Indústria e Comércio de Colchões Ltda IE: 001060318.00-27 Jeferson Braz Ferreira (Coob.) CPF: 801.883.209-97	
Proc. S. Passivo:	SHIGUEMASSA IAMASAKI	
Origem:	DF/Ipatinga	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O Coobrigado é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – IMPORTÂNCIA DIVERSA DO EFETIVO VALOR DA OPERAÇÃO. Constatado que a Autuada consignou em documentos fiscais importância diversa do efetivo valor das operações de vendas destinadas a seus distribuidores, acarretando recolhimento a menor de ICMS. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Contribuinte consignou em documentos fiscais importância diversa do efetivo valor das operações de vendas destinadas a seus distribuidores, acarretando recolhimento a menor de ICMS no período de março a dezembro de 2017.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da mesma lei.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o administrador da empresa autuada (não sócio), Sr. Jeferson Braz Ferreira, pelos atos por ele praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instruem os autos: Auto de Infração – AI (págs. 1/3); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000039616.61 (págs. 4/6); Relatório Fiscal Complementar (págs. 7/10); Anexo 1 – Intimação Nipponflex (págs. 11/17); Anexo 2 – Intimações distribuidores (págs. 18/83); Anexo 3 – Entrevista Catarina e tabelas (págs. 84/105); Anexo 4 – PENN (págs. 106/138); Anexo 5 – Itens NFs de venda (págs. 139); Anexo 6 – SPV por NF de serviço (págs. 140); Anexo 7 – Vinculação NF venda/serviço (págs. 141); Anexo 8 – Percentual SPV por venda dia (págs. 142); Anexo 9 – Amostra NFs venda (págs. 143/154); Anexo 10 – Amostra NFs serviço (págs. 155/175); Anexo 11 – Livros Reg. Saída e Apuração (págs. 176/271); Anexo 12 – Média MVA amostra (págs. 272/287); Anexo 13 – DCT (págs. 288).

Inconformados, o Coobrigado e a Autuada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 298/359 (acompanhada dos documentos de págs. 360/1142) e págs. 1143/1207, respectivamente, as quais se encontram com o mesmo teor.

A Fiscalização se manifesta às págs. 1208/1218.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.219/1.233, 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 refere-se à constatação fiscal de que a Contribuinte consignou, em documentos fiscais, importância diversa do efetivo valor das operações de vendas de mercadorias destinadas a distribuidores, acarretando recolhimento a menor de ICMS no período de março a dezembro de 2017.

Inicialmente, o Fisco observou que os valores dos produtos informados nos documentos fiscais de venda da Autuada (filial mineira do grupo Nipponflex), relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração (Itens NFs de venda - págs. 139), eram significativamente inferiores aos valores praticados pelos destinatários (distribuidores autorizados da Autuada, também sediados no Estado de Minas Gerais) em suas revendas.

Essa observação encontra-se demonstrada, a título de amostragem, no quadro comparativo constante do Anexo 12 do Auto de Infração (págs. 273 dos autos), em que evidencia, na amostra apresentada, a expressiva diferenciação de preços, no **percentual médio de 461,15%** (quatrocentos e sessenta e um vírgula quinze por cento).

Em seguida, o Fisco verificou que, a partir de março de 2017, o estabelecimento matriz do grupo Nipponflex, situado no município de Maringá, Estado do Paraná, emitiu, **concomitantemente às referidas notas fiscais de venda**, notas fiscais de serviço destinadas aos mesmos distribuidores, para cobrança de valores a título de “Serviços de Promoção de Vendas – SPV”, com incidência do Imposto sobre

Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN, conforme documentos relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração (SPV por NF de serviço - págs. 140).

De acordo com a planilha constante do Anexo 7 do Auto de Infração (págs. 141), há vinculação das notas fiscais de vendas realizadas pela Autuada a seus distribuidores com as notas fiscais de serviço emitidas pelo estabelecimento matriz e destinadas aos mesmos distribuidores, demonstrando a ocorrência da emissão concomitante dessas duas notas.

