

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

Acórdão: 19.010/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166038-91  
Impugnação: 40.010127960-42  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 367000218.01-39  
Proc. S. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – ENTREGA DIRETA A CONSUMIDOR FINAL SEM TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO TRANSMITENTE. Constatado saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal em decorrência de operações realizadas a partir de terminal de computador instalado no interior do estabelecimento do contribuinte. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A presente autuação versa acerca da constatação, por parte do Fisco, de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e sem o pagamento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, no período de janeiro de 2007 a novembro de 2008.

No âmbito da verificação fiscal empreendida, foi constatada a existência de quiosques situados dentro do estabelecimento da Autuada, utilizados para o fim de realização de vendas por meio do sítio da “Americanas.com” na internet.

Segundo informam os Servidores Autuantes, ante tal situação o Contribuinte foi intimado (conforme fls. 25/27) a prestar esclarecimentos acerca do procedimento adotado em tais operações. Em resposta à dita intimação, a Autuada elaborou o Ofício de fls. 28/34, por meio do qual responde aos questionamentos fiscais e encaminha documentos que lhe foram solicitados.

Isto feito, tendo presente as informações obtidas tanto no documento acima referido quanto em visitas realizadas ao estabelecimento, o Fisco descreve detalhadamente, no Relatório Fiscal anexo à autuação, a infração que entende caracterizada na situação em comento. Neste sentido, não obstante o fato de que as notas fiscais referentes às vendas realizadas nos quiosques tenham sido emitidas em São Paulo (pela empresa B2W – Companhia Global do Varejo – “Americanas.com”) e destinadas diretamente ao respectivo cliente, entende a Fiscalização que restou caracterizada a ocorrência de fato gerador do ICMS neste Estado, razão pela qual exige-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei Estadual nº. 6.763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído dele constando, dentre outros:

- Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02);
- Auto Infração – AI (fls. 03/04);
- Relatório Fiscal (fls. 05/11);
- Relação de vendas através da “Americanas.com” (fls.12/24);
- Termo de Intimação Fiscal (fls. 25/27);
- Resposta aos questionamentos (fls. 28/34);
- cópia reprográfica, a título exemplificativo, de “Pedido” gerado pela “Americanas.com”, acompanhado do respectivo Relatório Gerencial emitido pelo ECF das Lojas Americanas S/A, bem como de nota fiscal emitida nos termos acima descritos (fls. 35/38);
- cópia reprográfica de fatura do cartão de crédito utilizado para pagamento das compras a que se referem os documentos acima, juntado com vistas a demonstrar como se opera o faturamento no caso de compra através do citado quiosque, comparativamente à compra efetuada pela internet, a partir de outros locais (fls. 39/40);
- cópias reprográficas de pedidos colados em caderno de controle interno das Lojas Americanas S/A (fls. 42);
- cópias de fotografias do estabelecimento da Autuada e do quiosque situado em seu interior, bem como de anúncios de ofertas da “Americanas.com”, afixadas no local (fls. 43/49);
- inteiro teor do Acórdão nº. 19.402/10/3ª (fls. 54/69);
- Consulta Interna nº. 097/08 (fls. 70);
- cópia reprográfica do Contrato de Sublocação de Espaços e outras Avenças, firmado entre Lojas Americanas S/A e Americanas.com S/A (fls. 72/75);
- cópia reprográfica do Contrato de Prestação de Serviço firmado entre Lojas Americanas S/A e B2W – Companhia Global de Varejo (fls. 77/81).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 87/106, com documentos anexados às fls. 107/154, alegando resumidamente o que se segue.

De início, refuta a acusação fiscal de que teria promovido saída de mercadorias sem o devido documento fiscal e, por consequência, deixado de recolher o ICMS incidente na operação, uma vez que as vendas das mercadorias, seu acobertamento documental e o correspondente recolhimento do tributo devido foram efetuadas, nos termos da legislação vigente, pela B2W – Companhia Global do Varejo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa pertencente ao mesmo grupo econômico do qual faz parte a sociedade empresária “Lojas Americanas S/A”.

