

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.784/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003425099-24
Impugnação: 40.010157263-63, 40.010157322-07 (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: Jeovana Alves Correia
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - 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 Código Tributário Nacional - CTN c/c o art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO - CONSIGNAÇÃO A MENOR – DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO/DIVERSA DO EFETIVO VALOR DAS OPERAÇÕES. 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, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da citada lei.

Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que, no período de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, a Contribuinte consignou, em documentos fiscais, importância diversa do efetivo valor das operações de vendas destinadas a seus distribuidores e em valores significativamente inferiores aos praticados pelos citados distribuidores.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da mencionada 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 do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 1.248/1.288, acompanhada dos documentos de págs. 1.289/1.519 (“Contrato Social”, “CNPJ Matriz e Filial”, “Modelo de Negócios”, certidões, Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex, livro Razão, livro RAICMS, contratos de distribuição, contratos de prestação de serviço, fichas técnicas com relação de matéria prima de produtos industrializados, circulares de eventos e outros).

No mesmo contexto, o Coobrigado apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 1.521/1.565, acompanhada dos documentos de págs. 1.566/1.579.

Requerem, ao final, o provimento das respectivas impugnações.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 1.580/1.592, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG, em Parecer de págs. 1.593/1.616 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Da Decisão da Câmara de Julgamento

Em sessão realizada em 04/09/24, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 18/09/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator), Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida, que, em preliminar, rejeitaram a arguição de nulidade do lançamento e indeferiram o pedido de perícia. No mérito, julgaram procedente o lançamento, nos termos do Parecer da Assessoria do CCMG. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Jeovana Alves Correia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Guilherme Bessa Neto.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em suas respectivas peças de defesa, os Impugnantes relembram, inicialmente, a constatação do Fisco de que “os valores dos produtos informados nas notas fiscais eletrônicas de venda emitidas pela Impugnante (filial) situada em Belo Horizonte/MG, aos destinatários (distribuidores) são significativamente inferiores aos valores das revendas praticados por estes perante os consumidores finais”, conforme o seguinte registro:

Importante trazer no Anexo 12 uma amostra de notas fiscais de venda para uma comparação breve de valores de compra e revenda dos distribuidores, o que demonstra a disparidade dos preços praticados. A média da margem de valor agregado (MVA) da amostra é de 461,15%. 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.

Alegam, contudo, que, “no Anexo 12 do presente processo, constata-se que a única informação que a fiscalização juntou foi a tabela abaixo além das notas fiscais emitidas pela Impugnante referente a sua mercadoria”:

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%

Com base nessa tabela, os Impugnantes reclamam que “não se sabe quais foram os critérios e produtos considerados para que se chegasse ao cálculo de MVA”.

Criticam também o fato de o Fisco utilizar valores de produtos referentes ao ano de 2015, que, segundo eles, “demonstra a defasagem da argumentação do fisco”.

Assim, os Impugnantes alegam que, “diante da total ausência de provas anexada aos autos para fundamentar o MVA calculado pela autoridade fiscal, requer seja o auto de infração declarado nulo por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 5º LV da CF e inciso V do art. 10 do Decreto 70.235/1972”.

No entanto, equivocou-se a Defesa em seus argumentos.

Conforme se verá na análise de mérito, referida tabela não foi utilizada para apuração das exigências fiscais. Ela foi apresentada pelo Fisco somente a título de

comparação de valores de compra e revenda de colchões dos distribuidores, demonstrando a disparidade dos preços praticados, que, aliás, não se referem ao ano de 2015, como mencionado pela Defesa, mas sim a operações ocorridas no período de 2017 a 2021.

Ademais, observa-se que, nessa tabela, o Fisco indica as notas fiscais e os produtos considerados para obtenção dos dados nela inseridos e para apuração da citada “Margem de valor agregado”.

Verifica-se, ainda, sem qualquer dificuldade, que a “Margem de valor agregado” indicada na tabela representa o percentual dos valores constantes da coluna “Preço de revenda” sobre os valores relacionados na coluna “Valor de venda da Nipponflex”.

Assim, diversamente do alegado pela Defesa, não há dúvidas sobre “os critérios e produtos considerados para que se chegasse ao cálculo” da “Margem de valor agregado” em questão.

Também somente a título de comparação, o Fisco informou o percentual de MVA (76,87% - setenta e seis vírgula oitenta e sete por cento) vigente à época em que o produto “colchão” era sujeito ao regime de substituição tributária no estado de Minas Gerais (até 31/12/15), não sendo, portanto, aplicado na apuração do presente crédito tributário.

Dessa forma, não prosperam referidas alegações de nulidade do Auto de Infração trazidas pela Defesa.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Salienta-se, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Quanto ao argumento de nulidade apresentado pelos Impugnantes em razão de “ausência de motivação quanto a imputação de responsabilidade” do Coobrigado, verifica-se que ele se confunde com o próprio mérito e assim será analisado.

Do Pedido de Prova Pericial

O Impugnante/Coobrigado pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação “de que parte da atividade econômica empreendida pela Nipponflex encontra-se no âmbito de incidência de tributos de competência municipal, não se submetendo, portanto, à tributação pelo ICMS, de competência estadual”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tanto, formula os seguintes quesitos:

1. Quais são as atividades comerciais desempenhadas pela Nipponflex Matriz e Filial?
2. Há recolhimento do ISS por parte da Nipponflex Matriz ao município de Maringá/PR e aos municípios onde o serviço de promoção de venda é prestado por subcontratação?
3. Há recolhimento de ICMS por parte da Nipponflex Matriz e Filial ao estado de Minas Gerais pelas vendas praticadas aos seus distribuidores?
4. Os registros contábeis da Nipponflex seguem os parâmetros das Normas Brasileira de Contabilidade?
5. A operação da Autuada de venda de colchões é submetida ao regime de substituição tributária?
6. Na contabilidade da Autuada é possível constatar a segregação das receitas, custos e os impostos específicos (ICMS e ISS) de cada atividade desempenhada, quais sejam: venda de mercadorias e prestação de serviços?
7. É possível distinguir, à luz dos registros contábeis, quais são os custos com propaganda e publicidade dos produtos e quais são os custos gastos com o treinamento e capacitação oriundo do SPV? Em caso de resposta afirmativa, quais são?
8. Nos termos das Notas Fiscais e demais provas anexas aos autos, o valor dos colchões vendidos aos distribuidores, sem a prestação de serviço, é discrepante dos valores dos colchões vendidos a distribuidores que se valem da prestação de serviços fornecida pela Nipponflex?

Vale dizer, inicialmente, que, segundo a doutrina, “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Frisa-se que o presente lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal, não dependendo, portanto, de conhecimentos técnicos especiais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, além do fato de que muitas respostas às indagações formuladas pela Defesa já se encontram no conjunto probatório acostado aos autos, nenhuma delas irá interferir na análise do lançamento.

Desse modo, é desnecessária a produção de prova pericial para a compreensão das irregularidades apuradas.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) abordando a questão:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.076459-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (...)

(DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15; DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c”, do RPTA:

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que, no período de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, a Contribuinte consignou, em documentos fiscais, importância diversa do efetivo valor das operações de vendas destinadas a seus distribuidores e em valores significativamente inferiores aos praticados pelos citados distribuidores.