Além dos valores de venda da Autuada serem significativamente inferiores aos valores praticados pelos destinatários (distribuidores autorizados), o Fisco observou que o percentual do suposto “serviço” “é aproximadamente 70% do valor das vendas declaradas a determinado distribuidor por dia” (destacou-se), conforme demonstrativo constante do Anexo 8 do Auto de Infração (Percentual SPV por venda dia - págs. 142).

Mediante análise de tais documentos/informações e de respostas às intimações fiscais emitidas à Contribuinte e a seus distribuidores autorizados (Anexos 1 a 3 do Auto de Infração – págs. 11/105), o Fisco constatou que os valores discriminados como “Serviços de Promoção de Vendas – SPV” não configuram serviços prestados pela Nipponflex sujeitos ao recolhimento do ISS, pois, na realidade, representam **custos** das mercadorias **vendidas**, cujos valores **compõem o preço de venda** do produto, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS.

Diante disso, foi lavrado o presente Auto de Infração para as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da mesma lei, tendo em vista a consignação em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se detalhado por operação de venda de mercadoria objeto de autuação na planilha que integra o Anexo 13 do Auto de Infração (págs. 288).

Em suas respectivas peças de defesa, os Impugnantes dissertam acerca do *“conceito legal e doutrinário a respeito do ICMS”*, concluindo que *“nem todas as operações de circulação de mercadorias estão abrangidas pela hipótese de incidência desse imposto, tendo em vista que existem casos em que não existe o propósito de mercancia/negocial e, assim sendo, a própria operação que dá ensejo à tributação não se concretiza”*.

Afirmam que, *“para que seja possível a exigência do pagamento de qualquer tributo ou obrigação acessória, é imprescindível que haja uma norma legal/material que preveja sua incidência, bem como, estejam de acordo com os aspectos temporais e geográficos necessários para caracterização da incidência tributária”*.

Declaram que a Autuada realiza duas atividades distintas, a comercialização de produtos e a prestação de serviços de promoção de vendas, sendo que o serviço é prestado exclusivamente pelo estabelecimento matriz situado no município de Maringá/PR, mediante contrato de prestação de serviço firmado entre a Nipponflex e os Distribuidores Autorizados (DA), cuja receita está sujeita ao Imposto sobre Serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Qualquer Natureza (ISSQN) por força do art. 156, inciso III, da Constituição Federal/88.

Reproduzem o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03, para reforçar que o serviço prestado é fato gerador para a incidência do ISS, ainda que não seja a atividade preponderante da empresa.

Explanam a respeito do “conceito de serviço”, ressaltando que “a lista de serviços constante na Lei Complementar nº 116/03 apresenta um rol taxativo e não meramente exemplificativo, de modo que, nos termos da Lista de Serviços em anexo ao texto da lei, no item 17.06, assim prevê a hipótese de incidência do ISS sobre a prestação de serviços de propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários. (atividade desenvolvida pela empresa)”.

Destacam que, “no caso, o estabelecimento prestador se dá na cidade de Maringá, sendo, portanto, aplicável a alíquota da lei complementar deste município para a verificação da regra matriz de incidência tributária do ISSQN”, conforme Lei Complementar nº 677/07.

Defendem que “não há que se falar que o pagamento do ISSQN foi utilizado como opção com fins de sonegação, visto que a atividade efetivamente desenvolvida pela empresa atuada é de prestação de serviços”.

Reforçam que o serviço de promoção de vendas (SPV) é prestado pelo estabelecimento matriz, motivo pelo qual foram emitidas as notas fiscais de serviço objeto de autuação, com o recolhimento do ISSQN para o Município de Maringá/PR.

Observam que “não cabe à Receita Estadual de Minas Gerais imputar nos documentos fiscais referentes a prestação de serviço a cobrança de ICMS, visto que não se trata de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, mas sim de serviço prestado pela empresa matriz que está sujeito ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”, sendo que “referida tributação equivocada fere expressamente a organização de competência dos entes federativos atribuída pela Constituição Federal de 1988”.