Neste sentido, aduz que objetivando incentivar a inclusão digital de parte da população e fomentar a atividade de *e-commerce*, firmou com a empresa “Americanas.com”, em setembro de 2006, um contrato de colaboração denominado “Contrato de Sublocação de Espaços e Outras Avenças”, por meio do qual se prevê a obrigação de locação de espaços para instalação de terminais com acesso à página da “Americanas.com” na internet, bem como a disponibilização de funcionários capazes de auxiliar os consumidores nas compras realizadas por meio desta sistemática.

Dito isto, relata também que, em outubro de 2007, firmou contrato de prestação de serviço com a B2W – Companhia Global do Varejo (empresa resultante da fusão da “Americanas.com” e Submarino) cujo objeto é o recebimento de valores na modalidade “boleto” em seus *checkouts*, incumbindo-lhe ainda a confirmação do pagamento e o repasse diário desses valores à B2W, de modo a que seja dado andamento à entrega dos pedidos.

Em seguida, passa a descrever as etapas em que se decompõe a operação, no intuito de demonstrar que os serviços prestados limitam-se ao recebimento e repasse de valores. Esclarece que, em síntese, a sequência de eventos inicia-se com a escolha do produto no terminal, ao que se segue a definição da forma de pagamento e, por fim, a realização do pagamento no caixa da loja. Assim feito, a Impugnante emite um cupom não fiscal como comprovante e informa à “B2W” a concretização do pagamento.

Reitera que em nenhum momento realiza venda de mercadorias, já que a operação é realizada por meio da internet e a entrega da mercadoria é de responsabilidade do vendedor, no caso, a “B2W”, que apenas utiliza a estrutura do estabelecimento da Autuada para que os compradores possam efetuar os pagamentos relacionados aos produtos vendidos pela internet.

Informa que as mercadorias comercializadas por intermédio dos quiosques localizados em seu estabelecimento não integram o estoque de produtos que habitualmente comercializa.

Alega, ademais, que a Fiscalização interpretou como saída de mercadorias os valores pagos pelos consumidores em função das operações realizadas com a “Americanas.com”, sendo que, a seu ver, o ICMS cobrado pelo Estado de Minas Gerais é inexigível. Em reforço aos seus argumentos, apresenta quadros demonstrativos que ilustram o registro contábil das operações.

No que pertine à Consulta Interna nº. 097/08, assevera que a resposta proferida pela Superintendência de Tributação se baseou em informações equivocadas e repassadas de forma bastante sucinta pelo Consulente (no caso, o Fisco), razão pela qual a DOLT-SUTRI considerou tratar-se de operações de venda à ordem.

Neste particular, com supedâneo na Consulta de Contribuinte nº. 280/95, manifesta entendimento no sentido da inaplicabilidade, “*in casu*”, das disposições regulamentares referentes à venda à ordem, eis que na situação vertente não ocorre a transmissão da propriedade da mercadoria, situação que julga essencial para a caracterização da venda à ordem. Salienta ainda a não aplicação analógica das regras de

venda à ordem ao caso em questão, posto que os estabelecimentos envolvidos no negócio jurídico (LASA S/A e B2W) são, conforme ressalta, empresas independentes.

Por fim, ressalta que o Estado de Minas Gerais não possui competência para a exigência do ICMS nas ditas operações, uma vez que o estabelecimento responsável pela aquisição, estocagem e distribuição das mercadorias comercializadas encontra-se localizado no Estado de São Paulo. Cita, a propósito, os art. 11 e 12 da Lei Complementar nº. 87/96, transcreve excerto do Acórdão nº. 19.402/10/3ª, que versa sobre a mesma operação, e, ao final, requer a improcedência do lançamento fiscal em sua totalidade.

### **Da Instrução Processual**

Às fls. 158/231 o Fisco faz a juntada de novos documentos, sendo reaberto à Impugnante (fls. 232/233) o prazo de 05 (cinco) dias para vista dos autos.

A Impugnante manifesta-se às fls. 251/265, não obstante o faça de modo intempestivo. Neste contexto, reitera a independência existente entre as pessoas jurídicas envolvidas, a despeito de integrarem o mesmo grupo econômico, assinalando seu entendimento no sentido da inexistência de similaridade entre as operações objeto da autuação e as operações praticadas por concessionárias de veículos, bem como aquelas realizadas por estabelecimentos qualificados como “show-room”, situações estas referidas nas Consultas de Contribuinte e nos Acórdãos colacionados pelo Fisco.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, por seu turno, comparece aos autos e, no âmbito da minuciosa Manifestação Fiscal de fls. 266/293, refuta os argumentos da defesa aduzindo, em síntese, o que se segue.