Segundo o Relatório Fiscal Complementar ao Auto de Infração, o Fisco, inicialmente, observou que os valores dos produtos informados nas notas fiscais de venda da Autuada (filial mineira do grupo Nipponflex) a seus destinatários, relacionadas no Anexo 5 do Auto de Infração (“Itens notas fiscais de venda”) e acostadas aos autos, por amostragem (Anexo 9 – “Amostra NFs venda”), eram significativamente inferiores aos valores de revenda praticados pelos mesmos destinatários (distribuidores autorizados da Autuada, também sediados no Estado de Minas Gerais).

Essa observação encontra-se demonstrada, a título de amostragem, no quadro comparativo constante do Anexo 12 do Auto de Infração – “Média MVA amostra”, em que foi evidenciada, na amostra apresentada, a expressiva diferenciação de preços de compra e revenda dos distribuidores, no percentual médio de 461,15% (quatrocentos e sessenta e um vírgula quinze por cento).

Em seguida, o Fisco verificou que, concomitantemente às referidas notas fiscais de venda, o estabelecimento matriz do grupo Nipponflex, situado no Município de Maringá, Estado do Paraná, emitiu notas fiscais de serviço destinadas aos distribuidores em questão, para cobrança de valores relativos a tais vendas, porém a título de “Serviços de Promoção de Vendas – SPV”, com destaque do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN, conforme documentos relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração (“SPV por nota fiscal de serviço”) e acostados aos autos, por amostragem (Anexo 10 – “Amostra NFs serviço”).

O Fisco informa que os valores de tais serviços foram extraídos dos arquivos da Escrituração Contábil Digital – ECD transmitidos pela Nipponflex, relativos ao período de 2021 a 2022 (Conta 3045 - SERVIÇOS DE PROM. DE VENDAS – SPV).

De acordo com a planilha constante do Anexo 7 do Auto de Infração – “Vinculação NFs serviço x venda”, 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 citados distribuidores no mesmo período, demonstrando a ocorrência da emissão concomitante dessas duas notas fiscais.

Além de os 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 (“Porcentagem SPV por venda dia”).

Diante disso, a Autuada foi intimada pelo Fisco a prestar esclarecimentos, conforme Termo de Intimação nº 014/2021 e resposta do Contribuinte constantes do Anexo 1 do Auto de Infração.

Os distribuidores (destinatários indicados nas notas fiscais objeto de autuação) também foram intimados a prestar esclarecimentos, conforme documentação constante do Anexo 2 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco destaca declarações de distribuidores que admitiram que “*o valor de compra das mercadorias é a soma do valor da nota fiscal de venda e o valor da nota fiscal de serviço*”.

Foi salientado também o Termo de Entrevista de uma das distribuidoras (microempreendedora individual – MEI), que integra o Anexo 3 do Auto de Infração, em que foram obtidas as tabelas de valores de venda a consumidor praticados pela Nipponflex a partir de 01/02/20, a fim de demonstrar a discrepância entre os valores declarados de venda da Nipponflex aos distribuidores e os valores de revenda destes aos consumidores.

Mediante análise de tais documentos/informações, o Fisco constatou que os valores discriminados como “Serviços de Promoção de Vendas – SPV” não configuram serviços prestados pela Nipponflex sujeitos ao recolhimento do ISSQN, 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.

Segundo o Fisco, a emissão de notas fiscais de serviço reduziu os valores dos impostos pagos pela Nipponflex, uma vez que o imposto municipal cobrado pelos serviços (2% – dois por cento – a título de ISSQN pago ao Município de Maringá/PR) é significativamente inferior ao imposto estadual cobrado pela venda das mercadorias (18% – dezoito por cento, 12% – doze por cento – ou 7% – sete por cento – de ICMS devido ao Estado de Minas Gerais).

Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da citada lei, tendo em vista a consignação em documento fiscal de 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 (“DCT 2021 e 2022”).

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 CTN e do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em defesa, os Impugnantes destacam, inicialmente, que “*a Nipponflex iniciou suas atividades em março do ano de 2000 e ao longo desses anos vem se destacando no seguimento de vendas diretas como produtos e tecnologias exclusivas e um modelo de negócio único*”.

Informam que a empresa matriz, “*situada em Maringá/PR possui, como atividade econômica principal a fabricação de colchões e como atividades econômicas secundárias, a: promoção de vendas e marketing direto*”, conforme registrado no CNPJ, representando, assim, “*duas atividades autônomas*”.

Relatam que as mercadorias produzidas são transferidas da matriz em Maringá/PR para a Autuada, filial mineira, por meio de notas fiscais com natureza da operação de transferência de mercadorias para comercialização (CFOP 6.151), onde são realizadas as vendas para os distribuidores autorizados (por meio de notas fiscais de revenda - CFOP 5.102), que, por sua vez, vendem os produtos ao consumidor final, emitindo as respectivas notas fiscais e recolhendo os tributos devidos.

Expõem que, *“no que se refere a atividade secundária, promoção de vendas, a Nipponflex dispõe de uma divisão específica (onde todos os custos da operação e as receitas são contabilizadas de forma segregadas), para prestação deste serviço no estabelecimento Matriz onde o objeto é a capacitação e treinamento de vendedores visando fomentar o empreendedorismo e maximizar os resultados”*.

Esclarecem que o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex – PENN *“utiliza o modelo de negócios denominado “ABC” de vendas, em que “A” é o Distribuidor (demonstrador), “B” é quem indica ou apresenta um novo cliente e “C” é o cliente”, cuja sistemática “possibilita que os participantes desenvolvam seus próprios empreendimentos de forma autônoma, que pode ou não estar relacionado com a venda do produto produzido pela Nipponflex, pois o serviço de promoção de vendas/capacitação visa formar empreendedores”*.

Afirmam que o parecer anexado à impugnação (doc. 06) *“esclarece sobre as características da atividade econômica da prestação de serviços de capacitação e treinamento por parte da Impugnante”*.

Acrescentam que *“a Nipponflex presta serviços de promoção de vendas, conforme previsto no PENN”* bem como *“pode subcontratar esses serviços de distribuidores graduados, de modo que o sistema de vendas se fundamenta nos princípios do marketing multinível (MM) e o distribuidor terá como fonte de receita tanto a venda da mercadoria quanto a prestação de serviços de capacitação sob demanda da Nipponflex Matriz”*.

Para tentar demonstrar *“a interdependência entre os dois produtos (bem e serviço) oferecidos pela Nipponflex Matriz”*, os Impugnantes apresentam diagramas e gráficos correspondentes às etapas relativas à mercadoria (colchão) produzida pela Matriz (*“desde o desenvolvimento das pesquisas até que o produto chegue ao consumidor final”*) e ao serviço por ela prestado, que, segundo eles, *“visa a capacitação dos distribuidores com o objetivo de gerar mudança de mentalidade para a formação do empresário multiplicador com negociação e fechamento de vendas de produtos e serviços do mercado”*.

Destacam que *“a estrutura de custos e receitas provenientes do serviço de capacitação é autônomo da estrutura de custos e receitas da produção do colchão”*.