Afirmam que “a regra da LC 116/2003 prevista em seu artigo 1º, §2º, é a de que os serviços listados ficam sujeitos apenas e tão somente ao ISSQN, salvo se a própria lista contiver exceção no sentido de que o ICMS seja devido sobre o fornecimento de mercadorias”, ressaltando que “não é este o caso da empresa atuada”.

Reforçam a informação de que “a empresa atuada, além de atuar no ramo de indústria e comércio de produtos de colchoaria, desempenha também outras atividades, quais sejam, serviços de promoção de vendas, marketing direto e serviços de organização de feiras, congressos, exposições e festas, como forma de prover toda a estrutura necessária para sua atividade”, conforme objeto social disposto no contrato social da empresa e situação cadastral junto à Prefeitura do Município de Maringá/PR e à Receita Federal.

Esclarecem que “o serviço de promoção de vendas faz parte do Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex, denominado PENN, sendo este um sistema próprio de negócio, marketing e vendas para comercializar seus produtos e serviços, junto aos clientes finais por meio de Distribuidores autorizados (pessoas jurídicas)”.

Asseveram que “o objetivo básico da promoção de vendas é estimular a compra imediata de clientes em potencial por meio de incentivos de curto prazo”.

Explicam que “referido serviço é prestado pela Nipponflex-Matriz aos Distribuidores e descendentes de Distribuidores (cargo hierarquicamente inferior ao distribuidor), através da organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, desenvolvimento de materiais, assembleias, convenções, seja de maneira presencial ou remota (videoconferência, telefonemas, e-mail e mensagem de texto), além de fornecer apoio na organização e realização de eventos, observado o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex-PENN”.

E ainda, “na relação entre Nipponflex e o Distribuidor Autorizado, o Serviço de Promoção de Vendas – SPV, compreende o gerenciamento dos níveis descendentes da equipe, o desenvolvimento de políticas de venda, a elaboração/fornecimento de materiais para apoio à venda, o treinamento/capacitação do Distribuidor, entre outras atividades pertinentes”.

Acrescentam que também são oferecidos aos distribuidores os seguintes serviços de promoção de vendas:

- “a visita pessoal à fábrica aos seus distribuidores, onde é demonstrado o processo de criação dos produtos”;
- “ferramentas virtuais de venda dos produtos, a fim de facilitar a sua comercialização, como o Portal NGS, uma plataforma digital desenvolvida para que o distribuidor tenha acesso ao histórico de compras e catálogo de produtos, sendo ainda possível ao distribuidor efetivar a compra da filial diretamente pelo portal”;
- “o portal do distribuidor, onde o mesmo tem o relatório de suas equipes descendentes, relatório de pontuações do distribuidor e suas equipes, bem como relatório de apuração do SPV: (DISTRIBUIDOR x DISTRIBUIDORES DESCENDENTES)”;
- “os distribuidores tem a opção de venda online aos seus clientes (consumidor final), eis que é fornecido aos distribuidores o DI. STORE, onde o mesmo pode visitar seus clientes, dando a opção de fechamento do pedido online. (DISTRIBUIDOR x CONSUMIDOR FINAL)”.

No intuito de corroborar suas alegações, a Defesa tenta demonstrar, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE do período autuado, que os valores referentes à prestação de serviços (de promoção de vendas) têm “um custo considerável necessário para a efetiva prestação do serviço, sendo que esse valor é cobrado dos Distribuidores”.

Afirma também que, “por se tratar de um serviço com a finalidade de promover a venda de produtos específicos, somente sobre eles incide a porcentagem,

de forma que no artigo 28, §2º do PENN, estão especificados sobre quais produtos não incide o SPV”.

Admite que “o valor da prestação de serviço consiste em uma porcentagem fixa de 70% do valor do produto, sendo possível que em uma única nota de venda haja produtos que incidem e que não incidem o SPV, motivo pelo qual algumas notas constam a porcentagem inferior”.