De início, salienta-se que a rede “Lojas Americanas S.A” encontra-se sob monitoramento fiscal desde o início do exercício de 2008 e que, desde então, várias visitas às unidades foram realizadas no intuito de verificar o *modus operandi* da Impugnante.

De tal trabalho resultou constatado (conforme documentação juntada aos autos) que o dito procedimento inicia-se quando “o cliente se dirige ao quiosque, escolhe o produto e o funcionário das Lojas Americanas concretiza a venda através do *site*. Nessa oportunidade, é gerado um documento contendo o número do pedido, dados do comprador, descrição e valores do produto (entre outras informações), com o qual o cliente dirige-se ao caixa para efetuar o pagamento na forma em que foi acordada no momento da compra.”

Isto posto, ainda segundo o relato da Fiscalização, “no caixa/ECF, (o mesmo utilizado nas vendas “normais” da empresa), onde há uma tecla ACOM em que é registrada a venda, o cliente recebe um “Relatório Gerencial” – Comprovante de Pagamento e aguarda o envio da mercadoria para sua residência. A mercadoria então, é recebida acompanhada da nota fiscal emitida pela empresa B2W – Companhia Global do Varejo – Americanas.com, empresa coligada do grupo, estabelecida no Estado de São Paulo.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, os Servidores Autuantes esclarecem que durante as visitas realizadas no estabelecimento, também tiveram ciência da existência, em cada unidade da LASA, de “um caderno onde se colam os comprovantes das operações realizadas por intermédio da Americanas.com e **que os resultados dessas vendas são computados para efeito de cumprimento de metas.**”.

Uma vez concluída a descrição dos procedimentos relacionados às operações que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração, a Fiscalização menciona a legislação que serviu de fundamento para a ação fiscal, bem como os pronunciamentos da Superintendência de Tributação que, a seu ver, encontram-se assentes com a tese esposada pelo Fisco.

Em reforço à sua argumentação, traça um paralelo entre a situação ora em apreço e as operações realizadas por estabelecimentos considerados como “Show Room”, cuja disciplina normativa encontra-se prevista na Instrução Normativa DLT/SRE nº 02/98, no intuito de demonstrar as semelhanças existentes entre tais operações e o procedimento adotado pela Impugnante, em parceria com a sua coligada B2W – Companhia Global do Varejo.

Vencido este ponto, valendo-se de informações constantes do sítio da “Americanas.com” na internet, bem como de informações extraídas do programa Auditor Eletrônico (registro Tipo 75), a Fiscalização refuta também a alegação da Autuada de que cada uma destas empresas comercializa um rol diferenciado de produtos. Todavia, não obstante tal argumentação, assevera que a análise e a conclusão do caso em nada se alteraria, ainda que os produtos vendidos pela internet não estivessem disponíveis nas lojas físicas.

Nesta perspectiva, ressalta as diferenças, que reputa fundamentais, entre as operações de aquisições que qualquer pessoa pode realizar diretamente de sua residência, utilizando seu computador pessoal, e a situação em comento, na qual estaria caracterizada a participação indispensável da Impugnante, através de seus funcionários vendedores, seus funcionários do caixa e seus equipamentos ECF, utilizados para fins de efetivação da venda.

Acerca deste ponto, questiona o controle financeiro de repasse dos recebimentos destas vendas, seja “à vista” via boleto bancário (mediante pagamento em dinheiro, cartão de débito ou cheque) seja parceladamente nos cartões de crédito, eis que, em ambos os casos, resultaria demonstrada a interdependência dos estabelecimentos.