Reclamam que *“a fiscalização entendeu se tratar de uma simulação, afastando de plano o propósito negocial apresentado no PENN da Impugnante”*, sendo que, *“sob a perspectiva jurídica, a autuação não se sustenta, já que o modelo de negócios adotado pela Nipponflex possui amparo legal”*, citando, assim, dispositivos da Constituição Federal, da Lei de Liberdade Econômica, do Código Civil, do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar nº 116/03.

Defendem que “o contrato de prestação de serviços celebrado entre a Nipponflex e os distribuidores não é meramente formal e desprovido de substância”, tratando-se “de uma relação negocial legítima, no qual os distribuidores efetivamente se beneficiam do treinamento fornecido pela empresa”.

Verificam que, “no caso de marketing multinível, com um fabricante, a filial, distribuidores independentes até que o produto chegue ao consumidor final, o modelo de negócio denota uma compreensão diferente pois há diversos níveis, 1, 2, 3, 4 ou 5 níveis sendo eles: brilhante, diamante, rubi, safira etc., com subníveis, sendo que todos ao longo da rede são remunerados na medida da receita que auferem”.

Assim, concluem que “o modelo de negócios da Nipponflex é legítimo e subsistente, exatamente porque representa uma estratégia empresarial cuidadosamente planejada e embasada em consonância com a liberdade econômica e reflete práticas de negócios contemporâneas e eficientes”.

Entendem que “pensar de forma contrária implicaria em admitir que o Estado de Minas Gerais pudesse regular os preços dos serviços praticados pela Impugnante, regular se e como a Impugnante poderia realizar suas ofertas comerciais, ou mesmo regular quais deveriam ser as atividades comerciais desempenhadas pela Impugnante, passando a ter ingerência plena sobre a atividade econômica visada e desenvolvida pela Nipponflex, o que é absolutamente inadmissível na ordem constitucional vigente, que tem como um dos seus pilares fundamentais a livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) e como garantia fundamental a liberdade econômica (art. 170 da CF)”.

Após dissertarem a respeito das hipóteses de incidência do ICMS, os Impugnantes afirmam que “não se poderia enquadrar os serviços de capacitação prestados pela Nipponflex como sendo “importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente””, tendo em vista que “não é caso de incidência de ICMS”.

Acrescentam que “o serviço de promoção de vendas realizado pela Nipponflex Matriz não poderia ser tributado pelo ICMS, sobretudo em razão de tais operações já estarem no âmbito de incidência do Imposto de Serviço de Qualquer Natureza – ISS, conforme definido pela LC 116/03 e, diante disso, não configurarem operação mercantil”.

Destacam que “a Lei Complementar 116/2003 dispõe sobre o ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e, em seu artigo 1º consta expressamente que o fato gerador do imposto é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”, que, segundo eles, corresponde ao caso da Nipponflex Matriz, que possui como atividade econômica principal a fabricação de colchões e como atividade secundária a promoção de vendas, sendo esta última hipótese de incidência do ISSQN.

Frisam que “o §4º do art. 1º da LC 116/03 ressalta que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”.

Pontuando acerca do conceito de “serviço”, os Impugnantes defendem que:

Impugnação

O treinamento realizado através da denominação “serviço de promoção de vendas” é produto de criação intelectual, sendo sua característica fundamental, pois, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento da capilaridade comercial, habilidades e fomento do empreendedorismo”, e que “a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, notadamente por se tratar de legítima prestação de serviço com previsão legislativa na LC 116/03.

Atrai-se, portanto, a incidência do imposto municipal sobre a prestação de serviço de treinamento, especificamente por ser atividade econômica autônoma da Impugnante. Principalmente por não se tratar de contrato misto, onde encontra-se presente a dicotomia entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer. Isso porque a circularização da mercadoria acontece em momento diverso da prestação de serviço, sendo que alguns distribuidores sequer se valem do treinamento realizado pela Impugnante, adquirindo, apenas, o produto material: colchão.

Ainda que se admita se legítima a incidência do ICMS sobre bens corpóreos ou imateriais, é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não ocorre no treinamento oferecido pela Nipponflex (matriz) aos distribuidores para o desenvolvimento de suas habilidades comerciais. Inclusive, alguns desses treinamentos, ficam gravados no Youtube, onde pode ser constatada a relevância e repercussão da atividade, que ensina aos empreendedores até administrar o próprio dinheiro:

(...)

Por fim, diferentemente do que entendeu a fiscalização, acrescenta-se que não há nenhuma ilegalidade configurada na base de cálculo do ISS, por ser vinculada ao valor da mercadoria. Em se tratando do sistema de vendas proveniente do marketing multinível, considera-se que com a venda da mercadoria o distribuidor poderá obter receita e realizar o pagamento do treinamento que recebido. Isso porque muitos são pessoas que buscam o seu reestabelecimento no mercado de trabalho e não possuem capital inicial para empreender.

Não há vedação e óbice legal no simples fato da base de cálculo do ISS estar atrelado ao valor do produto.

Tal circunstância não desqualifica o serviço prestado e sequer ilide o valor das provas anexadas aos autos que demonstram a lisura da atividade comercial desempenhada pela Nipponflex.

(Destaques e grifo originais)

Os Impugnantes entendem que, para efetuar o presente lançamento, o Fisco se assentou em duas premissas:

Impugnação

1ª Não houve prestação de nenhum serviço por parte da Impugnante, a partir das respostas dos distribuidores às intimações;

2ª Não há prestação de serviços aos destinatários das mercadorias quando se está diante de divulgação dos próprios produtos, por ser parte natural da atividade empresarial.

Em relação à primeira premissa, os Impugnantes alegam que *“a conclusão da fiscalização se deu diante da análise superficial das respostas obtidas juntos aos distribuidores sem que fosse, contudo, solicitado a eles qualquer comprovação de que os serviços de capacitação tivessem sido realmente fornecidos pela Nipponflex Matriz”*, conforme destaques de trechos de algumas respostas de distribuidores anexadas aos autos pelo Fisco.

Registram ainda que, *“apenas com uma simples busca no youtube é possível identificar que, principalmente no período da pandemia, a Nipponflex disponibilizou vídeos explicativos como ‘primeiros passos’, ‘na casa do cliente’ e ‘fechamento de vendas’”,* constatando, assim, que *“o treinamento realizado sob o nome de promoção de vendas em nada se confunde com a publicidade da Empresa de seu próprio produto”*.

No intuito de comprovar que a Nipponflex Matriz efetivamente presta o serviço de capacitação, os Impugnantes citam o caso concreto de distribuidor autorizado que realizava o treinamento de potenciais vendedores no município de Sete Lagoas/MG.

Comentam que o município de Sete Lagoas/MG protocolizou execução fiscal em face do distribuidor autorizado em questão *“requerendo o pagamento do ISS nos exercícios de 2020 e 2021 em decorrência da emissão das notas fiscais pelo prestador do serviço”*.

No que se refere à segunda premissa mencionada pela Defesa, os Impugnantes asseveram que *“não se está diante serviços prestados à própria Nipponflex, por meio de publicidade e propaganda de seu produto”*, uma vez que é possível verificar *“na contabilidade da empresa (doc. 15) que os custos e receitas de cada atividade (fabricação/venda de colchões e prestação de serviços de treinamento) são realizadas de forma segregada, de forma que no preço do colchão vendido já consta os valores tidos com publicidade do produto que em nada se confunde com a*

prestação de serviços dada aos treinadores para capacitá-los para o mercado de vendas”.