A fim de demonstrar que o valor cobrado pelo produto é suficiente para cobrir os custos e gerar lucro à empresa, a Defesa apresenta, a título exemplificativo, o “custo do produto produzido” relativo à mercadoria “Colchão Slim Plus NG 21 cm cas - Relax System 1C10M”, e respectivas notas fiscais de transferência do estabelecimento matriz à filial mineira (Autuada), de venda da Autuada ao Distribuidor Autorizado (DA) e de prestação de serviço, “*com percentual de 70% do valor do produto pela matriz*”.

Contudo, não merecem ser acolhidas as razões dos Impugnantes.

Os elementos constantes dos autos, trazidos pelo Fisco, bem como pela Defesa, demonstram que o suposto “serviço prestado” pela Nipponflex aos seus distribuidores, denominado *Serviço de Promoção de Vendas – SPV*, nada mais é que um investimento da empresa para divulgação de sua própria marca.

Conforme declarado pelos Impugnantes, a Autuada (filial mineira) realiza duas atividades distintas: a comercialização de produtos industrializados pelo estabelecimento matriz, situado no Estado do Paraná, e a prestação de serviços de promoção de vendas.

Os Impugnantes detalham que a atividade de “*Serviço de Promoção de Vendas – SPV*” refere-se a “*organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, desenvolvimento de materiais, assembleias, convenções, seja de maneira presencial ou remota (videoconferência, telefonemas, e-mail e mensagem de texto), além de fornecer apoio na organização e realização de eventos, observado o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex-PENN*”.

Acrescentam que “*o objetivo básico da promoção de vendas é estimular a compra imediata de clientes em potencial por meio de incentivos de curto prazo*”.

Nota-se que todas essas ações da empresa, intituladas como “*Serviço de Promoção de Vendas – SPV*”, são voltadas para ela mesma, para fins de promoção de vendas dos produtos de sua própria fabricação.

Assim, observa-se que, além da industrialização e comercialização de seus produtos, a Nipponflex realiza atividades de divulgação de sua própria marca, com o objetivo de obter melhores resultados de venda, por meio de eventos, consultorias, treinamentos, etc., as quais foram denominadas pela empresa como “*Serviço de Promoção de Vendas – SPV*”.

Contudo, referido “*Serviço de Promoção de Vendas – SPV*” não pode ser confundido com a prestação de serviços sujeita à incidência do ISSQN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que se trata de despesa da indústria, **não** relacionada com a produção propriamente dita, mas **associada à venda** do produto industrializado, importante para alavancar a venda dos produtos de sua fabricação, cujo valor será considerado na precificação do produto final.

Dessa forma, essas atividades de “marketing” desenvolvidas pela Nipponflex para incentivar a venda de seus próprios produtos, as quais receberam a rubrica de “*Serviço de Promoção de Vendas – SPV*”, **não** caracterizam a prestação de serviço com incidência de ISS, prevista na Lei Complementar nº 116/03,

Conforme bem destacado pelo Fisco, “*eventuais trabalhos de divulgação de seus próprios produtos, disponibilização de materiais publicitários, estratégias de marketing e correlatos são parte natural da atividade empresarial de qualquer indústria de médio ou grande porte, não configurando prestação de serviços aos destinatários das mercadorias*”.

Embora a intenção do agente seja irrelevante para a responsabilização do ilícito fiscal, o Fisco pressupõe que “*a emissão de notas fiscais de serviço teve a intenção de reduzir os valores dos impostos pagos pela Nipponflex, uma vez que o imposto municipal cobrado pelos serviços (2% a título de ISS pago ao município de Maringá-PR) é significativamente inferior ao imposto estadual cobrado pela venda das mercadorias (18%, 12% ou 7% de ICMS devido ao estado de Minas Gerais)*”.

Os serviços previstos na Lei Complementar nº 116/03, inclusive aquele utilizado pela Nipponflex para emitir as notas fiscais de serviços, item 17.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, referem-se a atividades de propaganda/publicidade prestadas a terceiros, e não relacionados a seus próprios produtos como no presente caso:

Lei Complementar nº 116/03

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

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

(...)

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

(...)