O Fisco ressalta, ainda, o fato de que não é permitido a nenhum cidadão utilizar, sem a participação de funcionário da empresa, o computador instalado nos quiosques localizados dentro das Lojas Americanas, sendo também impossível ao consumidor, via terminal, fazer sua pesquisa, efetuar sua compra e fornecer dados do seu cartão de crédito sem passar pelo caixa e registrar o pagamento. Tal situação demonstraria as diferenças existentes em relação às compras realizadas, por exemplo, na residência dos clientes, razão pela qual deve merecer tratamento tributário também diferenciado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à alegada independência entre as empresas LASA e B2W, recorrentemente afirmada pela Impugnante em sua peça de defesa, o Fisco junta aos autos cópias de publicações hauridas no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, de Balanços Patrimoniais, Demonstrações diversas e Relatórios da Administração, relativos aos exercícios de 2005 e 2006, no âmbito dos quais ressalta que as informações referem-se ao grupo como um todo.

No mesmo sentido, a propósito do Parecer emitido pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda quando da fusão das empresas “Americanas.com S.A. Comércio Eletrônico” e “Submarino S/A”, salienta a menção ao fato de que 100% (cem por cento) do capital da nova sociedade daí resultante pertence às Lojas Americanas S.A, o que configura a interdependência referida no art. 222, inciso IX do RICMS/MG.

No que tange ao mencionado Contrato de Sublocação de Espaços e Outras Avenças destaca que as partes têm o direito de ajustar entre si o que bem entenderem, respeitados os limites legais. No entanto, reitera que tal avença não tem o condão de descaracterizar as operações objeto da autuação.

Isto posto, tendo presente as faturas de cartão de crédito anexadas às fls. 39/40 dos autos, ressalta o fato de que na compra realizada no quiosque da “Americanas.com”, localizado no estabelecimento das Lojas Americanas, a respectiva cobrança é lançada em favor desta última (LASA S/A), ao passo que na compra efetuada diretamente no sitio da “Americanas.com”, sem a interveniência das Lojas Americanas, o faturamento em questão, de modo diverso, se faz em nome da própria “Americanas.com”.

Tece considerações acerca do Acórdão nº. 19.402/10/3ª, que versa sobre a mesma operação, ocasião em que enaltece o voto vencido proferido e, ao final, propugna pela manutenção do feito fiscal.

---

### **DECISÃO**

#### **Do Mérito**

A questão ora posta à apreciação deste Conselho de Contribuintes versa acerca da cobrança de ICMS, multa de revalidação e multa isolada em face da constatação, por parte do Fisco, de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, relativamente ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2008, acusação esta contra a qual se insurge a Impugnante.

Como se depreende do relato acima, a contenda objeto dos presentes autos cinge-se, em última instância em definir se a Impugnante atuou como interveniente na cadeia de circulação dos produtos transacionados mediante utilização do computador instalado nos quiosques da B2W – Companhia Global do Varejo (“Americanas.com”), situados no interior do seu estabelecimento, ou, de modo diverso, se tal comercialização se concretizou independentemente da sua atuação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, o cerne da controvérsia reside exatamente em saber se houve ou não ocorrência do fato gerador do tributo, em favor deste Estado, no tocante às operações realizadas através da referida sistemática.

Isto posto, o enfrentamento da questão requer sejam revisitados os conceitos fundamentais atinentes à hipótese de incidência do ICMS, tal como definido na legislação de regência deste tributo. Neste sentido, dentre as materialidades passíveis de tributação por via de ICMS, interessa-nos especificamente, para fins de deslinde dos pontos suscitados no PTA em apreço, a operação relativa à circulação de mercadorias, em relação à qual analisa-se a seguir.

Tendo presente as disposições constitucionais acerca do tema e segundo pacífica lição doutrinária, tem-se que o elemento nuclear da hipótese de incidência é, *in casu*, a realização de operações (vale dizer, negócios jurídicos) hábeis a promover a circulação de mercadorias. Com efeito, assim tem se manifestado a doutrina tanto no que toca ao ICMS atualmente em vigor, bem assim no que atine ao seu predecessor - o ICM, exigido sob a égide dos ordenamentos constitucionais anteriores, conforme se pode constatar a partir dos excertos abaixo colacionados:

“(...) podemos estruturar a regra matriz de incidência do antigo ICM. Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o fato no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento. Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado”.  
**(Paulo de Barros Carvalho: “Curso de Direito Tributário”, 4ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 244)**