Afirmam que *“os serviços prestados estão voltados a formação de empreendedores, sendo eles o público-alvo e não os efetivos consumidores do bem corpóreo (colchão)”*, não havendo dúvidas de que *“existe nesse modelo, obrigação de fazer em favor do distribuidor”*.

A título de exemplo, os Impugnantes mencionam a resposta dada ao Fisco por empresa intimada para prestar esclarecimentos sobre os valores cobrados pela Nipponflex.

Depreendem dessa resposta que *“o valor da prestação de serviço de capacitação foi referente ao treinamento recebido no período compreendido entre 22/05/2020 e 25/05/2020, ou seja, 03 dias, o que demonstra efetivamente que o valor cobrado não está relacionado a uma obrigação de dar, mas sim de fazer”*.

Registram, também, que o administrador da empresa Claudiane Coelho Chaves, *“intimado pela fiscalização (Termo de Intimação 002/2021) prestou declaração (doc. 09) atestando que participou dos treinamentos oferecidos pela Nipponflex, e que em nada se confunde com a publicidade que é feita do próprio produto da Nipponflex”*.

Ressaltam, por fim, que *“não estamos diante de operações mistas, mas sim autônomas, pois é plenamente possível segmentar a obrigação de dar (venda da mercadoria) da obrigação de fazer (prestação de serviço de treinamento e capacitação) no caso concreto, justamente porque elas não acontecem em concomitância”*.

A fim de comprovar o alegado, os Impugnantes apresentam *“relatório de vendas (doc. 14) realizadas pela Nipponflex Matriz à JF Colchões Ltda., (...), que adquire somente o colchão (produto material) fornecido pela Nipponflex”*.

O Impugnante/Coobrigado acrescenta o entendimento de que *“as notas fiscais de transferência e venda de mercadorias juntadas nesta oportunidade comprovam que o valor da mercadoria permanece independentemente de haver ou não prestação de serviço de capacitação e treinamento, o que elide o argumento fazendário de subfaturamento”*.

Assim, a Defesa conclui que, *“no presente caso, na hipótese de procedência do auto de infração conforme posto nos autos, haverá bitributação, pois, incidirá sob a base de cálculo da prestação de serviços ICMS, apesar do Estabelecimento Matriz já ter recolhido ISS ao Município de Maringá/PR”*.

Contudo, em que pese a extensa argumentação apresentada pelos Impugnantes, tais razões não merecem ser acolhidas.

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.

Vale ressaltar o registro da Defesa de que se trata de “*estratégia comercial que busca o aumento da capilaridade negocial, eficiência e expansão comercial*”, cujo entendimento também se encontra no parecer anexado pelos Impugnantes.

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.

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.

Conforme bem destacado pelo Fisco, “*a divulgação, propaganda ou qualquer meio que promova a venda de produtos de uma indústria faz parte do custo do produto*”, e ainda, “*caso prevaleça entendimento em sentido contrário, qualquer indústria de médio ou grande porte poderia utilizar esse subterfúgio, pois divulgar produtos, desenvolver estratégias de marketing, disponibilizar materiais publicitários etc., são parte natural da sua atividade empresarial*”.

O Fisco comenta, também, que “*uma das justificativas dos Impugnantes para a existência do SPV é de que seria necessária para realização de eventos, mas se pode comprovar na internet, também no endereço eletrônico <https://www.nipponflex.com/22convencao/22convencao.pdf>, que os distribuidores são cobrados por esses eventos por meio de venda de convites na “plataforma NGS (ngs.nipponflex.com)”, que é de acesso exclusivo*”, destacando que “*o valor é fixo, não tendo como base o preço das mercadorias vendidas*”.

O Fisco acrescenta que, “*por mais complexas e inovadoras que sejam as operações que a Nipponflex tenta demonstrar, o resultado alcançado foi bem claro: a redução dos impostos pagos pelo grupo como um todo, sendo que os cofres públicos de Minas Gerais foram extremamente prejudicados*” (grifo original).

Isso porque, “*na sequência da cadeia de circulação das mercadorias, muitos distribuidores mineiros eram empresas optantes pelo Simples Nacional e microempreendedores individuais (MEIs), cuja tributação é reduzida e simplificada, sendo que muitos não eram obrigados a sequer emitir nota fiscal, portanto esses impostos jamais seriam recuperados aos cofres mineiros como no sistema débito e crédito*”.

Salienta-se que 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 esse investimento.

Conforme comentado pelo Fisco, *“a Nipponflex poderia ser a tomadora desse serviço, caso contratasse um terceiro para esse fim, mas em nenhum momento se caracterizou como prestadora desse serviço”*.

Dessa forma, essas atividades de “marketing”, inclusive com treinamentos de distribuidores, 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 ISSQN, prevista na Lei Complementar nº 116/03.

Frisa-se que a própria Defesa admite que o suposto “serviço prestado” possui a finalidade de incrementar as vendas, quando afirma que objeto desse “serviço” *“é a capacitação e treinamento de vendedores visando fomentar o empreendedorismo e maximizar os resultados”* (destacou-se).

Nota-se que o SPV foi estruturado para dar melhor suporte aos distribuidores, que poderiam ser equiparados a “vendedores” da marca Nipponflex, o que é normalmente realizado pelas empresas que querem incentivar a venda de seu produto, especialmente quando há uma “tecnologia exclusiva” envolvida na sua fabricação, a qual deve ser corretamente apresentada ao consumidor final.

Trata-se, portanto, de uma qualificação dos “vendedores” realizada pelo próprio fabricante do produto industrializado, cujo investimento, sem dúvida alguma, integra o preço da mercadoria vendida.

Salienta-se ainda o disposto no referido Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex, quando informa que ele foi desenvolvido para comercializar os produtos fabricados pela Nipponflex junto aos clientes finais por meio de Distribuidor Autorizado:

CONCEITOS DO PENN

A Nipponflex desenvolveu um sistema próprio de negócio, marketing e vendas para comercializar seus produtos ou serviços, junto aos clientes finais por meio de Distribuidor Autorizado – D.A. (PJ – Pessoa Jurídica).

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:

Manifestação Fiscal

Os contratos da Nipponflex com seus distribuidores, apresentados pelos contribuintes intimados, demonstram todo o modo de agir desenhado 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 evidente que o valor cobrado a título de serviço trata-se, na realidade, de venda de mercadoria.

(Destacou-se)

Importa reproduzir a seguinte observação feita por um dos distribuidores da Autuada em resposta à intimação fiscal (pág. 23 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 (vide Anexo 2 do Auto de Infração), observa-se que, além de a 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 elas.

O Fisco registra a observação de que, *“além das respostas padrão, preparadas pela Nipponflex, temos caso de resposta formulada pelo próprio distribuidor em que este relata não haver qualquer prestação de serviço, tão-somente venda de mercadorias”*.

Portanto, são provas fundamentais as respostas dos distribuidores às Intimações do Fisco, as quais se mantiveram no conjunto probatório.