Verifica-se que a Nipponflex cobra de seus distribuidores por uma prestação de serviço de promoção de vendas de produtos dela própria, o que não faz o menor sentido, embora os distribuidores sejam também beneficiados com o investimento.

Frisa-se que a própria Defesa admite que o sistema de “marketing” previsto no *Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex* possui a finalidade de incentivar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização de seus próprios produtos, quando afirma que “o serviço de promoção de vendas faz parte do Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex, denominado PENN, sendo este um sistema próprio de negócio, marketing e vendas para comercializar seus produtos e serviços, junto aos clientes finais por meio de Distribuidores autorizados (pessoas jurídicas)”.

Vale destacar que a aquisição de produto pelo distribuidor junto à Autuada é condicionada à adesão ao *Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex-PENN*, que inclui a exigência de firmação de contrato referente à citada “prestação de serviço”, conforme esclarecimentos do Fisco:

Os contratos da Nipponflex com seus distribuidores, apresentados pelos contribuintes intimados, demonstram todo o modo de agir arquitetado pela empresa. **Os distribuidores são simplesmente aderentes, já que o contrato é padrão, genérico e idêntico em todos os casos. Ou seja, essas empresas não possuem a opção de não querer os supostos serviços de divulgação, marketing e correlatos** oferecidos pela Nipponflex, ficando claro que o valor cobrado a título de serviço, se trata, na realidade, de venda de mercadoria.

(...)

(destacou-se)

Observa-se que os próprios distribuidores, em resposta à intimação fiscal, conforme págs. 73 e 75 dos autos, informam que o papel da empresa Nipponflex é somente de vendedora dos produtos comercializados pela empresa intimada, evidenciando que a eles não é prestado nenhum serviço específico.

Importante reproduzir, também, a seguinte observação feita por um dos distribuidores da Autuada em resposta à intimação fiscal (págs. 22 dos autos):

Ps: **O valor total das notas fiscais de compra** são os pagamentos efetuados da intimada para distribuidora Nipponflex, juntamente com os recibos de SPV (valor do serviço prestado pela intimada), sendo que **a soma dos valores depositados à distribuidora com o valor do SPV fechará no valor de cada compra.**

(...)

(destacou-se)

Em relação a essas intimações fiscais remetidas aos distribuidores, para fins de esclarecimentos acerca da comercialização dos produtos adquiridos da Autuada (Anexo 2 do Auto de Infração - págs. 19/83), observa-se que, além da maioria apresentar um padrão de respostas, nenhuma das empresas intimadas forneceu qualquer elemento que pudesse demonstrar a existência de algum serviço de fato prestado a ela.

Insta comentar, ainda, sobre a cláusula constante do “Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Promoção de Vendas”, que determina que o valor dos

serviços é calculado mediante a aplicação de percentual incidente sobre as compras de produtos efetuadas pelo distribuidor.

Conforme demonstrado pelo Fisco nas planilhas que compõem o Anexo 7 – Vinculação NF venda/serviço (págs. 141) e o Anexo 8 – Percentual SPV por venda dia (págs. 142) do Auto de Infração, e até mesmo admitido pelos Impugnantes, o percentual do suposto “serviço” é aproximadamente **70% (setenta por cento)** do valor das vendas declaradas a determinado distribuidor por dia.

Quanto a esse percentual, o Fisco faz as seguintes observações:

Como também pode ser visto no documento criado pela empresa intitulado “Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex” (PENN) no Anexo 4, em seu art. 28 (Capítulo X – Da Política de Remuneração do SPV), “o valor cobrado do D.A. (distribuidor autorizado), referente ao SPV prestado pela Nipponflex, será calculado mediante aplicação de percentual, conforme deliberação da AGG (Assembleia Geral de Graduados), sobre as compras de produtos efetuadas pelo D.A.”

Conforme o Parágrafo Segundo do citado art. 28 do PENN, não incide cobrança de SPV sobre compras de produtos das linhas box, cabeceira, material para eventos e de apoio à venda, motivo pelo qual o percentual calculado no demonstrativo do Anexo 8 pode ser inferior a 70%, uma vez que o cálculo foi feito sobre o valor total dos produtos das notas fiscais emitidas por dia.