“(...) pode-se afirmar que o ICM, por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as *operações*, entendido este conceito como sinônimo de *negócios jurídico-mercantis*. Só cabe o tributo, pois, mediante fato consistente na realização desses negócios. Nenhuma saída, movimentação, deslocamento, transporte ou manipulação de bens por qualquer pessoa, a qualquer momento, propiciará a incidência do ICM se nela (operação) não estiver fundamentado. Essa é a condição essencial, mínima, atômica, na fenomenologia da incidência do ICM”.  
**(Geraldo Ataliba e Cléber Giardino: “Núcleo da Definição Constitucional do ICM”, Revista de Direito Tributário nº 25/26, São Paulo: RT, 1983, p. 109)** (grifos constantes do original)

“(...) a ‘operação’ é, mais adequadamente, o fato gerador do imposto, ou seja, a situação material ou

jurídica cuja ocorrência o torna devido em cada caso concreto”. (Rubens Gomes de Souza: “IPI – ICM – ISS – Um Caso de Conflito”, Revista de Direito Tributário nº 23/24, São Paulo: RT, p. 41)

Também em se tratando de estudos empreendidos sob a vigência da atual Constituição da República, as conclusões doutrinárias, já atinentes ao ICMS, em nada se diferenciam dos apontamentos acima citados. Cite-se, à guisa de exemplificação, o entendimento de Aroldo Gomes de Mattos (in “ICMS – Comentários à Legislação Nacional”, São Paulo: Dialética, 2006, p.19/20):

“Operações é um vocábulo plurissignificativo que foi empregado com o nítido sentido de realização de atos ou fatos jurídicos (compra e venda, escambo, dação em pagamento, importação, exportação, etc.) efetuados por comerciantes, industriais, produtores, prestadores de serviços e até mesmo pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens. A propósito, anota Clélio Chiesa: **‘o termo operações aparece na Constituição, pelo menos, cinquenta vezes, em todos com o sentido de negócio jurídico.’** (negritamos)

Uma vez assentado o elemento nuclear da hipótese de incidência do tributo, tem-se que a legislação (Lei Complementar nº 87/96, art. 4º) cuidou de definir, como contribuinte, qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ainda no que pertine ao arquétipo normativo do ICMS e tendo em conta os aspectos que mais diretamente dizem respeito ao presente contencioso, insta ressaltar que o elemento temporal restou definido como sendo o momento da saída da mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, a teor do disposto no art. 12 da mencionada Lei Complementar.

Neste particular, tem a doutrina (v.g., Roque Antonio Carraza: “ICMS”, 12ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p.125) advertido que:

“Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A ‘saída’ é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quando se exterioriza tal transmissão. De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda quando a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente.”

Assim posta a questão, retomando os fatos que ensejaram a presente autuação, temos que a Impugnante refuta a acusação fiscal de que teria havido, de sua parte, a realização de fato gerador tributável em favor do Estado de Minas Gerais.

Para tanto, aduz que não realiza venda de mercadorias, eis que as operações em questão (contratadas via internet) e a entrega das respectivas mercadorias envolvem exclusivamente a sociedade empresária B2W – Companhia Global do Varejo (Americanas.com), com a qual firmou tão somente um “Contrato de Sublocação de Espaços e Outras Avenças”. Argumenta ainda que, por meio do referido contrato, restou pactuada a obrigação de locação de espaços para instalação de terminais com acesso à página da “Americanas.com” na internet, bem como a disponibilização de funcionários capazes de auxiliar os consumidores nas compras.

Reforça sua argumentação afirmando que também foi objeto de avença o recebimento de valores na modalidade “boleto” em seus *checkouts*, em decorrência do qual lhe compete a confirmação do pagamento e o repasse diário desses valores à contraparte (B2W), com a qual mantém relação de independência.

Não nos parece, todavia, que assim seja.