Quanto às declarações de distribuidores exemplificadas pela Defesa no intuito de demonstrar que a Nipponflex efetivamente oferece treinamento a eles, importa comentar que, em momento algum, o Fisco questiona a ocorrência das

atividades realizadas pela Nipponflex relativas à “Promoção de Vendas”, apenas demonstra que tais atividades não configuram prestação de serviço sujeita à incidência de ISSQN.

Vale reproduzir o seguinte comentário do Fisco a respeito de tais argumentos de defesa:

Manifestação Fiscal

Também não é capaz de comprovar a efetiva prestação de serviço a declaração feita por Cláudio César Coelho, administrador da empresa Claudiane Coelho de Sales, de ter participado de eventos de treinamento e capacitação promovidos por subcontratado da Nipponflex (por exemplo, Rally dos Campeões em 13/06/2021). Ademais, anexaram uma nota fiscal de serviço (nº 543206) emitida em 12/05/2021 descrevendo o serviço de promoção de vendas referente ao período de 29/04/2021 e 12/05/2021, o que não condiz com o alegado.

Além disso, importante frisar que foram 82 (oitenta e duas) notas de serviço emitidas pela Nipponflex para Claudiane César Coelho no período autuado, **sendo todas vinculadas às notas fiscais de venda de mercadorias (vide Anexo 7 do Auto de Infração - Vinculação NF serviço x NF saída).**

(Destaques originais)

Insta mencionar também sobre a cláusula constante do “Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Promoção de Vendas”, que determina que o valor dos serviços é apurado “segundo os critérios estabelecidos no PENN”, o qual, por sua vez, informa que o SPV 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 NFs serviço x venda” e o Anexo 8 – “Percentual SPV por venda dia”, ambos do Auto de Infração, 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 em sua manifestação:

Manifestação Fiscal

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.

(...)

Os referidos contratos demonstram claramente o intuito de reduzir o ICMS a recolher, não tributando toda a mercadoria (alíquota de 18% em praticamente todos os casos) e levando parte do seu valor à tributação pelo ISS (2% em todos os casos). A vinculação entre notas de serviços e notas de vendas realizada pelo Fisco, provando ocorrer sempre a emissão concomitante dessas duas notas (Anexo 7 do Auto de Infração) e a utilização de base de cálculo atrelada ao valor de venda (no percentual de 70% de cada venda declarada) corroboram essa constatação.

(Destaques originais)

Não se trata de desqualificar o “serviço prestado” por esse motivo, mas, lembrando o relato dos Impugnantes de que os produtos industrializados pela Nipponflex são “*exclusivos*”, é, no mínimo, um contrassenso o fato de o “serviço” de divulgação da marca representar 70% (setenta por cento) do valor da mercadoria, ainda que esse “serviço” contemple treinamentos dos distribuidores.

Além de ser bastante expressivo referido percentual, não faz sentido algum 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, e não pelo valor que o suposto serviço realmente representaria.

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 ISSQN, pois correspondem a valores que compõem o preço de venda do produto, estando, portanto, sujeitos 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”), em que foi feita uma 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).

O Fisco acrescenta a informação de que, “*a título de comparação somente, observou-se que 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, inclusive até o consumidor final”.

No intuito de reforçar essa constatação, o Fisco trouxe aos autos (Anexo 3 do Auto de Infração) o “Termo de Entrevista”, que foi realizada em 20/10/20 com a proprietária de uma das distribuidoras da Autuada, 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 entre os preços declarados de venda da Nipponflex aos distribuidores e os preços de revenda destes aos consumidores finais. Veja-se o que o Fisco relata em sua manifestação:

Manifestação Fiscal

Diante de todo o conjunto probatório demonstrado no Auto de Infração, constatou-se que todo o trabalho arquitetado pela empresa, desde o seu nascedouro, foi executado de março/2017 em diante. A entrevista ocorrida em 2020 com a MEI Catarina Maria Venâncio Borel (Anexo 3 do Auto de Infração), que compareceu à Administração Fazendária de Manhuaçu para a emissão de nota fiscal avulsa de venda de colchão, foi usada apenas para a obtenção de tabelas de preços que determinam os valores de venda de cada produto ao consumidor final. Isso demonstrou a total incompatibilidade entre os preços de venda da Nipponflex para os distribuidores e os preços de venda destes para os consumidores finais. **Essas tabelas foram importantes para o trabalho desenvolvido pelo Fisco, pois foram um ponto de partida para se descobrir o *modus operandi* desenvolvido pela empresa e se chegar ao marco inicial de março/2017.**

(Destacou-se)

De fato, o preço de revenda a consumidor final, em regra, é superior ao preço de fabricação, uma vez que os valores relativos ao custo da comercialização devem ser embutidos ao preço final.

Contudo, tal prática de comercialização 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).

Assim, não obstante ser possível que um contribuinte realize atividades de comercialização bem como de prestação de serviço, o que não é objeto de contenda, resta claro que a rubrica “Serviço de Promoção de Vendas – SPV” não se enquadra como uma prestação de serviço sujeita à incidência de ISSQN, pois, na verdade,

corresponde a um investimento da empresa em divulgação do seu próprio produto, cuja importância 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:

Manifestação Fiscal

O art. 13, § 2º, item 1, da Lei 6.763/75 é objetivo 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 a rubrica “serviço de promoção de vendas” não exime 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.

(Destaques originais)

Ressalta-se que, ao contrário do entendimento dos Impugnantes, o Fisco não está regulando os preços praticados pelo Contribuinte e nem as atividades que ele poderia desempenhar, mas apenas constatando que as atividades exercidas sob a rubrica “serviço de promoção de vendas” são sujeitas ao ICMS, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do imposto.

Quanto à alegação da Defesa de que o distribuidor tem a opção de escolher ou não a “prestação de serviço”, o Fisco esclarece que “*a única empresa citada foi a JF Comércio de Colchões Ltda, cujo nome fantasia é Vitalflex, parceira da Nipponflex, como pode ser conferido na internet em <https://www.nipponflex.com/22convencao/22convencao.pdf>*” (destacou-se).

Dessa forma, como bem inferido pelo Fisco, “*o fato de a Nipponflex e a Vitalflex manterem uma ligação comercial diferenciada justifica que os preços praticados entre si sejam diferentes*”.

Ademais, restou bem demonstrado pelo Fisco que os valores discriminados pela Nipponflex como “Serviços de Promoção de Vendas – SPV” não configuram serviços sujeitos ao recolhimento do ISSQN, os quais compõem o preço de venda do produto comercializado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS.

Também sem razão a Defesa quando alega a ocorrência de bitributação (ICMS e ISSQN) em relação às operações objeto de autuação, pois, conforme pontuado pelo Fisco, é possível “*o pedido de restituição ao ente público que recebeu valores pagos indevidamente pela inexistência do fato gerador do imposto declarado*”, que, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso, seria pleitear a restituição do ISSQN ao Município de Maringá/PR, tendo em vista que se trata de operações sujeitas à incidência de ICMS.

No presente caso, não há dúvidas de que o sujeito ativo da obrigação tributária originada das operações objeto da autuação, referentes a vendas de mercadorias realizadas pela Autuada, contribuinte mineira, a seus distribuidores, é o Estado de Minas Gerais, cabendo a este o recolhimento do imposto devido pela Autuada nessas 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, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “a”, observado o limite previsto no § 2º, inciso I, ambos do art. 55 da citada lei, tendo em vista a consignação em documento fiscal de importância diversa do efetivo valor da operação:

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.