(...)

Além de ser bastante expressivo referido percentual, não faz sentido uma empresa prestadora de serviço mensurar o valor do seu serviço sempre com base no preço da mercadoria vendida. Veja que, no presente caso, o mesmo serviço que supostamente seria prestado a todos os distribuidores é quantificado de acordo com o valor da mercadoria adquirida pelo destinatário/distribuidor.

Entende-se que tal fato só vem a corroborar a constatação de que os valores intitulados como “Serviço de Promoção de Vendas – SPV”, na verdade, não configuram prestação de serviço sujeita ao recolhimento de ISS, pois correspondem a custo da mercadoria vendida, o qual irá compor o preço de venda do produto, estando, portanto, sujeito à incidência do ICMS.

Vale lembrar que toda essa análise/investigação feita pelo Fisco, iniciou-se a partir da observação de que havia uma grande disparidade de preços relativos à compra e revenda dos distribuidores, conforme demonstrado nos documentos que integram o Anexo 12 do Auto de Infração (Média MVA amostra - págs. 272/287), em que foi feita a seguinte comparação de preços, por amostragem, da qual se apurou a média da margem de valor agregado (MVA) de 461,15% (quatrocentos e sessenta e um vírgula quinze por cento):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MÉDIA DA MARGEM DE VALOR AGREGADO DA AMOSTRA

(PÁGINA 1 DE 15)

Distribuidor	Produto	NF de venda emitida pela Nipponflex	Valor de venda da Nipponflex	NF de revenda do distribuidor	Preço de revenda	Margem de valor agregado
MARIA DAS GRACAS DE OLIVEIRA	Colchao Quality NG 28 cm cas - Biopower/vibro 1C10M 138X188	81352 de 29/11/2017	2.321,18	13877598 de 07/12/2017	17.988,00	674,95%
RENATO GERALDO SOARES	Colchao Quality NG 28 cm cas - Biopower/vibro 1C10M 158X198	80756 de 23/11/2017	2.678,11	14012889 de 22/12/2017	17.888,00	567,93%
MARIA MARGARETH PEREIRA MARTINS	Colchao Quantum NG 28 cm cas - Biopower/vibro 1C10M 193X203	95851 de 17/07/2018	3.541,14	5 de 17/08/2018	19.200,00	442,20%
RODRIGO JOSE OLIVEIRA DE ALMEIDA	Colchao Quantum FIR 28 cm cas - Biopower/vibro 1C10M 138X188	121085 de 29/08/2019	2.529,83	20263974 de 04/09/2019	16.370,00	547,08%
MARIA CECILIA ALMEIDA ANTUNES	Colchao Gold FIR 32 cm cas - Biopower/Vibro 1C10M 158X198	130625 de 13/03/2020	3.732,64	12 de 23/04/2020	17.500,00	368,84%
MARIA CECILIA ALMEIDA ANTUNES	Colchao American FIR 34 cm cas - Biopower/Vibro 1C10M 193X203	132188 de 25/05/2020	5.297,10	18 de 29/05/2020	22.000,00	315,32%
MARIA JOSE FERREIRA SANTOS	Colchao American FIR 34 cm cas - Biopower/Vibro 1C10M 138X188	145274 de 08/04/2021	4.683,92	27736741 de 26/04/2021	19.284,00	311,71%
Média:						461,15%

O Fisco acrescenta a informação de que, “a título de comparação, até 31/12/2015, data final de vigência do regime de substituição tributária em Minas Gerais para colchões (NBM 9404.2), a MVA praticada no citado regime era de 76,87% (Anexo XV do RICMS/02 – Dec. 43080/2002, Parte 2, item 21), parâmetro que é baseado nos preços praticados pelo setor”.

No intuito de reforçar essa constatação, o Fisco trouxe aos autos (Anexo 3 do Auto de Infração - págs. 84/105) o “Termo de Entrevista” realizada com a proprietária de uma das distribuidoras da Autuada, em 20/10/20, quando ela compareceu à Administração Fazendária de Manhuaçu para a emissão de nota fiscal avulsa de venda de colchão.