Abordando, de início, a alegada independência entre as Lojas Americanas S/A, ora Impugnante, e a B2W – Companhia Global do Varejo, além dos documentos juntados aos autos pela Fiscalização, por meio dos quais resulta caracterizado o vínculo de interdependência a que se refere o art. 222, inciso IX do RICMS/MG, é de se registrar que as informações apostas pela própria Impugnante em seu sítio na internet levam a conclusão diversa. Como se vê abaixo, lá está dito que **a empresa atua “também no comércio eletrônico, representado pela Americanas.com e Shoptime”** ([http://ri.lasa.com.br/site/aempresa/visaogeraldaempresa.php?id\\_tipo=19](http://ri.lasa.com.br/site/aempresa/visaogeraldaempresa.php?id_tipo=19)):



VISÃO GERAL DA EMPRESA

◀ VOLTAR I

▶ INTRODUÇÃO

A **Lojas Americanas S.A.** é uma das mais tradicionais redes de varejo do país. Com 80 anos de vida, a empresa conta com 541 lojas nas principais cidades do país e com 3 centros de distribuição, em São Paulo, Rio de Janeiro e Recife, atuando também no comércio eletrônico, representado pela Americanas.com e Shoptime. A rede comercializa mais de 60.000 itens de 4.000 empresas diferentes, o que faz com que a Lojas Americanas detenha uma grande participação do comércio brasileiro de brinquedos, bombonnière, lingerie, CD's e DVD's.

- **Introdução**
- Visão & Missão
- Histórico
- Setor de Varejo
- Participação - Produtos e Serviços
- Períodos de Sazonalidade
- Processo de Comercialização, Distribuição e Mercados
- Você sabia que...



◀ VOLTAR I

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, ao abordar o histórico da empresa, encontra-se registrado no referido site (<http://ri.lasa.com.br/site/aempresa/visaogeraldaempresa.php?id=10>) que *“No final do ano de 1999 a empresa iniciou a venda de mercadorias através da internet, criando a controlada indireta Americanas.com.*

(...)

*Em 2006, dando prosseguimento aos nossos Sonhos para a geração de valor de Lojas Americanas S/A, prosseguimos a nossa expansão orgânica inaugurando 45 novas lojas e criamos uma nova empresa, a B2W – Companhia Global do Varejo, produto da fusão Americanas.com e do Submarino”.*

Como se não bastasse, ao se acessar as “Informações Financeiras” da LASA S/A, constantes de sua página na internet, mais especificamente as “Informações Operacionais”, depara-se com dados atinentes à “**Evolução da B2W**”, conforme abaixo reproduzido:

(<http://ri.lasa.com.br/site/informacoesfinanceiras/informacoesoperacionais.php?id=714>)



Vê-se, portanto, que não procedem as afirmações da Impugnante.

Não obstante tais constatações, urge assinalar desde já que os elementos de prova diligentemente acostados aos autos pelos Servidores Autuantes se afiguram suficientes para comprovar a imputação fiscal **ainda que não houvesse qualquer vínculo de índole societária entre a LASA S/A e a B2W.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a atuação da Impugnante na promoção das operações em questão se mostra incontroversa, a começar pela divulgação levada a efeito mediante cartazes estrategicamente afixados em seu estabelecimento, aliado aos reclamos veiculados pelo seu sistema interno de som, conforme informação prestada pela Fiscalização e facilmente constatável por quem quer que visite os ditos estabelecimentos.

Some-se a isso a utilização da estrutura empresarial da Impugnante, como tal entendido tanto os recursos materiais (equipamentos, instalações) como também os recursos humanos (empregados) disponibilizados em prol da efetivação das vendas de que se cuida.

Como bem assinalado na manifestação fiscal, também assume relevo o fato de que o resultado de tais vendas não só é objeto de controle por parte da Impugnante (no “caderno” mencionado pela Fiscalização) como também é considerado para fins de atingimento das metas estipuladas em sua programação.

Como se pode ver, não procede o argumento de que a relação entre a LASA S/A e a B2W restringe-se à mera sublocação de espaço e recebimento de valores. Ao invés disso, o que se depreende das provas trazidas aos autos é a participação da Impugnante como agente econômico realizador da operação relativa à circulação de mercadorias. O simples fato das mercadorias comercializadas não constarem do estoque físico do estabelecimento não tem o condão de descaracterizar a sua decisiva interveniência nos eventos que ensejaram a atuação ora em apreço. De igual modo, dadas as circunstâncias acima descritas, tampouco a utilização do computador (internet) é capaz de acarretar a dita descaracterização.

Dito de outro modo, quer nas vendas dos produtos constantes em estoque, quer nas vendas dos produtos fornecidos à Impugnante pela B2W, tem-se que o negócio jurídico foi efetivamente firmado no estabelecimento da LASA S/A, mediante o emprego de seus recursos materiais, humanos, de publicidade (visual e sonora), negócio este consubstanciado na operação mercantil pactuada junto aos consumidores que lá comparecem, acedem à proposta formulada e efetuam o respectivo pagamento.

Como visto nos excertos doutrinários acima transcritos, outro não é o elemento nuclear do fato gerador do ICMS, senão a realização de operação mercantil da qual resulte a circulação de mercadorias, esteja ou não a mercadoria, de imediato, na posse do contribuinte. Neste sentido, sobreleva considerar a atuação do agente econômico na concretização do negócio jurídico celebrado entre as partes e não o local de onde provêm as mercadorias por ele transacionadas.

Veja-se, a propósito, os ensinamentos veiculados na tese apresentada pelo eminente Professor Paulo de Barros Carvalho (“*Regra Matriz do ICM*”), por ocasião da obtenção do título de Livre Docente da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo:

“Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de **toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e**

**que tenha a virtude de realizar aquele evento”.**  
(grifou-se)

Vale ressaltar, por oportuno, o disposto no art. 2º, § 2º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

**Art. 2º (...)**

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

A Impugnante aduz ainda na peça de defesa que a sua participação na operação se dá como mero receptor dos pagamentos (tal como o fazem bancos, casas lotéricas e outros). Também aqui entendemos que a assertiva não condiz com as provas dos autos, eis que não se tem notícia de estabelecimentos meramente arrecadadores que realizem a divulgação de produtos ou tampouco disponibilizem seus empregados na promoção de operações estranhas ao seu objeto social, cujo pagamento estejam incumbidos de receber.

Além disso, a própria sistemática de faturamento das compras realizadas nos mencionados quiosques e pagas através do cartão de crédito denota outra diferença fundamental entre tais operações e as aquisições efetuadas pelo consumidor diretamente da sua residência. Como demonstrado nos autos, a operadora do cartão de crédito faz constar expressamente na fatura, no primeiro caso, a própria Impugnante, ao passo que neste último (aquisições via internet originadas, por exemplo, da residência do consumidor) tem-se a menção à “Americanas.com”.

Por fim, insta destacar o entendimento esposado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (4ª Câmara Cível, Apelação 4.842-1, j. em 04/11/93, Relator Desembargador Corrêa de Marins) a propósito de situação análoga à presente, uma vez que versa sobre caso em que uma filial localizada em Belo Horizonte extraia “pedidos” que eram enviados à matriz sediada em São Paulo, a qual emitia as notas fiscais e remetia as mercadorias diretamente aos compradores no Estado de Minas Gerais, ficando a filial mineira incumbida de receber e quitar o pagamento feito a título de sinal.

Assim decidiu a Corte Estadual de Justiça naquela oportunidade:

TJMG

(....)

**NA HIPÓTESE DOS AUTOS, AS PROPOSTAS E A ACEITAÇÃO DO NEGÓCIO SÃO REALIZADAS EM BELO HORIZONTE. AQUI OCORRE A MANIFESTAÇÃO DAS VONTADES ENTRE O COMPRADOR E O VENDEDOR. VALE DIZER QUE O CONTRATO DE COMPRA E VENDA MERCANTIL FIRMA-SE NO ESTADO DE MINAS GERAIS, OCORRENDO AQUI O FATO GERADOR DO ICMS. (negritamos)**

Destarte, tal como na situação que ensejou o julgado acima, resulta evidenciado que a ora Impugnante não atua como simples agente arrecadador e tampouco como “representante comercial” ou “mandatário” da B2W, mas, antes, realiza efetivamente o fato gerador do tributo.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Braga da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 30 de novembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Relator**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.010/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166038-91  
Impugnação: 40.010127960-42  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 367000218.01-39  
Proc. S. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de saída de mercadoria sem o devido acobertamento fiscal apurada mediante relatório de registro não fiscal de venda em ECF do estabelecimento mineiro, com entrega da mercadoria diretamente a consumidor final, acobertada por nota fiscal de estabelecimento situado em outro Estado.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

.....”

Entende o Fisco que a hipótese dos autos é de aplicação do disposto no art. 304 do Anexo IX do RICMS/02, devendo ser adotadas as regras da venda à ordem.

Contudo, com a devida licença, o entendimento neste voto traçado é em linha oposta. Não se trata de hipótese de venda à ordem, sob pena de inverter o processo do comércio eletrônico. Para praticar a operação sob tal modalidade ocorreria uma inversão de papéis.

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

“AGRG NO RESP 703232 / SC

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0162590-4

RELATOR(A) MINISTRO CASTRO MEIRA (1125)

ÓRGÃO JULGADOR T2 – SEGUNDA TURMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DATA DO JULGAMENTO 17/11/2009

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 25/11/2009

EMENTA

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

1. NO CASO DOS AUTOS AS MERCADORIAS DA "LINHA BRANCA" ERAM NEGOCIADAS E VENDIDAS PELA LOJA SITUADA NO ESTADO DE SANTA CATARINA. TODAVIA, ERAM ENTREGUES DIRETAMENTE AO CONSUMIDOR PELO DEPÓSITO CENTRAL LOCALIZADO NO PARANÁ.

2. A LOJA CATARINENSE ENVIAVA AO ESTABELECIMENTO DO PARANÁ APENAS "PEDIDOS DE VENDA-RECIBO" SEM EMITIR A COMPETENTE NOTA FISCAL.

3. NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, "[O] ICMS DEVE SER RECOLHIDO PELA ALÍQUOTA INTERNA, NO ESTADO ONDE SAIU A MERCADORIA PARA O CONSUMIDOR FINAL, APÓS A SUA FATURA, AINDA QUE TENHA SIDO NEGOCIADA A VENDA EM OUTRO LOCAL, ATRAVÉS DA EMPRESA FILIAL" ERESP 174241/MG, REL. MIN. FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 26/04/2004. NO MESMO SENTIDO: AGRG NO RESP 67025/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 25/09/2000; RESP 732.991/MG, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 05/10/2006 E RESP 8063/MG, REL. MIN. GERALDO SOBRAL, PRIMEIRA TURMA, DJ 20/05/1991.

4. NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO CONTRIBUINTE -, OS BENS ESTAVAM LOCALIZADOS NO ESTADO DO PARANÁ, QUE É O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.

5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO."

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

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

Muito embora toda loja virtual seja um *website*, nem todo *site* é uma loja virtual, ou seja, nem todo *site* vende produtos ou serviços on-line. Existem inúmeras outras funções desempenhadas pelos *sites* além da venda direta, tais como divulgação institucional, compras, relações com fornecedores, treinamento de funcionários, e

diversas outras. Esses *sites* não são considerados lojas virtuais, tendo em vista que lojas virtuais são *sites de e-commerce*, onde o cliente visualiza e escolhe seu produto, coloca no carrinho de compras e passa no caixa para realizar o pagamento, num processo totalmente *on-line*.

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

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

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

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

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

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

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

---

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

2762436

FRETE GRÁTIS

Parte superior do formulário

Parte inferior do formulário

De: R\$ 1.599,00

**Americanas.com:** R\$ 1.279,00

Economize: R\$ 320,00

Parcele: 12x de R\$ 106,58 sem juros no cartão

Boleto ou bankline: R\$ 1.215,05 (5% de desconto)



Disponibilidade de estoque: Entrega Imediata

Saiba Mais sobre nossa entrega.

Conheça todas as formas de pagamento.

INCLUIR PRODUTO NA LISTA:

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

Portanto, só é possível concluir que a presença de empregado da Impugnante se faz apenas para auxiliar o acesso ao computador, não podendo, a partir desse momento, influenciar em nada no processo de compra, que se fará pelos caminhos virtuais destacados acima.

Importante ressaltar que a unidade mineira não tem o poder de mudar o preço, alterar o prazo de pagamento, modificar o prazo de entrega, alterar critérios de cobrança de juros, pois tudo isso se faz diretamente no *site* da americanas.com.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Registre-se que este entendimento já constou da decisão proferida conforme Acórdão n.º 19.402/10/3ª.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de novembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**