(...)

Ressalta-se que não se vislumbra qualquer hipótese de aplicação do art. 112 do CTN (interpretação mais favorável ao contribuinte), na medida em que a conduta infracional que ensejou a aplicação da multa isolada constante do presente lançamento está claramente descrita e comprovada nos autos, cabendo ao Fisco aplicar objetivamente a legislação, como o fez.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do RPTA).

Salienta-se que as multas de revalidação e isolada exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando o limitador máximo existente no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que tange à penalidade isolada.

No tocante à sujeição passiva, os Impugnantes alegam ausência de motivação para inclusão do Coobrigado, Sr. Jeferson Braz Ferreira, administrador da Autuada (não sócio), no polo passivo da obrigação tributária.

Afirmam que a inclusão de Sr. Jeferson Braz Ferreira “*se deu, tão somente, pela sua qualidade de administrador da Nipponflex, sem que fosse realizada qualquer indicação específica e individualizada de quais atos teria praticado para ensejar a aplicação do art. 135, III do CTN e inciso XII e §2º ambos do art. 21 da Lei 6.763/75*”.

Reclamam que “*não basta para fins de imputação da responsabilidade do art. 135, III do CTN, que a autoridade fazendária simplesmente indique o nome do administrador da empresa no lançamento do crédito tributário de titularidade da sociedade, sendo necessária a demonstração cabal, ainda em fase administrativa, de que agiu com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social e estatutos*”.

Cumprido, de início, registrar que, não obstante a Defesa tenha suscitado esse assunto como preliminar, ele se funde em questão de mérito e 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.

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

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*:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:**

(...)

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)

Registra-se que a Portaria SRE nº 148/15, citada pela Fiscalização, editada sob observância do parágrafo único do art. 89 do RPTA, apenas estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual, em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco, de forma exemplificativa, buscando somente uniformizar procedimentos e não criar obrigações.

Fundamental destacar que recentemente este Conselho de Contribuintes analisou situações idênticas à ora em análise, em PTAs de mesma sujeição passiva, oportunidades em que manteve a exigência do crédito tributário à unanimidade de votos:

ACÓRDÃO Nº 24.331/22/3ª

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JEFERSON BRAZ FERREIRA (COOB.)

(...)

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O COBRIGADO 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.

ACÓRDÃO Nº 23.542/23/2ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.002579766-29

IMPUGNAÇÃO: 40.010155353-71, 40.010155362-89 (COOB.)

IMPUGNANTE: NIPPONFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA

IE: 001060318.00-27

JEFERSON BRAZ FERREIRA (COOB.)

(...)

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O COBRIGADO 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 - CONSIGNADA À MENOR – DIVERSA DO EFETIVO VALOR DAS OPERAÇÕES. CONSTATADO QUE A AUTUADA CONSIGNOU EM DOCUMENTOS FISCAIS IMPORTÂNCIA DIVERSA DO EFETIVO VALOR DAS OPERAÇÕES DE VENDAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 POR MAIORIA DE VOTOS.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a lhe garantir plena validade, que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e que os Impugnantes não apresentaram nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, verifica-se legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 04/09/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 18 de setembro de 2024.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

m/p

Acórdão: 23.784/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003425099-24
Impugnação: 40.010157263-63, 40.010157322-07 (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: Jeovana Alves Correia
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

A questão discutida nos autos encontra precedentes nesta casa e no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, no entanto, enxergo peculiaridades no caso vertente que, a este signatário, chamou a atenção.

O primeiro ponto que é de se destacar no caso em comento está no fato de que os produtos vendidos pela empresa autuada, de forma incontroversa, são diferenciados dos colchões “ordinariamente vendidos no mercado”.

Veja que no prospecto do produto, se visualiza o uso deste colhão para “reequilibrar o metabolismo”, “regular a pressão arterial e auxilia na prevenção de doenças” e “tem ação anti-inflamatória e analgésica”.

Trata-se de um tipo de colchão conhecido como “colhão magnético” que é inclusive vedado o uso (com orientação neste sentido no seu próprio prospecto), a quem possui marca-passo.

Ou seja, estamos diante de um produto diferente que outras funções que vão além da ordinária, já que detém características “terapeutas”.

Nem iremos aqui entrar na eficácia ou não do produto, porém, não é difícil enxergar que para a venda de um produto peculiar e “caro” destes é imprescindível o investimento em marketing e demonstrações diferenciadas que são notórias no caso deste produto em confronto com os demais colchões que não demandam nem mesmo a demonstração peculiar que este produto requer à consecução de suas vendas no mercado em que atua.

Portanto, não vejo como razoável analisar o feito em discussão ignorando estes pontos que acabam por colocar os produtos da empresa autuada na mesma “vala” dos produtos comuns, sem a chancela “magnética-terapêutica” que é a marca do produto vendido pela Autuada.

Talvez até mesmo por isso a empresa enxerga e insiste em continuar debatendo porque este tipo de debate travado neste AI não é discutido em outras unidades da Federação... (segundo registros da Defesa)

Este conjunto então de informações, quais sejam, o valor do produto; a sua peculiaridade (colchão magnético e terapêutico); e mais a necessidade de investimentos em marketing à sua divulgação e treinamento para uso, guarda e manutenção, demanda, de fato, um investimento razoável em marketing e treinamento.

Assim, o acervo probatório acostado ao feito pela Contribuinte no caso destes autos mostra-se conivente com estas peculiaridades do produto que, a juízo deste voto, são notórias e públicas, até porque, não vejo da parte do Fisco qualquer elemento a rechaçar o fato de ser um produto peculiar e que precisa de investimento para ser colocado no mercado e até mesmo para ser compreendido no mercado em que atua.

Ademais, a empresa autuada ainda demonstrou nos autos que a sua sistemática em relação aos participantes deste processo, permite que eles desenvolvam seus próprios empreendimentos de forma autônoma, que pode ou não estar relacionado com a venda do produto produzido pela Nipponflex, pois o serviço de promoção de vendas/capacitação visa formar empreendedores.

As informações dos autos mostram que o público-alvo deste serviço são pessoas que não possuem fonte de renda e que irão aprender métodos eficazes de venda de qualquer produto. Inclusive, na própria entrevista realizada pelo Fisco estadual (anexo 03 do e-PTA), houve declaração da entrevistada de que estava desempregada quando iniciou o seu trabalho junto à Nipponflex, conforme destacado pelo próprio Fisco.

Foi trazido ainda aos autos um Parecer redigido por Fernando de Magalhães Furlan (doc. 06, fls. 10 – Anexo à defesa), o qual esclarece sobre as características da atividade econômica da prestação de serviços de capacitação e treinamento por parte da Impugnante:

(...)

“Praticamente todos os distribuidores autorizados (D.A.s) da Nipponflex e todos os participantes externos dos programas de capacitação e treinamento, oferecidos pela empresa, estão constituídos em pessoas jurídicas de pequeno porte, microempresas ou microempreendedores individuais (MEI), a esmagadora maioria optantes do Simples Nacional. De um lado, temos uma empresa inovadora e íntegra, que, por meio de um serviço exclusivo de vendas e programas de capacitação e treinamento de novos empreendedores, incentiva, promove e homenageia o fundamento da livre iniciativa. Pois a Nipponflex não só acolhe

abertamente a todos os candidatos a distribuidores ou participantes de seus programas de treinamento, como lhes proporciona todas as ferramentas, por meio de capacitação, para o sucesso dos seus negócios. De outro lado, infelizmente, temos o fisco, com uma visão distorcida e preconceituosa em relação aos negócios da Nipponflex em especial aos seus serviços de capacitação e treinamento.”

(...)

Como já mencionado, a Nipponflex presta serviços de promoção de vendas, conforme previsto no PENN. Porém também pode subcontratar esses serviços de distribuidores graduados, de modo que o sistema de vendas se fundamenta nos princípios do marketing multinível (MM) e o distribuidor terá como fonte de receita tanto a venda da mercadoria quanto a prestação de serviços de capacitação sob demanda da Nipponflex Matriz.

Trata-se também de uma estratégia comercial que busca o aumento da capilaridade negocial, eficiência e expansão comercial, nos ensinamentos de Furlan (doc. 06, fls. 2 – Anexo à defesa):

(...)

“O modelo de marketing multinível foi criado em 1941, por Carl Rehnberg, nos Estados Unidos da América e hoje está amplamente difundido no mundo e no Brasil. De acordo com a Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD), em 2022, foram comercializados produtos e serviços por venda direta no país, que geraram um volume de negócios de R\$ 45 bilhões. A força de vendas no Brasil tem cerca de 3,5 milhões de empreendedores, que atua como revendedores direto das empresas, seja em modelo de marketing multinível ou mononível”

(...)

Em relação ao produto vendido, ou seja, o colchão, percebe-se que a estrutura, desde o desenvolvimento das pesquisas até que o produto chegue ao consumidor final, é possível elencar várias etapas destacadas na defesa que o Fisco não refutou taxando-as de etapas inexistentes.

O Relatório Fiscal seguiu à revelia de tudo isso, permissa vênua, e entendeu que “a emissão de notas fiscais de serviço reduziu 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)”.

A Fiscalização entendeu se tratar de uma simulação, afastando de plano o propósito negocial apresentado no PENN da Impugnante. Contudo, sob a perspectiva jurídica, a autuação não se sustenta, já que o modelo de negócios adotado pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nipponflex possui peculiaridades como as mostradas aqui e até mesmo amparo legal dentro do ordenamento tributário:

“Art. 1º e Item 17.06 da Lei Complementar 116/03:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador

(...)

Item 17.06 - Propaganda e publicidade, incluindo a promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”

(...)

Depreende-se que, diferente do que sugere a Receita Estadual, o contrato de prestação de serviços celebrado entre a Nipponflex e os distribuidores não é meramente formal e desprovido de substância.

Trata-se de uma relação negocial legítima, no qual os distribuidores efetivamente se beneficiam do treinamento fornecido pela empresa, até porque, no exemplo trazido pelo próprio Fisco vemos uma “desempregada” angariando proventos deste modelo de contratação.

É possível verificar que, no caso de marketing multinível, com um fabricante, a filial, distribuidores independentes até que o produto chegue ao consumidor final, o modelo de negócio denota uma compreensão diferente pois há diversos níveis, 1, 2, 3, 4 ou 5 níveis sendo eles: brilhante, diamante, rubi, safira etc., com subníveis, sendo que todos ao longo da rede são remunerados na medida da receita que auferem.

Conclui-se que o modelo de negócios da Nipponflex é legítimo e subsistente, exatamente porque representa uma estratégia empresarial cuidadosamente planejada e embasada em consonância com a liberdade econômica e reflete práticas de negócios contemporâneas e eficientes.

No preâmbulo do PENN é possível constatar que este modelo negocial foi implementado após mais de dois anos de intensas reuniões da comissão de estudos e trabalho que contou com a participação dos Diretores da Nipponflex, Presidentes Diamonds Fundadores do negócio, com suas equipes de gerentes assessores e consultores: advogados, administradores e contadores especialistas em suas áreas, não sendo também razoável por esta perspectiva enxergar alguma simulação em caso tal.

Pensar de forma contrária implicaria em admitir que o Poder Público pudesse regular os preços dos serviços praticados pela Impugnante, o que não é razoável, até porque, como visto nos autos, admitindo até mesmo o expurgo dos valores agregados pelo Fisco à base de cálculo do ICMS cobrado, ainda veremos que o colhão vendido pela Impugnante é mais caro que de seus concorrentes, ou seja, até mesmo a

base de cálculo da Impugnante (sem os acréscimos do Fisco) mostra que seu produto é mais caro e o custo tributário é mais elevado que os dos demais colchões e portanto, já incide um imposto maior que dos concorrentes no Estado.

Não se mostra correta a presunção de incidência do ICMS sobre a parcela de serviços de promoção de venda, ainda mais sobre o entendimento de que de que não se trata de serviço prestado, mas, na realidade representam custos das mercadorias vendidas, cujos valores compõem o preço de venda do produto, e, portanto, devem integrar a base de cálculo do ICMS, conforme disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei 6.763/75:

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

(Redação dada pela Lei N° 9758 DE 10/02/1989).

[...]

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:
(Redação dada pela Lei N° 12423 DE 27/12/1996).

[...]

1) nas operações: (Redação dada pela Lei N° 12423 DE 27/12/1996)

a - Todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;
(Redação da alínea dada pela Lei N° 12423 DE 27/12/1996).

b - Vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;
(Redação da alínea dada pela Lei N° 12423 DE 27/12/1996)”.

(...)

Contudo, mesmo que se cogitasse a hipótese aventada pela autoridade fiscal, não se poderia enquadrar os serviços de capacitação prestados pela Nipponflex como sendo “importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente”.

Isso porque não é caso de incidência de ICMS, até porque, se estivéssemos falando em aproveitamento de créditos (o que é colocado em sede de argumentação), a legislação não admitiria este aproveitamento por conta de atividade alheia à fundamental da impugnante (argumento retórico neste voto).

A Lei Complementar 116/2003 dispõe sobre o ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e, em seu art. 1º consta expressamente que o fato gerador do imposto é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestados.

É exatamente o caso da Impugnante que possui como atividade econômica principal a fabricação de colchões e como atividade secundária a promoção de vendas, sendo esta última hipótese de incidência do ISS. Frisa-se que o § 4º do art. 1º da LC

116/03 ressalta que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Ocorrendo a prestação de serviço previsto na lista anexa da lei complementar, incidirá o imposto de competência municipal e distrital.

Vejam que o STF decidiu que o conceito de serviço que deve ser utilizado para determinar o critério material da hipótese de incidência do ISS deve ser o “oferecimento de uma utilidade a outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (RE 651703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29/09/2016, Dje 29/09/2016).

Corroborando com o exposto, o art. 110 do CTN determina que “a lei tributária não poder alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou liminar competências tributárias”.

Ou seja, nesse caso, para melhor interpretação da Lei, deve-se levar em consideração conceitos civilistas relativos as obrigações de dar e fazer, sobretudo quais delas representam um serviço.

O treinamento realizado através da denominação “serviço de promoção de vendas” é produto de criação intelectual, sendo sua característica fundamental, pois, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento da capilaridade comercial, habilidades e fomento do empreendedorismo.

A obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, notadamente por se tratar de legítima prestação de serviço com previsão legislativa na LC 116/03.

Atrai-se, portanto, a incidência do imposto municipal sobre a prestação de serviço de treinamento, especificamente por ser atividade econômica autônoma da Impugnante. Principalmente por não se tratar de contrato misto, onde encontra-se presente a dicotomia entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer.

Isso porque a circularização da mercadoria acontece em momento diverso da prestação de serviço, sendo que alguns distribuidores sequer se valem do treinamento realizado pela Impugnante, adquirindo, apenas, o produto material: colchão.

Por fim, diferentemente do que entendeu a Fiscalização, acrescenta-se que não há nenhuma ilegalidade configurada na base de cálculo do ISS, por ser vinculada ao valor da mercadoria.

Em se tratando do sistema de vendas proveniente do marketing multinível, considera-se que com a venda da mercadoria o distribuidor poderá obter receita e realizar o pagamento do treinamento que recebido. Isso porque muitos são pessoas que buscam o seu reestabelecimento no mercado de trabalho e não possuem capital inicial para empreender.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há vedação e óbice legal no simples fato da base de cálculo do ISS estar atrelado ao valor do produto.

Tal circunstância não desqualifica o serviço prestado e sequer ilide o valor das provas anexadas aos autos que demonstram a lisura da atividade comercial desempenhada pela Nipponflex.

A controvérsia posta no presente processo é, em síntese, se a prestação de serviço de treinamento de pessoal, fornecida pela Matriz localizada em Maringá/PR, deve ser considerada na base de cálculo do ICMS da venda de colchões realizados pelos distribuidores sediados em Minas Gerais.

Isso porque o relatório e autuação fiscal defende que a Impugnante subfaturou os produtos vendidos pela filial aos distribuidores autorizados, pois nominou parte do valor da mercadoria como sendo “serviço de promoção de vendas”:

É possível depreender que a Fiscalização, para autuar a Impugnante, assentou-se em duas premissas: 1ª Não houve prestação de nenhum serviço por parte da Impugnante, a partir das respostas dos distribuidores às intimações;

Não há prestação de serviços aos destinatários das mercadorias quando se está diante de divulgação dos próprios produtos, por ser parte natural da atividade empresarial.

Pois bem. De plano não merece prosperar o primeiro argumento trazido no Auto de Infração, porque, como demonstrado nos autos, a conclusão da Fiscalização se deu diante da análise superficial das respostas obtidas juntos aos distribuidores sem que fosse, contudo, solicitado a eles qualquer comprovação de que os serviços de capacitação tivessem sido realmente fornecidos pela Nipponflex Matriz.

Veja-se que apenas pelas respostas fornecidas, não é possível concluir, automaticamente, que não houve prestação de serviços:

Cumprе salientar que, na entrevista realizada (anexo 03), a Fiscalização apenas realizou 3 perguntas, sem qualquer motivação pela busca pela verdade material, não demonstrando que de fato não havia a prestação dos serviços conforme defendido na autuação. As indagações do Fisco, ousa-se dizer, foram direcionadas a um tento; não a verdade. Ora, porque não se fez uma indagação objetiva, qual seja, “vc teve treinamento?” Treinamento de que? Por quanto tempo? O que aprendeu? Usou e usa tal treinamento em sua atividade?

Nada disso foi perguntado.

Vejam também que em uma simples busca no youtube1 é possível identificar que, principalmente no período da pandemia, a Nipponflex disponibilizou vídeos explicativos como “primeiros passos”, “na casa do cliente” e “fechamento de vendas”.

Constata-se que o treinamento realizado sob o nome de promoção de vendas em nada se confunde com a publicidade da Empresa de seu próprio produto.

A fim de comprovar que a Nipponflex Matriz efetivamente presta a capacitação, cita-se o caso concreto de distribuidor autorizado, o qual foi treinado pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Matriz e realizado o treinamento de potenciais vendedores no município de Sete Lagoas/MG.

O próprio município de Sete Lagoas/MG protocolizou execução fiscal (ExFis nº 5007460-68.2022.8.13.0672 – doc. 07) em face do distribuidor requerendo o pagamento do ISS nos exercícios de 2020 e 2021 em decorrência da emissão das notas fiscais pelo prestador do serviço.

Percebe-se que os próprios distribuidores podem auferir receita com a venda de mercadorias e com a prestação de serviços de capacitação, uma vez que já foram qualificados pela Nipponflex para tal mister.

É exatamente o caso do distribuidor (– doc. 07), conforme demonstrado nos autos. Ou seja, não é somente a Nipponflex “defendendo isso”. O Fisco Municipal também enxerga ter havido o fato gerador do ISSQN.

Quanto a segunda premissa fixada pela Fiscalização, não se está diante serviços prestados à própria Nipponflex, por meio de publicidade e propaganda de seu produto. Isso porque é possível verificar na contabilidade da empresa (doc. 15 – anexo à defesa) a regularidade da prestação hostilizada pelo Fisco.

Os serviços prestados estão voltados a formação de empreendedores, sendo eles o público-alvo e não os efetivos consumidores do bem corpóreo (colchão).

Não há dúvidas de que existe nesse modelo, obrigação de fazer em favor do distribuidor.

Destaca-se que quanto ao termo de intimação 002/2021 (anexo 02 dos autos), foi esclarecido sobre os valores cobrados pela Nipponflex, da seguinte forma:

Verifica-se que o valor da prestação de serviço de capacitação foi referente ao treinamento recebido no período compreendido entre 22/05/20 e 25/05/20, ou seja, demonstra efetivamente que o valor cobrado não está relacionado a uma obrigação de dar, mas sim de fazer.

Contudo, nenhum documento foi solicitado pela Fiscalização para comprovação deste treinamento, provavelmente porque a nota fiscal não está dentro do período fiscalizado (2021 e 2022).

Além disso, impende demonstrar que o sócio Cláudio Cesar, administrador da empresa Claudiane, CNPJ nº 28.750.861/0001-06, intimado pela Fiscalização (Termo de Intimação 002/2021), prestou declaração (doc. 09) atestando que participou dos treinamentos oferecidos pela Nipponflex e que em nada se confunde com a publicidade que é feita do próprio produto da Nipponflex.

Importante, nesta oportunidade, destacar que não estamos diante de operações mistas, mas sim autônomas, pois é plenamente possível segmentar a obrigação de dar (venda da mercadoria) da obrigação de fazer (prestação de serviço de treinamento e capacitação) no caso concreto, justamente porque elas não acontecem em concomitância.

Assim, pelo conjunto das normas (matéria de direito) e provas colacionadas, tudo isso somado à peculiaridade do produto vendido pela empresa autuada, temos que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não está materializado o fato gerador a justificar a pecha de adoção de base de cálculo diversa no sentido de subfaturar os produtos vendidos. O Fisco não trouxe uma prova cabal a ilidir as provas colacionadas ao feito, no sentir deste voto, *permissa vênia*.

Isto posto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 18 de setembro de 2024.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro

CCMIG