Por meio dessa entrevista, o Fisco obteve tabelas de valores de venda a consumidor praticados pela Nipponflex a partir de 01/02/20, que confirmam a discrepância constatada pelo Fisco entre os preços declarados de venda da Nipponflex aos distribuidores e os preços de revenda destes aos consumidores finais.

Em relação à referida entrevista, os Impugnantes apresentam os seguintes comentários:

Primeiramente, verifica-se que o depoimento dado pela Sra. (...) corrobora com a tese defendida na presente impugnação, e de nenhuma maneira prova a existência de irregularidades nas operações realizadas pela empresa, visto que o valor de venda da Nipponflex aos seus distribuidores é o valor de custo, conforme Ficha Técnica do custo dos produtos, em anexo.

Dessa forma, por óbvio que o valor de revenda ao consumidor final será superior ao valor de fabricação, pois se assim não o fosse não faria sentido a prática

empresarial da comercialização de produtos sem que houvesse geração de lucro para o vendedor.

Imperioso esclarecer ainda, que os valores constantes da tabela juntada ao processo pela Fiscal são meramente sugestivos, de forma que o Distribuidor é livre para realizar a venda pelo valor que entender correto.

(...)

Posteriormente, a Sra. Fiscal anexou ao Termo de Entrevista, notas fiscais avulsas de vendas realizadas pela filial de Belo Horizonte a entrevistada, bem como notas fiscais de vendas da entrevistada para o consumidor final referentes ao ano de 2020, que em nada comprovam o alegado como fundamento para autuação da Impugnante.

À vista disso, somente com o fim de comprovar a regularidade em suas operações, junta a presente impugnação o Livro Razão Auxiliar do ano de 2020 referente à conta da entrevistada (...), a Ficha Técnica com o custo do produto produzido, bem como colaciona abaixo os documentos fiscais que demonstram a cadeia dominial referente à Nota Fiscal n. 134607 elencada pela Fiscal juntamente ao Termo de Entrevista, conforme segue abaixo:

(...)

Dessa forma, diante de toda a documentação apresentada, verifica-se que a Entrevista realizada pela Sra. Fiscal, além de ser respectiva a período distinto do fiscalizado, não comprova nenhuma das alegações produzidas no Auto de Infração lavrado em desfavor da Impugnante, pelo contrário, apenas demonstra a regularidade das operações da empresa.

Todavia, conforme já mencionado, tais documentos vinculados à entrevista em questão foram anexados aos autos pelo Fisco apenas para reforçar a constatação fiscal da discrepância entre os valores de compra e revenda dos distribuidores.

Vale reproduzir o comentário do Fisco de que *“é irrelevante ao trabalho desenvolvido pelo Fisco o período da tabela, pois foi apenas um ponto de partida para se descobrir o modus operandi desenvolvido pela empresa e se chegar ao marco inicial de março/2017”*.

Entende-se correta a afirmação dos Impugnantes de que *“por óbvio que o valor de revenda ao consumidor final será superior ao valor de fabricação, pois se assim não o fosse não faria sentido a prática empresarial da comercialização de produtos sem que houvesse geração de lucro para o vendedor”*.

No entanto, para *“a prática empresarial da comercialização de produtos”*, não justifica as exorbitantes diferenças existentes entre os preços de compra e revenda

dos distribuidores (em média 461,15% - quatrocentos e sessenta e um vírgula quinze por cento).

Ressalta-se que não está em análise a regularidade da escrituração dos documentos fiscais efetuada pela Autuada, o que certamente ocorreu de acordo com o planejamento desenhado pelo grupo empresarial, em que parte da receita de vendas, intitulada como “Serviço de Promoção de Vendas – SPV”, é tratada como prestação de serviço sujeita à incidência do ISSQN.

Contudo, não obstante ser possível que um contribuinte realize atividades de comercialização, bem como de prestação de serviço, o que também não é objeto da contenda, resta claro que referida rubrica, “Serviço de Promoção de Vendas – SPV”, não se enquadra como uma prestação de serviço, pois, na verdade, corresponde a uma despesa da empresa que compõe o preço de venda da mercadoria industrializada pelo estabelecimento matriz, localizado em Maringá/PR, e comercializada pela Autuada (filial mineira), devendo, assim, integrar a base de cálculo do ICMS.

Vale trazer, ainda, o seguinte registro do Fisco:

O art. 13, § 2º, item 1, da Lei 6.763/75 é claro ao determinar que **integram a base de cálculo do ICMS nas operações todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente**, bem como vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independa de condição.

Portanto, **denominar** uma parte dessas operações com o título “serviço de promoção de vendas” não exige a Autuada da obrigação do recolhimento do ICMS.

Ademais, como já dito, o valor do suposto serviço prestado foi **vinculado de forma direta ao preço da mercadoria, operação por operação**, inclusive com um **percentual fixo**, não restando dúvidas de que integra o preço da mercadoria comercializada.

Ressalta-se que, mais uma vez, se equivoca a Defesa quando alega “*conflito de competência tributária*”, argumentando que “*falece competência a Receita Estadual de Minas Gerais em fiscalizar os fatos geradores relativos ao recolhimento de ISSQN*”.

Isso porque está sendo objeto de tributação, no presente trabalho, uma parcela do valor das operações de venda da Contribuinte a seus distribuidores autorizados, tratando-se, portanto, de fato gerador do ICMS. Referida parcela não foi considerada na apuração da base de cálculo do imposto devido na saída da mercadoria, tendo em vista que a Autuada consignou, nos documentos fiscais, importância menor do efetivo valor das operações.

Diante de todo o exposto e com base no conjunto probatório constante dos autos, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, observado o limite previsto no § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da mesma lei:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

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

(...)

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

(...)

No tocante à inclusão do administrador da Autuada (não sócio), Sr. Jeferson Braz Ferreira, no polo passivo da presente obrigação tributária, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e no art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, os Impugnantes afirmam que “a empresa autuada já demonstrou de forma clara e inequívoca que realizou o recolhimento do ICMS em conformidade com a Lei Estadual nº 6.763/75, não havendo que se falar em recolhimento a menor, portanto, não há nenhuma infração a Lei”.

Acrescentam que, “conforme já fora exhaustivamente demonstrado, NÃO EXISTEM créditos de obrigações tributárias não adimplidas pela empresa autuada, pois todas as obrigações fiscais, perante a Receita Estadual de Minas Gerais, encontram-se satisfeitas”.

Assim, concluem que “não há qualquer infração a lei, contrato social ou estatuto, que fundamente a inclusão do Sr. Jeferson Braz Ferreira no polo passivo da suposta obrigação tributária por responsabilidade solidária, vez que a empresa autuada já comprovou a conformidade no recolhimento de seus tributos, de forma que não há que se falar em sonegação de ICMS devido ao estado de Minas Gerais, e tampouco que o Sr. Jeferson Braz Ferreira foi conivente com tal prática, posto que inexistente”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra, de início, registrar que, não obstante a Defesa tenha suscitado esse assunto como preliminar, ele se funda em questão de mérito, portanto, assim será tratado.

Destaca-se que, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, no caso dos autos, a responsabilidade solidária do administrador da Autuada, advém de infração à dispositivo legal.

Salienta-se, também, que não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária ao administrador, e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando foi consignada, em documentos fiscais emitidos pela Autuada, importância diversa do efetivo valor das operações de vendas destinadas a distribuidores.

Induvidoso que o Coobrigado, na condição de administrador da Autuada, tinha conhecimento do *modus operandi* desenvolvido pela empresa, conforme demonstrado nos autos, e, ainda, poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, procedente é a inclusão, no polo passivo da obrigação tributária, do administrador (não sócio) da empresa autuada, Sr. Jeferson Braz Ferreira, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(destacou-se)

Dessa forma, considerando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e que os Impugnantes não apresentaram qualquer prova capaz de elidir o feito fiscal, verifica-se legítimas as exigências constantes do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2022.

**Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora**