

A. I. Nº - 206978.0010/11-4
AUTUADO - FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ AUGUSTO DOS SANTOS e HERMINDA DURAN RODRIGUEZ BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 19.07.2012

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0205-05/12

EMENTA: ICMS. ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DE PARCELA DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O autuado estrutura plano de negócio com estratégia de marketing de rede para a distribuição de seus produtos e composição de um fundo chamado Valor de Alocação de Rede – VAR, correspondente a 40% do valor da operação mercantil. Suportados pelos próprios adquirentes, tais valores fazem parte do custo da mercadoria, para efeitos fiscais constituem valor tributável e integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai do art. 17, § 1º, II, Lei nº 7.014/96. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA À PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS ST. Os argumentos acerca do contrato de compra e venda e de distribuição não descaracterizam a condição de sujeito passivo por Substituto Tributário, tendo em vista a opção escolhida para comercialização de seus produtos, que se amolda ao conceito de “marketing direto”, subsumindo-se à hipótese tributária estabelecida no Convênio ICMS 45/99, recepcionado no art. 379, RICMS/BA. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) MAIOR VALOR MONETÁRIO DAS SAÍDAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. Infração subsistente. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO VALORES DECLARADOS A MENOR. As mercadorias apuradas na auditoria de estoque não contemplam o Valor de Alocação de Rede – VAR, subtraído do valor da operação mercantil. O demonstrativo fiscal adiciona a margem de valor adicionado de 60%, prevista no art. 379, § 4º, RICMS/BA, relativa às operações subsequentes. Infração caracterizada. c) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, exige-se imposto por antecipação tributária, responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos do art. 379, § 1º, RICMS BA. Infração subsistente. Rejeitados os pedidos de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2011, para reclamar ICMS no valor total de R\$12.721.0007,32, através das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta ainda que a empresa deixou de incluir na base de cálculo do ICMS os valores referentes a recebimentos a título de bônus a distribuir conforme Demonstrativo das vendas Declaradas e Valor Contabilizado como Bônus a Distribuir - Anexo A (fl. 58). Valor R\$ 5.126.978,88 e multa de 60%;
2. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A empresa realiza operações de marketing direto internamente para comercialização de seus produtos conforme dispõe o art. 379 do RICMS BA. Os cálculos evidenciados no Demonstrativo do Anexo A (fl. 58), sendo considerada a MVA 60% conforme disposição do art. 379, § 4º do RICMS BA. Valor R\$6.905.255,43 e multa de 60%;
3. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios de 2008 a 2010. Conforme anexo Substituição Tributária - Retenção do ICMS (Anexo C - fls. 149/166). Trata-se de substituição tributária subjetiva devido à empresa comercializar seus produtos utilizando Marketing Direto. Valor R\$188.334,09 com multa de 60%;
4. Falta de recolhimento do imposto relativa omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Produtos relacionados nos demonstrativos de saída de mercadorias tributáveis maior que o valor das entradas, referente aos exercícios de 2008 a 2010 (fls. 174/178; 216/222; e 266/271. Valor R\$ 313.687,17 e multas de 70% e 100%;
5. Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias. O arbitramento da base de cálculo do ICMS neste item ocorreu em decorrência do levantamento quantitativo de estoque (operações não registradas) ter sido apurado com preço médio inferior ao preço corrente das mercadorias, tendo em vista que as vendas registradas pelo contribuinte nas notas fiscais de saídas não contêm o valor lançado a título de Bônus a Distribuir, conforme detalhado na infração 1 - onde estão contempladas apenas as operações devidamente registradas. Apurados os percentuais do bônus (Anexo A fls 58) sobre as vendas totais, aplicados sobre omissão apurada, conforme Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque referente aos exercícios de 2008 a 2010 (fls. 329/352), sendo os cálculos evidenciados no Demonstrativo Anexo B, fls. 328, onde foi considerada a MVA de 60% conforme disposição do artigo 379 § 4º do RICMS BA. Valor R\$ 186.751,75 e multa de 100%;

O autuado apresentou defesa, fls. 1506/1548 (volume VI), arguindo a tempestividade das razões; descreve cada infração, indica o valor total do Auto de Infração, acrescido de atualização e multa. Aduz a improcedência da autuação, suscitando, preliminarmente, a sua nulidade, aduzindo que não houve ocorrência que autorize o procedimento de arbitramento, posto que consignou, nas notas fiscais, os valores das operações de vendas efetivamente realizadas; diz ainda que os recibos emitidos contra empreendedores FLP, atestando o recebimento do Valor de Alocação de Rede – VAR, não integram a base de cálculo do imposto estadual.

Deduz que compradores dos produtos FLP não podem ser enquadrados como revendedores das mercadorias, sendo, em realidade, consumidores finais e que, em maioria, não consomem mais de R\$ 1.200,00 anuais, insuficiente para caracterizar intuito de revenda.

Suscita nulidade em decorrência de ilegalidades no procedimento de arbitramento, realizado em desacordo com o art. 148, CTN, que somente pode ser manejado como medida extrema, quando forem omissas ou não mereçam fé as declarações e documentos expedidos pelo sujeito passivo.

Transcreve, nesse sentido, os artigos 142, CTN e 26 da Lei Estadual nº3.956/81, argumentando que o Fisco tinha plenas condições de apurar a existência de débitos de ICMS, uma vez que o autuado sempre manteve à sua disposição todos os livros e documentos fiscais e contábeis previstos na legislação, fato que atrai a incidência da Súmula nº 05 para declarar a nulidade do presente Auto de Infração; junta ainda julgado do CONSEF (Processo nº 02958274/98, 2ª CJF).

No mérito, apresenta-se o impugnante como empresa do Grupo FOREVER LIVING PRODUCTS – FLP, que atua na área de vendas diretas e utiliza um “Plano de Marketing Único” para incentivo, apoio, compra e o uso de seus produtos, através de uma rede de compradores/distribuidores independentes.

Salienta que o grupo FLP fabrica e comercializa produtos de saúde, nutrição, beleza, higiene pessoal e saneantes, dentre outros, conforme pode fazer prova a listagem desses produtos - *folders* (doc. nº 04). Diz que desenvolve atividades voltadas basicamente à importação e comercialização dos produtos fabricados pelo Grupo FLP, além da prestação de serviços, consistindo na administração de bens de terceiros (compradores/distribuidores), atividades que estão rigorosamente refletidas nos objetivos da sociedade, conforme se infere do artigo 3º do seu Contrato Social (doc. nº 01), que destaca.

Esclarece que a primeira das atividades destacadas envolve a prática de operações referentes à importação e à comercialização de produtos importados como cosméticos, beleza, higiene, suplementos nutricionais, dentre outros. Ressalta que tais produtos são importados pelo autuado junto com o Grupo FLP e, posteriormente, postos em comercialização. Em paralelo, o autuado se vale da utilização de um “Plano de Marketing Único”, para incentivar a compra e o uso de tais produtos por intermédio de uma rede de compradores/distribuidores independentes, que também funciona como instrumento de marketing e motivacional, para o incremento das compras pelos compradores credenciados.

Diz que a segunda das atividades consiste na prestação de serviços relativos à administração e gestão de recursos de propriedade e interesse dos seus compradores, que decorrem da contribuição de cada um para a formação de um fundo a ser posteriormente distribuído aos próprios compradores, em observância ao “Plano de Marketing Único” do Grupo FLP. Esclarece que tais valores são apenas geridos pelo autuado, que em hipótese alguma os utiliza em interesse próprio, ou os incorpora ao seu patrimônio, mas apenas os mantém para posterior devolução aos compradores, de acordo com os critérios pre-estabelecidos no plano em questão.

Informa que tais atividades, além de previstas em Contrato Social, representam a mais perfeita e fiel exteriorização das políticas e estratégias por ela adotadas para o fim de alcançar os citados objetivos sociais.

Registra que a mais importante política consiste na elaboração e na manutenção de um “Plano de Marketing Único”, no qual os compradores são incentivados a aumentar o seu volume de compras e de exposição dos produtos da marca FLP, por meio do esforço pessoal de cada um deles e da agregação de outros interessados no processo de compra e exposição da marca dos produtos importados. Admite que o plano tem finalidade inequívoca de marketing, que permite a exposição da marca, e, da mesma forma, contém, em seu escopo, a motivação, treinamento e reconhecimento dos compradores que participam do referido plano.

Explica que, de acordo com o plano (DOC 05), os compradores possuem incentivo mensal nas compras dos produtos da marca FLP e são estimulados a promover a expansão da rede; tais

incentivos oferecidos aos compradores estão diretamente vinculados à determinação e distribuição dos prêmios e variam de acordo com o volume das operações de compra dos produtos feitas pelo próprio comprador ou por outro, sob o seu patrocínio, de forma a realizar o maior número de compras possíveis dos produtos da marca FLP, como também para que os seus patrocinados (compradores integrantes de sua rede de compra) adotem o mesmo procedimento, permitindo, que os benefícios do programa (calculados com base no volume de compra dos produtos) possam ser atingidos.

Exemplifica o funcionamento do Plano de Marketing Único: *“o Comprador “A” é Patrocinador do Comprador “B”, constata-se que, nas compras feitas por “A”, os prêmios são devidos somente para ele “A”; enquanto que, nas compras realizadas por “B”, os dois compradores, “A” e “B”, têm direito a perceber o mencionado prêmio, guardadas as devidas proporções”, considerando também “o Comprador “C” como sendo patrocinado pelo Comprador “B”, no mesmo exemplo acima citado, tem-se que, nas compras efetuadas por “C”, os três compradores (“A”, “B” e “C”) teriam direito ao recebimento do prêmio”, sendo o “Comprador “A” é patrocinador de 10 (dez) diferentes compradores, e que todos estes efetuaram compras dos produtos da marca FLP, tem-se que o Comprador “A” teria direito ao prêmio devido sobre cada uma das referidas operações de compra”.*

Diz que, embora o autuado possua centenas de milhares de compradores espalhados no território nacional, divididos em milhares de redes de compra, os prêmios devidos sobre determinada compra somente serão repartidos entre aqueles que tenham algum vínculo direto com a compra propriamente dita, concluindo-se que os compradores, a partir do volume de compras feitas para o fim de consumo dos produtos, têm direito ao recebimento a prêmios maiores ou menores, variando de acordo com a quantidade de operações por eles efetuadas diretamente, e, igualmente, em função das operações praticadas pelos compradores por eles indicados.

Esclareceu, também, que tais prêmios pagos aos seus compradores (o comprador e os denominados assistente de supervisor, supervisor, assistente de gerente e gerente) resultam de uma contribuição que corresponde a aproximadamente 40% dos pedidos de compra das mercadorias (valor desembolsado pelo comprador por ocasião da requisição da mercadoria), que são denominadas de Valor de Alocação de Rede – VAR.

Destaca que o somatório dos custos incorridos na importação das mercadorias da marca FLP, com os valores da margem de lucro auferidos pelo autuado representa, em média, 60% dos valores das operações praticadas com os compradores (desembolso efetivo), que correspondem à receita de vendas propriamente dita. Diz que os valores referentes ao VAR (aproximadamente 40%), somados aos valores das receitas de venda de mercadorias auferidas (aproximadamente 60%), correspondem aos valores efetivamente desembolsados pelos compradores por ocasião da requisição dos produtos da marca FLP, conforme descrito na própria atuação e no *“Demonstrativo Vendas Declaradas e Valor Contabilizado como Bônus a Distribuir/Anexo A”*.

Informa que tal fato pode ser comprovado pelos relatórios de recebimento de caixa, preparados pelo autuado em relação aos meses de janeiro de 2008 a abril de 2010; bem como o Livro Razão Analítico (Caixa Geral), referente ao ano de 2008 (doc. nº 06). Em outras palavras, tem-se que a efetiva receita de venda de mercadorias corresponde a aproximadamente 60% dos valores ingressados no caixa do autuado, mediante os pagamentos efetuados pelos compradores, e que a contribuição para posterior repasse a título de VAR equivale a aproximadamente 40% dos referidos valores ingressados.

Diz que os serviços que presta consistem na administração e gestão dos prêmios devidos aos compradores, cujos correspondentes recursos são entregues para a impugnante pelos próprios compradores, a título de VAR, quando da aquisição dos produtos FLP, para que o autuado exerça apenas uma atividade de gestão de recursos de terceiros (seus compradores), a quem os recursos pertencem desde o momento original de transferência para manutenção em caráter temporário na impugnante.

Reitera que os compradores, por ocasião da aquisição das mercadorias FLP, pagam o respectivo preço (aproximadamente 60%) e, adicionalmente, fazem uma contribuição para um fundo administrado pelo autuado, sob a rubrica de VAR (aproximadamente 40%), que visa apenas viabilizar o pagamento de prêmios a cada um dos compradores, em observância aos critérios definidos no “Plano de Marketing Único”.

Resume que as contribuições para o VAR são efetivamente distribuídas, devolvidas, integralmente, aos compradores. São recursos de terceiros, seus compradores, que apenas transitoriamente são mantidos pelo autuado, para posterior distribuição aos compradores credenciados. Ao receber tais valores, a impugnante está contratualmente obrigada a promover sua administração e gestão, mediante remuneração, antes de devolvê-los aos seus proprietários. A impugnante é uma empresa comercial que realiza operações de vendas das mercadorias por ela importadas e também uma prestadora de serviço que administra os recursos (prêmios) dos compradores (VAR) no seu Plano de Marketing único resultando na distribuição dos prêmios servindo como instrumento motivacional e de exposição da marca.

Discorre sobre o reflexo fiscal das suas operações. Diz que para viabilizar os aspectos previstos no “Plano de Marketing Único”, o autuado e os compradores celebraram, simultaneamente, dois distintos contratos: Contrato de Distribuição e Contrato de Prestação de Serviços (DOC nº 07).

Através do Contrato de Distribuição (subitem 2.1.2), os pedidos efetuados pelos compradores deveriam ser acompanhados por recibo de depósito em dinheiro, transferência em conta bancária indicada pelo impugnante ou pelo pagamento via cartão de crédito ou débito dos valores correspondentes ao preço das mercadorias, então adquiridas + os montantes referentes ao VAR 60% e 40%, respectivamente, do valor total do pedido de mercadorias, o que desde o início evidencia a segregação da receita de venda das mercadorias e recursos de terceiros (VAR).

O Contrato de Prestação de Serviços tem como objetivo a prestação dos serviços de gestão e administração das contribuições ao VAR; em contraprestação dos referidos serviços, a impugnante faz jus, por força da cláusula 2ª do contrato em comento, ao recebimento de uma remuneração dentro do mesmo mês em que os compradores realizam compras dos produtos FLP.

Celebrados os contratos, os pedidos são feitos através do formulário denominado “Formas de Requisição” (DOC nº 08), acompanhados necessariamente da comprovação do pagamento do preço das mercadorias e da contribuição para o VAR a ser posteriormente distribuído (60% + 40%). Ressaltando que o valor constante do pedido (Formas de Requisição) compreende o somatório dos valores relativos à receita de vendas e dos valores das contribuições dos compradores para o já citado fundo destinado à distribuição dos prêmios (VAR), já segregados no corpo do próprio pedido.

Ilustrou o funcionamento do procedimento, asseverando que ao receber as quantias referentes ao preço integral correspondente ao pedido de mercadorias, emite nota fiscal no montante do pedido relacionado à receita de venda propriamente dita (custo de aquisição da mercadoria + margem de lucro), e, simultaneamente, por meio de recibo, declara o recebimento da quantia remanescente sob a rubrica de VAR (doc. nº 09).

Explica que os valores recebidos em função da realização das operações de circulação de mercadorias, ao ingressarem no patrimônio do autuado, foram contabilizados como “receitas de vendas”, nos competentes livros fiscais, tributando, por conseguinte, o ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Salientou que tais valores asseguraram pagamento de todos os custos de compra e revenda das mercadorias em questão, além da geração de margem de lucro do negócio, tornando-o sustentável, ainda que não recebesse os adicionais aproximados de 40%, a título de VAR. Valores que são irrelevantes para a vida patrimonial do autuado, uma vez que ingressam transitoriamente em seu caixa com destino à distribuição, em sua integralidade, aos compradores credenciados, funcionando, neste caso, como mero agente de recebimento e pagamento dos valores recebidos.

Conclui que não sendo efetivo beneficiário desses recursos, não é plausível que sobre ele recaia a exigência do ICMS lançado na presente autuação fiscal. Transcreve em socorro à tese, a Lei 12.249/2010 ao estabelecer que um mero agente de pagamento não pode ser considerado como beneficiário dos valores. Repete que os valores de VAR transitam apenas temporariamente na sua contabilidade, não se submetendo a nenhum tipo de tributação (DOC nº 06).

Insiste que sob a ótica contábil, no período autuado, os valores pagos a título de bônus foram lançados a débito na respectiva conta do passivo (obrigações com Distribuidores), tendo como contrapartida o lançamento a crédito na conta Bancos, cancelando assim os efeitos do lançamento anteriormente efetuado – ingresso temporário do VAR no patrimônio da FLP. Diz que em razão da administração de recursos de terceiros e para materializar a cobrança do valor pactuado no competente Contrato de Prestação de Serviços, o ISS incidente sobre a prestação dos mencionados serviços foi integralmente recolhido (DOC nº 10).

Ressalta que a prestação de tais serviços visam a preservação do “Plano de Marketing Único”, as redes de compra e, por conseguinte, a própria saúde do negócio, tendo em vista que os compradores, isoladamente, não teriam condições técnicas e operacionais de efetuar a repartição justa, respeitando-se as devidas proporções dos prêmios entre todos aqueles que, de algum modo, empreenderam esforços para praticar as operações de comercialização das mercadorias da marca FLP. Conclui que os créditos tributários de ICMS lançados no Auto de Infração são indevidos e improcedentes.

Discorre sobre a não-incidência do ICMS sobre os valores recebidos a título de VAR na infração 01, alegando que a acusação é manifestamente infundada e incabível. Propõe rigorosa análise em relação às suas operações patrocinadas para a apuração da verdade material dos fatos, princípio consagrado do processo administrativo, a partir dos pedidos feitos pelos compradores e das correspondentes notas fiscais de venda emitidas pelo autuado, mas, também, do *contrato de distribuição e prestação de serviços devidamente assinado por cada um dos compradores (a); (b) recibos emitidos pela Impugnante da importância equivalente às contribuições para os prêmios adiantados pelos respectivos compradores ou VAR - aproximadamente 40% do valor dos pedidos, (b); da nota fiscal de prestação de serviços emitida pela Impugnante contra cada um dos compradores pela administração de seus bens e negócios - administração dos prêmios (c); e (d) informes de rendimento do imposto de renda retido na fonte relativamente aos valores pagos aos compradores nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 (d).*

Anexa dos autos como amostragem, no DOC 11, as operações contidas notas fiscais nºs 624224, 690495 e 709812 para demonstrar: “*(a) as próprias notas fiscais de venda de mercadorias (aproximadamente 60% dos pedidos); (b) formas de requisição para pedido de mercadorias (100% dos pedidos); (c) o contrato de distribuição e prestação de serviços devidamente assinado por cada um dos compradores; (d) recibos emitidos pela Impugnante da importância equivalente às contribuições para os prêmios adiantados pelos respectivos compradores ou VAR (aproximadamente 40% do valor dos pedidos); e (e) recibos emitidos pelos compradores quando dos recebimentos dos prêmios*”.

Aduz que a diferença apontada pela fiscalização corresponde aos valores relativos ao VAR, adiantados pelos compradores ao autuado, para posterior repasse aos integrantes da competente rede de compradores credenciados; tal fato pode ser constatado através da análise, em conjunto, dos pedidos de mercadorias (formas de requisição), das notas fiscais de saída das respectivas mercadorias e, também, dos recibos emitidos pelo autuado aos correspondentes compradores, por meio dos quais ele declara haver recebido as quantias relativas ao VAR (aproximadamente, 40% do valor total dos pedidos).

Reitera que os valores que transitam pelo patrimônio da impugnante, a título de VAR, são devolvidos, mediante o pagamento dos respectivos bônus, de forma integral, cumprida de forma rigorosa e transparente, ainda que seja necessária a emissão de milhares de cheques, ainda que no

valor de R\$ 1,00, conforme fazem prova o relatório de bônus (DOC 12) e a declaração do Unibanco S/A (DOC. 13), não podendo tais quantias serem classificadas como receita da impugnante.

Traduz o conceito da receita sobre qual recai a tributação pelo ICMS em decorrência a operações de comercialização de mercadorias, na doutrina de Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva; na jurisprudência (Desembargadora Ana Scartezzini, AC nº 90.03.000915-5/SP, TRF da 3ª Região; RE nº 240.785/MG, em sessão plenária, o Il. Min. Marco Aurélio de Melo - STF) e decisões (RESP nº 411.580, 1ª T do STJ, Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 16.12.2002; Secretaria da RFB, por meio da Superintendência Reg. da 1ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 442/2000) evidenciando que os valores que ingressaram transitoriamente no patrimônio da empresa, sendo depois, transferidos à terceiros, em hipótese alguma, constituem receita sujeita à tributação.

Aduz que como agente de pagamento, a impugnante em nada se confunde com os beneficiários efetivos dos pagamentos, por força, inclusive, da Lei nº 12.249/2010. Conclui que as operações de venda de mercadorias nos meses de Janeiro 08 / dezembro 10 estão rigorosamente refletidas nas correspondentes notas fiscais e a receita auferida pela impugnante, em decorrência de tais operações, já foi corretamente submetida à tributação pelo ICMS.

Com relação à infração 2, vendas realizadas para consumidores finais das mercadorias FLP e da inexistência de revenda, diz que a fiscalização está exigindo o ICMS-ST supostamente incidente sobre as operações de venda.

Preliminarmente, lembra que os valores relativos ao VAR não compõem a base de cálculo do ICMS, não havendo a incidência do sobre tal montante, na modalidade normal ou por substituição tributária. Entretanto, diz, ainda que se julguem procedente as acusações fiscais que recaem sobre o ICMS (normal) incidente sobre os valores recebidos a título de VAR (40%), não há que se falar na incidência desse imposto por substituição tributária, na medida em que as vendas realizadas têm como destinatários consumidores finais das mercadorias, e não revendedores.

Diz que para os valores das operações de venda, consignados nas notas fiscais de saída, recolheu o respectivo ICMS normalmente. Também afirma não ser devido o ICMS-ST, isto porque o entendimento fiscal é equivocado, ao sustentar que foi realizada operação de vendas para revendedores. Opera, na verdade, em um sistema de marketing multinível, à semelhança da Natura, Avon e Herbalife.

Explica que, diversamente ao que ocorre com as mencionadas empresas, as pessoas físicas adquirentes dos produtos FLP, não apenas no Estado da Bahia, mas em todos os estados de atuação em que o autuado atua, não podem ser enquadradas como revendedoras de tais mercadorias, pois elas, em verdade, são verdadeiras consumidoras finais, expositoras da marca da FLP e incentivadoras do uso de aludidos produtos por outros consumidores; os produtos passam a ser adquiridos diretamente pelas pessoas indicadas pelos compradores/distribuidores, sendo que aquelas, para os efeitos dessa operação, caracterizam-se, na verdade, como consumidores finais.

Nesse contexto, adquirindo mercadorias FLP, após atingidas algumas condições, em razão de volume de compra, são credenciados junto à FLP na qualidade de compradores/distribuidores; os antigos compradores/distribuidores são a eles relacionados como sendo os seus respectivos patrocinadores. Isto justifica o fato de que o sucesso financeiro dos compradores/distribuidores cadastrados na FLP não depende das vendas que supostamente serão realizadas com determinada margem de lucro, tampouco dos valores a que eles fazem jus, em razão das compras que efetuam de acordo com o Plano de Marketing Único, mas depende principalmente da quantidade e do valor das aquisições feitas pelos respectivos compradores/distribuidores por eles patrocinados, tendo em vista que, sobre tais operações mercantis, os citados compradores/distribuidores receberão os valores devidos (prêmios).

Noutras palavras, compradores/distribuidores, ao trabalharem o marketing e a exposição da marca FLP, não realizam vendas de tais mercadorias, mas apenas indicam os respectivos

“consumidores finais” que com a FLP estabelecerão relação jurídica direta de consumo e sem qualquer interferência dos compradores/distribuidores. Tais consumidores finais passam a denominar-se, única e exclusivamente por força de obrigação contratual, “distribuidores” dos mencionados produtos FLP, ainda que a natureza jurídica da sua atividade seja outra.

Esclarece que as pessoas físicas contratadas junto à FLP, para usufruir do Plano de Marketing Único, devem expor a outras pessoas todas as qualidades e funcionalidades dos produtos. Diz que a nomenclatura “distribuidor” foi adotada somente para fins de uniformização com o resto do mundo que, internacionalmente, adota o termo “*distributor*”, mas sequer tem a mesma definição e efeitos fiscais nos diversos países; no caso em tela, esta denominação poderia ser facilmente substituída por “comprador” ou “empreendedor”.

Aduz que a tarefa dos “distribuidores” é a expansão da marca FLP, em todo o território nacional, mediante a aplicação do Plano de Marketing Único, que se traduz na indicação de novos consumidores de tais produtos, de sorte que, quanto maior for o número de compradores (novos distribuidores de ideias, expositores dos produtos FLP) das mercadorias da marca FLP por conta da indicação de tais “distribuidores”, terão direito a uma maior remuneração (bônus). Ressalta que as pessoas são cadastradas para adquirir produtos para consumo próprio e não para revendê-los, pois tal prática, que não é vedada pela empresa, mas é desencorajada, em virtude dos limites impostos a volumes muito elevados de compras.

Reproduziu planilhas comprovando que mais de 80% dos compradores/distribuidores de produtos FLP realiza de 01 a 04 pedidos por ano, insuficiente para caracterizar a hipótese de revenda. Os produtos são adquiridos em pequenas quantidades, em curta periodicidade, denotando a natureza de consumidor-final por parte de adquirentes em relação aos anos de 2008, 2009 e 2010 (DOC 14).

Assevera que o valor médio por comprador/distribuidor é 4 pedidos anuais e aproximadamente R\$ 300,00, não se podendo sugerir intuito de revenda por parte de compradores/distribuidores que consumam menos de R\$ 1.200,00 anuais, motivo pelo qual, ainda que se entenda pela incidência do ICMS-ST nas operações efetivadas pelo autuado com a sua rede de compradores/distribuidores, é imperativo que os valores relativos às vendas para esta categoria de consumidores sejam excluídos da base de cálculo do imposto, pela manifesta inoccorrência da hipótese legal que legitima a sua incidência sob o regime de substituição tributária.

Destaca ainda a natureza das mercadorias FLP, basicamente de higiene pessoal, alimentos ou perfumaria, sendo perecíveis e de baixo valor unitário, razão pela qual, caso revendidas, resultaria em pouco ou nenhum lucro para o eventual revendedor. Aduz que legislação tributária federal definiu que bens de uso ou consumo pessoal são “*artigos de vestuário, higiene e demais bens de caráter manifestamente pessoal, em natureza e quantidade compatíveis com as circunstâncias da viagem*”(art.2º, IN-RFB nº 1059/2010).

Traz à baila ementas de julgados pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF, órgão máximo do contencioso administrativo fiscal do Estado do Rio Grande do Sul, os quais consignam o entendimento de que a presunção de revenda deve ser afastada quando comprovada a sua inoccorrência (TARF-RS, Acórdão nº 506/06, proferido em 19/07/2006).

Conclui, em face do vasto material probatório em anexo, as planilhas que demonstram o pequeno volume de pedidos realizados pela maior parte dos compradores/distribuidores cadastrados na FLP ao longo do ano, que é impossível sustentar a presunção de que teria havido revenda realizada pelos mencionados compradores/distribuidores ou que houve incidência do ICMS-ST, impondo-se o cancelamento das exigências fiscais lançadas por meio do Auto de Infração.

Pede que, caso entendam o contrário da impugnação, que sejam excluídos da base de cálculo do ICMS-ST os valores relativos às operações de saída destinadas aos compradores/distribuidores que consumiram até R\$ 1.200,00 anuais, eis que insuficientes para caracterizar qualquer intuito ou efetivo exercício de revenda.

Com referência às infrações 3 e 5, levantamentos quantitativos de estoque por exercícios fechado, em 2008 a 2010, requer que sejam consideradas as razões transcritas nas infrações 1 e 2 (itens IV.2 e IV.3), que reúnem os mesmos argumentos, de forma que sejam julgadas improcedentes as respectivas exigências fiscais.

Finaliza, pelo acolhimento da nulidade suscitada; se ultrapassada, que o Auto de Infração seja cancelado; requer a realização de perícia nos documentos anexados, a fim de comprovar o baixo valor anual consumido pela maior parte dos compradores/distribuidores, afastando-se, assim, qualquer caracterização de intuito de revenda e que todas as intimações relacionadas ao presente feito sejam destinadas ao endereço do seu advogado, no Estado do Rio de Janeiro, sob pena de nulidade.

Às fls. 1783, volta a manifestar-se nos autos, requerendo a juntada de diversos documentos.

Os Auditores Fiscais, responsáveis pelo feito, prestam Informação Fiscal, às fls. 1807/1816, (volume VI) aduzindo que a exigência fiscal se originou de lançamento de ofício em decorrência da falta de retenção de tributo de responsabilidade do autuado, caracterizado na condição de substituto tributário, em razão de comercializar mercadorias, no âmbito do Estado da Bahia, utilizando-se da estratégia comercial denominada MARKETING DIRETO, conforme art. 379 e seus respectivos parágrafos do RICMS-BA, haja vista a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido, nas subseqüentes saídas realizadas pelos revendedores (distribuidores), conforme descrito pela própria empresa autuada às fls. 1499 a 1506.

Dizem que o levantamento fiscal e todo procedimento investigativo teve como objetivo fundamental o alcance da verdade material, através da reunião de elementos probantes, indo além da realização de simples auditoria nos papéis e registros eletrônicos usuais produzidos ou transmitidos pela empresa autuada.

A abrangência da ação fiscalizadora, nos exercícios 2008 a 2010 buscou entender todo o funcionamento da cadeia operacional da referida empresa, tendo como objetivo finalístico realizar a justiça fiscal. Por conseguinte, vários elementos de provas foram colhidos, a exemplo de catálogos de apresentação dos produtos, “folders publicitários”, livretos promocionais, informativos periódicos, fluxo comercial dos pedidos de compra, contratos celebrados entre o autuado e os distribuidores (fls. 38 a 57 e 137 a 148). Dizem que o lançamento em tela se encontra alicerçado em conformidade com as descrições das irregularidades tributárias identificadas, da farta documentação trazida ao PAF.

Contestam a alegação de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, posto que o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais e não procede a reclamação de arbitramento da base de cálculo do imposto. Dizem que nos itens 1 e 2, a base de cálculo foi apurada somando-se ao valor constante das notas fiscais de vendas, o valor indicado no respectivo recibo emitido pelo autuado e intitulado de Valor de Alocação de Rede – VAR (fls. 356 a 655), valores estes que representam o valor efetivamente desembolsado pelos compradores, conforme descrito às fls 1504 e 1505.

Argumentam que as operações restam comprovadas como MARKETING DIRETO, o que a empresa define como Plano de Marketing Único e que, segundo as diretrizes e política da companhia (fls. 1571 a 1588), consiste em incentivar e apoiar a venda no varejo dos produtos da FOREVER LIVING PRODUCTS – FLP, através de uma rede de distribuidores independentes que adquirem os produtos para revenda, obedecendo a um critério recíproco de pagamento (por parte da FOREVER) e recebimento (por parte dos Distribuidores) de bônus originários dos Valores de Alocação de Rede – VAR correspondente ao percentual de 40% das operações de vendas realizadas.

Dizem que, segundo a empresa, “os compradores são incentivados a aumentar o seu volume de compras e de exposição dos produtos FLP, por meio do esforço pessoal de cada um deles e da agregação de outros interessados no processo”. Observam que a afirmação é contraditória com as informações constantes no documento “Políticas da Companhia”, fls. 1572, 1579, 1583, 1584 e 1585,

devidamente sinalizadas e anexadas pela referida empresa onde afirma que *“o propósito e o plano é justo para seus Distribuidores independentes que comprem o produto para uso pessoal ou revenda”; que todos os Programas de Incentivo da FLP são destinados a promover princípios saudáveis de construção do negócio. Isto inclui o patrocínio apropriado e a venda de produtos em quantidades usáveis e revendáveis; que os Distribuidores devem manter dados sobre suas vendas mensais para consumidores específicos”*.

Completam que tais afirmações e o procedimento adotado pela empresa evidenciam que as operações do autuado são comprovadamente MARKETING DIRETO, conforme art. 379 do RICMS-BA e seus parágrafos, que transcreve.

Explica que a aplicação da Margem de Valor Adicionado – MVA, através da qual se chegou à base de cálculo para a cobrança do imposto, não tem qualquer relação com a utilização do arbitramento da base de cálculo da forma como fora arguido pelo autuado, haja vista que a base legal para a utilização da MVA consta do disposto no já citado (art. 379 do RICMS-BA).

Quanto ao item 5, ressaltou que foi adotado procedimento de arbitramento da base de cálculo apenas no que concerne ao valor denominado de valor de alocação de rede – VAR, haja vista que, amparado nas disposições do art. 60 do RICMS-BA, o objetivo fundamental foi chegar à base de cálculo do imposto no que concerne ao levantamento quantitativo de estoque. Explica que para se apurar o preço médio praticado pelo contribuinte, de acordo com disposição regulamentar, foi utilizado o valor do preço médio das saídas praticadas no último mês do período fiscalizado, porém como este preço representa apenas 60% do valor da operação conforme já disposto, foi agregado a este percentual, o valor do percentual de 40% referente o chamado VAR, o que permite apurar o real valor da operação mercantil (100%), haja vista que a empresa, mesmo intimada para fornecer a tabela de preços praticados em suas operações mercantis (fls. 18, 20, 21 e 22), deixou de apresentá-las, sob a alegação de não dispor das referidas tabelas.

Ressaltam que buscaram respaldo nas disposições contidas no art. 60 do RICMS-BA, que também transcrevem e que as decisões do Conselho de Fazenda acostadas nas razões não guardam relação com as questões defendidas pela empresa.

Observam que a adoção desse procedimento foi praticada não só para estabelecer o preço médio, mas também a base de cálculo do imposto, no qual se encontra tal procedimento, plenamente respaldada.

Constatam que os procedimentos adotados pela empresa caracterizam e comprovam operação de MARKETING DIRETO, que chamou de “Plano de Marketing Único”, mas que tal prática não a exime do pagamento do ICMS incidente sobre as vendas realizadas, haja vista que, não existe qualquer base legal para a omissão nos cálculos e a consequente falta de recolhimento do imposto devido decorrente das operações mercantis realizadas.

Concluem do procedimento adotado pelo autuado, a tentativa de tentar camuflar, burlar e escamotear as operações, nesse item específico da autuação, onde a empresa declara o valor correspondente a 60% da efetiva operação de venda realizada que, em verdade, representa parte da receita decorrente das operações mercantis (originária de suas atividades operacionais), que somando ao percentual de 40%, correspondente ao Valor de Alocação de Rede – VAR, como se fora uma reserva destinada à distribuição de bônus, totaliza 100%. Aduzem que na utilização desse procedimento, a empresa opera como se fosse uma instituição financeira, omitindo da tributação a parcela correspondente aos 40%, valor este que sobre o qual, obrigatoriamente, deveria recair a cobrança do ICMS incidente para as operações efetivamente praticadas pela empresa em questão.

Em relação às infrações 3 e 4 – operações de saídas de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária e omissão de saídas de mercadorias tributáveis relacionadas nos demonstrativos de saídas de mercadorias maior que as entradas, constatam que o autuado não apresentou qualquer demonstrativo ou comprovações que inibam a acusação fiscal, restando

claro que o autuado não dispôs de elementos de provas, razão porque procurou, sem consistência, contra argumentar as infrações apontadas.

Nos itens das infrações 1, 2 e 5, observam que os adquirentes identificados nos documentos fiscais e respectivos recibos, devidamente vinculados aos contratos previamente efetivados entre estes e a empresa FOREVER, caracterizados na condição de DISTRIBUIDORES são, nada mais, nada menos, revendedores dos produtos comercializados pelo autuado, conforme fartamente documentado, nas fls. 1572 a 1588, comprovando a prática de camuflar a ocorrência das operações tributadas pelo ICMS.

Contestam a alegação defensiva que consignou nas notas fiscais de vendas de suas mercadorias exatamente os valores das operações efetivamente realizadas e que os valores dos recibos emitidos em favor dos empreendedores FLP não integram a base de cálculo do imposto. Tal procedimento não pode prevalecer porque não encontra qualquer fundamento legal, nem lógico.

Deduzem, por essa construção, tenta o autuado fazer crível que o comprador seria capaz de adquirir o correspondente a 60% dos produtos, mas realizar o pagamento no valor de 100%, sob a promessa que futuramente teria o valor de 40% restituído a título de bônus a depender do desempenho individual de cada um dos distribuidores.

Dizem que a solicitação de perícia não tem qualquer fundamento lógico, haja vista os elementos de provas que integram o processo estão contidos ao longo processo da ação fiscalizadora. Por fim, pede pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir de ofício as infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, totalizando créditos tributários no valor principal de R\$ 12.721.007,32 e que serão objeto da apreciação nas linhas procedentes.

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a nulidade da autuação, sob o argumento que não houve ocorrência que autorize o procedimento de arbitramento, realizado em desacordo com o art. 148, CTN, que somente pode ser manejado como medida extrema, quando forem omissas ou não mereçam fé as declarações e documentos expedidos pelo sujeito passivo, o que não ocorreu no caso em tela. Em socorro à sua arguição os artigos 142, CTN e art. 26, Lei nº 3.956/81.

É cediço que o arbitramento da base de cálculo trata-se de medida excepcional na apuração do tributo devido, conforme indica o art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN e, a sua adoção sem obediência aos requisitos e pressupostos para a sua admissibilidade, pode acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente. Não é, contudo, o que ocorre na lide em debate. Inexistem no presente Auto de Infração quaisquer motivos que o condene à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, com o acompanhamento por parte de preposto do autuado das etapas do processo de fiscalização, com a entrega regular dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme ciência de recebimentos dos demonstrativos constantes nos autos. As infrações estão descritas de forma clara, fundamentadas nos demonstrativos, nos diversos materiais de provas e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator.

Verifico que foram assegurados ao contribuinte autuado todos os direitos processuais, tendo ele iniciado o contraditório exercendo o seu direito da ampla defesa, cabendo-lhe exercitá-la com os elementos de provas de que dispunha e seguindo o raciocínio que melhor lhe aprouver para a impugnação do Auto de Infração, sem qualquer reserva, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro e em obediência ao devido processo legal.

Ao contrário da alegação defensiva, não houve arbitramento da base de cálculo. O montante real, cujo mérito será apreciado em momento posterior, foi apurado através dos roteiros regulares de fiscalização, posto que as diferenças exigidas foram apuradas a partir do valor constante das notas fiscais de vendas, emitidas pelo estabelecimento autuado, acrescido dos recibos chamados

Valor de Alocação de Rede – VAR, emitidos igualmente pelo sujeito passivo, não havendo, na formação da base de cálculo da exigência, custo estimado, acrescido de percentual, em vista ao ramo de negócio do autuado, conforme prevê o § 3º, art. 26, da Lei Estadual nº 3.956/81. O percentual de margem de valor adicionado (MVA), 60%, não identifica arbitramento da base de cálculo, uma vez que sua aplicação tem assento no art. 379, § 4º, RICMS BA.

Portanto, não há falar em nulidade da ação fiscal por apuração de ICMS, através de arbitramento da base de cálculo, em desconformidade com o que estabelece a legislação do imposto.

Superadas as questões adjetivas, adentraremos na apreciação do mérito.

A primeira infração versa sobre o recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$ 5.126.978,88.

A segunda infração, por sua vez, exige do sujeito passivo a falta de retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes, em relação às vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor que totaliza R\$6.905.255,43, sob a assertiva que a empresa autuada realiza operações de marketing direto para comercialização de seus produtos, conforme dispõe o art. 379 do RICMS BA.

Examinando os autos do processo, constato a elaboração de demonstrativo sintético às fls. 58, elencando mensalmente as operações que originaram a exigência, consistentes na soma das vendas regularmente declaradas pelo autuado, nos seus livros fiscais, adicionado ao valor de um bônus registrado apenas nos livros contábeis, apurando-se então o total do valor das vendas. No item inicial, se exige apenas o imposto incidente sobre o valor do bônus, não submetido, inicialmente, à tributação. Na segunda infração a exigência assenta sobre o ICMS da substituição tributária, nos termos do art. 379, § 4º, RICMS BA., calculado sobre o novo total das vendas, pelo fato de o contribuinte não ter procedido ao devido recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes.

O autuado, após discorrer sobre o estabelecimento, esclarece que utiliza um “Plano de Marketing Único” como incremento de suas vendas e incentivo à rede de compradores/distribuidores independentes; como segunda atividade, presta serviços de administração e gestão de recursos de propriedade e interesse de compradores de seus próprios produtos.

Contesta a exigência fiscal, salientando que a diferença apurada corresponde aos valores relativos ao VAR, adiantamento de aproximadamente 40% do pedido, feito pelos compradores para posterior repasse aos integrantes da rede de credenciados.

Reitera que tais valores não podem ser considerados receita do impugnante, uma vez que transitam apenas pelo patrimônio da impugnante, sendo, posteriormente, devolvidos, mediante o pagamento dos respectivos bônus, de forma integral. Argui que não se confunde com os beneficiários efetivos dos pagamentos, por força da Lei nº 12.249/2010, concluindo que as operações de vendas de mercadorias estão rigorosamente refletidas nas correspondentes notas fiscais e submetidas corretamente à tributação pelo ICMS.

No caso concreto, como assentado nas linhas anteriores e, face à farta documentação acostada aos autos, constato que o estabelecimento FOREVER LIVING PRODUCTS DO BRASIL LTDA, inscrito no Estado da Bahia, sob a inscrição 75.797.153, faz parte de um gigante americano, FOREVER LIVING PRODUCTS (Viver para Sempre), presente em diversos países. Segundo depoimento de um distribuidor, além de elementos constante do PAF, o autuado implementou o chamado “Plano de Marketing FLP”, em que os ganhos são medidos em termos de “caixa crédito” (cc) e os adquirentes de seus produtos iniciam seus negócios como “distribuidores”, têm ganhos provenientes de vendas próprias pessoais no varejo, mais um bônus sobre as vendas de outros grupos de “distribuidores” formado por membro adicionado pelo “distribuidor” original.

No modelo, o “distribuidor cadastrado” adquire o direito de comprar produtos diretamente da FLP a preço de atacado e pode revendê-los a clientes a preço de varejo. A margem de lucro do Distribuidor, no caso em análise, variou de 35% a 38%.

A cada mês, a FLP retorna e bonifica em dinheiro seus distribuidores sobre o volume de produtos movimentado por suas compras pessoais, nessas incluídas as compras dos novos distribuidores patrocinadas pelo distribuidor original. Bônus que varia entre 5% e 18% dependendo do nível ocupado no Plano de marketing FLP e que é formado a partir das contribuições dos próprios adquirentes dos produtos FLP, sob a rubrica de VAR (Valor de Alocação de Rede).

Formalmente, o sujeito passivo organiza a exploração de seu negócio, através de duas atividades distintas: a importação de produtos e posterior comercialização, além da prestação de serviços de administração e gestão de recursos de terceiros e interesses dos compradores de seus produtos.

Através da elaboração do chamado Plano de Marketing Único, estabeleceu uma estratégia de marketing de rede para a distribuição de seus produtos e a composição de um fundo suprido com recursos originados dos próprios compradores. Estabelece a organização que dos valores ingressados de cada negócio, aproximadamente 60% estão relacionados às vendas, enquanto que 40% restantes seriam parcelas do fundo, que chamou de Valor de Alocação de Rede – VAR.

Na estratégia elaborada, os adquirentes dos produtos FLP não são revendedores, mas chamados de distribuidores / compradores que, ao incentivarem outras pessoas na aquisição desses mesmos produtos, tornam-se “patrocinadores”, habilitando-se a receber prêmios em função do volume de suas compras e dos seus patrocinados, que formam uma rede.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A Lei nº 6.404/76 dispõe que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa.

Nesse sentido, na defesa do contribuinte, devem ser observados os princípios e limites que norteiam o sistema tributário e emolduram o poder estatal na cobrança de tributos. Doutro lado, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que não haverá censura jurídica, onde não haja comportamento ilícito.

Não se discute, outrossim, a possibilidade livre de a empresa celebrar contratos, respaldada no princípio da autonomia da vontade das partes, entre eles, o contrato de compra e venda, o mais importante dos contratos típicos e o mais utilizado no cotidiano, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certas coisas, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro (art. 481, Código Civil). Em princípio, os particulares têm a faculdade de contratar da maneira que bem entendem, respeitados os limites da ordem pública, a moral e o direito, dando azo a fatos jurídicos do direito privado.

O contrato de compra e venda mercantil, anteriormente disciplinado pelo Código Comercial de 1850, passou a ser regulamentado pelo atual Código Civil de 2002, nas mesmas disposições do contrato de compra e venda civil, antes citado, nos artigos 481 a 504. Segundo o Professor Fábio Ulhoa Coelho *“No direito privado brasileiro, a compra e venda pode ser civil, ou ao*

consumidor. Entre os da primeira espécie, encontra-se a compra e venda mercantil. Para ser mercantil comprador e vendedor devem ser empresários; em decorrência, a coisa objeto de contrato deve ser uma mercadoria e o negócio deve se inserir na atividade empresarial de circulação de bens”.

Portanto, quando um fato jurídico tenha por base nuclear a circulação de mercadoria, estará identificado na regra matriz da incidência tributária e não dará surgimento a uma obrigação civil, mas uma obrigação de conteúdo tributário.

O fato gerador do ICMS descrito na Constituição Federal é atinente a operações relativas à circulação de mercadorias e indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadoria, aquela capaz de realizar o trajeto produção – consumo.

No caso em concreto, observamos, não obstante a organização dos negócios do contribuinte autuado ter alcance internacional, e presença em vários locais do Brasil, a ocorrência de um planejamento marginal, em agressão à Lei nº 7.014/96 do ICMS do Estado da Bahia, que prevê no art. 17, I, que “a base de cálculo do imposto, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, nas saídas de mercadoria, é o valor da operação”.

O dispositivo legal do ICMS do Estado da Bahia encontra fundamento no texto Constitucional (art. 155, II) e para dar aplicação o art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 define que a base de cálculo na saída de mercadorias é o valor da operação.

Nesse sentido, é o próprio autuado é admitir que a efetiva receita de venda de mercadorias corresponde a aproximadamente 60% dos valores ingressados no caixa do autuado, mediante os pagamentos efetuados pelos compradores, e que a contribuição para posterior repasse a título de VAR equivale a aproximadamente 40% dos referidos valores ingressados.

Registra o autuado, longe da escrita fiscal, mas na sua contabilidade, o que chamou de VAR (Valor de Alocação de Rede), consistente num valor de serviço que diz prestar na administração e gestão dos prêmios devidos aos compradores e cujos correspondentes recursos são entregues para a impugnante pelos próprios compradores, quando da aquisição dos produtos FLP.

Trata-se de clara manipulação do sujeito passivo, objetivando escamotear o verdadeiro valor da operação comercial. Não será pela partição do negócio em duas atividades, sendo a segunda, uma estranha prestação de serviço de gestão de recursos de terceiros, que o valor da operação poderá ser suprimido. Primeiro, porque não reside alguma lógica no suposto pagamento efetuado pelo adquirente dos produtos para que o vendedor administre prêmios a que fará jus pelo nível de aquisição que fizer. Ora, o próprio revendedor é quem adianta o valor do prêmio que receberá, a depender de seu desempenho e volume de negócios que operar. Em seguida, porque o modelo engendrado importa na burla a normas imperativas de ordem pública e implica crédito tributário, que não pode ser desprezadas ou contornadas por particulares, sob pena de sanção, o que inclui a invalidade dos atos ou negócios jurídicos celebrados sem que tais normas sejam observadas.

O contribuinte pode adotar todas as formas e alternativas estratégicas e de marketing, no sentido de impulsionar o seu negócio. Pode criar o plano de marketing que melhor espelhar as suas ações, pode criar as várias figuras típicas, descritas ao longo das narrativas, tais como distribuidor, grupo de distribuidor, cliente, revendedor, bônus, supervisor, assistente de supervisor, gerente, assistente de gerente, novo distribuidor, etc. Interessante atestar, no entanto, se as partes agem efetivamente para dar realidade negocial às formas arquitetadas, isto é, se os negócios declarados são efetiva e verdadeiramente realizados e de acordo com o arcabouço jurídico aplicado às referidas formas ou se a forma está a serviço de uma falsa representação da realidade. Não pode, por fim, praticar negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Uma prova evidente da realização de negócio simulado, consistente em não oferecer o valor total da operação à tributação do ICMS, pode ser observada a partir de um conjunto de documentos acostados aos autos, onde temos o total de uma venda efetuada a Cícero Feitosa da Silva, no valor total de R\$ 138,86 (fl. 1747) e o pagamento da operação, através do cartão de crédito VISA, em nome de sua esposa Vanessa Ferreira da Silva (fl. 1747); emissão da nota fiscal 624224, no valor de R\$92,22 (fl. 1748) e o complemento da operação, através da emissão de um recibo, que não foi oferecido à tributação do ICMS, no valor de R\$ 46,64 (fl. 1749). Portanto, o valor da operação descrita acima e sobre o qual deve incidir a alíquota para apuração do valor do ICMS é R\$ 138,86 e não R\$ 92,22 como simulou o estabelecimento autuado. Vários outros exemplos desses recibos e prova das operações de venda simuladas encontram-se acostados aos autos.

Como vimos anteriormente, o fato gerador do ICMS está descrito a partir da própria Constituição Federal, atinente a operações relativas à circulação de mercadorias; a base de cálculo exterioriza a materialidade, a grandeza do fato e corresponde ao efetivo preço praticado, o valor de que decorreu a saída da mercadoria, não podendo dela ser excluída nenhuma parcela, sob pena de irradiar indevidamente o objeto tributário.

E o que ocorre a partir da subtração da base de cálculo do ICMS, da parcela que o sujeito passivo intitulou VAR - Valor de Alocação de Rede, que não cabe, em absoluto, a justificativa que tributou a parcela correspondente como negócio jurídico de prestação de serviços de terceiros, e que se encontra o referido serviço na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Em arguição contida nas suas razões, o próprio sujeito passivo declara que ao receber as quantias referentes ao preço integral correspondente ao pedido de mercadorias, emite nota fiscal no montante do pedido relacionado à receita de venda propriamente dita e, simultaneamente, emite recibo da quantia remanescente, sob a rubrica de VAR (Valor de Alocação de Rede).

O poder tributário justifica-se em obediência estrita aos princípios constitucionais de direito público, das normas de direito privado e ocorre através do exercício das competências tributárias pelos entes políticos. Assim, para cada tributo, há um modelo jurídico com todos os critérios identificadores do fato tributário e da respectiva relação jurídica que se forma, como exige o princípio da tipicidade. Por outro lado, a autonomia dos particulares, no exercício de seus atos negociais, igualmente, deve ser exercida de acordo com os limites orientados por tais normas.

Nessa senda, incabível ao sujeito passivo, por conta da organização de seu Plano de Marketing e no desenvolvimento de sua rede de negócios, alterar ilicitamente a extensão da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias, ainda que seja em deslocamento para a prestação de serviços compreendida na competência tributária municipal, porquanto signifique considerável economia fiscal.

Reiteramos que é vedado ao contribuinte autuado, realizado um ato cujas características subsumem-se às da hipótese de incidência tributária do ICMS, esquivar-se do cumprimento da obrigação tributária, enquanto exigência legal decorrente da concretização do fato jurídico tributário, pela emissão dos recibos sob a denominação de Valor de Alocação de Rede – VAR.

Esclarece-se, por derradeiro, que o Valor de Alocação de Rede – VAR, que é suportado pelo adquirente, também faz parte do custo da mercadoria e, portanto, para efeitos fiscais, constitui valor tributável, devendo ser considerado para o cálculo do tributo devido, conforme se pode extrair do dispositivo abaixo da Lei do ICMS deste Estado (Lei 7.014/96).

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo (importação):

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob

condição;
(...)

Os Auditores Fiscais, assim, identificaram na contabilidade do sujeito passivo, os respectivos valores subtraídos do valor da operação mercantil, registrados como Valor de Alocação de Rede – VAR, consolidados mês a mês no livro razão, fls. 59/68, transportado, em seguida para o demonstrativo de fls. 58. Ante o exposto, resta, pois, devidamente caracterizada a exigência da primeira infração, no valor de R\$ 5.126.978,91.

A infração 2 se refere à falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, sob a acusação que a empresa realiza operações de marketing direto internamente para comercialização de seus produtos, conforme dispõe o art. 379 RICMS BA.

Verifico a elaboração de demonstrativo sintético, fl. 58, recomposta a base de cálculo de acordo com infração 01, perfeitamente caracterizada de acordo com a exposição discutida no item anterior, além da aplicação da MVA de 60% conforme disposição do art. 379, § 4º, RICMS BA. Exigência que totaliza o lançamento de ofício no valor de R\$ 6.905.255,43.

Argumenta, com relação a esse item, o sujeito passivo, que as vendas foram realizadas para consumidores finais; Explica que a adoção de um contrato de distribuição e o uso da expressão “distribuidores” se deve à exigência de uniformização da nomenclatura utilizada pelas empresas do grupo, descabendo, portanto, a exigência do ICMS substituição tributária. Argui ainda, caso sejam julgadas procedente as acusações fiscais, que recaem sobre o ICMS normal incidente sobre os valores recebidos a título de VAR, não há falar na incidência de ICMS-ST, à medida que as vendas foram feitas para consumidores finais das mercadorias, e não para revendedores.

Não obstante os argumentos defendidos pelo sujeito passivo, restam provados dos elementos constantes do processo em análise, a caracterização da condição de contribuinte substituto tributário, tendo em vista a opção escolhida para comercialização de seus produtos, que se amolda ao conceito de “marketing direto”, subsumindo-se à hipótese tributária estabelecida no Convênio ICMS 45/99, recepcionado pelo art. 379, RICMS BA.

Na definição clássica de Philip Kotler, catedrático americano no ensino e no planejamento de Marketing, “marketing direto” é um sistema de marketing interativo que usa um ou mais meios de propaganda para obter resposta mensurável e transação em qualquer lugar. Utiliza como ferramentas a mala-direta, o telemarketing, catálogos, revistas, jornais, mídias eletrônicas, entre outros. A venda direta, por sua vez, conforme define a principal entidade que congrega as maiores empresas do setor no Brasil, a ABEVD (Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta), é “um sistema de comercialização de bens de consumo e serviços diferenciado, baseado no contato pessoal, entre vendedores e compradores, fora de um estabelecimento comercial fixo”.

A partir de tais definições, observa-se tratar de conceitos diferentes, mas a venda direta pode usar o marketing direto como recurso para consolidar as estratégias de comercialização, divulgação, promoção de produtos, captação de canal de vendas, dinâmica de relacionamentos, etc. projetando-se além do uso de recursos tecnológicos e proporcionando consistência e melhor estratégia de negócios.

Nesse sentido, a FOREVER LIVING PRODUCTS DO BRASIL LTDA é uma empresa de distribuição MULTINÍVEL, assim chamada porque comercializa seus produtos por intermédio de distribuidores que, por sua vez, patrocinam outros, recebendo pagamentos baseados sobre as vendas realizadas pelos patrocinados. A legislação brasileira não proíbe tal sistema de distribuição, sujeitando-se, no entanto, a quem dele se utiliza, às normas legais que recaem sobre as demais empresas em geral.

No que respeita ao ICMS, o contribuinte deve inscrever-se no cadastro do Estado, emitir as notas fiscais, relativamente aos negócios realizados com o lançamento do imposto para recolhimento ao final de cada mês. Enquanto as empresas não devem encontrar dificuldades no cumprimento de tais obrigações, os revendedores, em contrário, teriam dificuldades na observação de tais requisitos, em virtude de escasso conhecimento das leis tributárias e custo financeiro que teriam que suportar.

A Substituição Tributária foi a solução encontrada pela norma e através da qual o industrial ou o comerciante atacadista fica obrigado a recolher o ICMS devido nas operações subsequentes, em relação às mercadorias revendidas por revendedores, no caso da FLP, os distribuidores, conforme indicação do Convênio ICMS 45/99.

O art. 6º da LC 87/96 estabelece que as legislações estaduais poderão instituir o regime de substituição tributária. O parágrafo segundo do mesmo artigo delega à legislação estadual a competência para determinar quais as mercadorias, bens ou serviços poderão ser alcançados pela substituição tributária. No Estado da Bahia, lei do ICMS institui a Substituição Tributária (art.10, Lei 7.014/96) e a legislação estabelece que o regime de substituição tributária alcança as operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores localizados no território baiano, que efetuem vendas porta – a – porta a consumidor final, promovidas por empresas que utilizem o sistema de marketing direto para a comercialização de seus produtos (art. 379, RICMS BA).

Nesse sentido, pertinente é a exigência do ICMS elaborada em desfavor do autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para destinatários que distribuem produtos a revendedores “porta a porta”, localizados no Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS nº 45/99, regras que foram recepcionadas pelo artigo 379, § 1º do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n. 6.284/97 e apresenta a seguinte redação:

“Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista”.

A FOREVER LIVING PRODUCTS DO BRASIL LTDA não faz, em absoluto, vendas para consumidores finais. Suas operações de vendas são destinadas a uma verdadeira rede de distribuidores, que não se confunde com o consumidor. Para o Direito Tributário, o consumidor final é o adquirente da mercadoria ou bem, para uso, consumo próprio ou integração do seu patrimônio, com encerramento das etapas da circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria ou do bem.

A FOREVER LIVING PRODUCTS DO BRASIL LTDA trata de um milionário negócio que atende por Marketing de rede (MMN) cujo foco vai além dos produtos que comercializa. Os empreendedores envolvidos no negócio costumam dizer que “os verdadeiros produtos são os contatos”. Cria-se, na realidade, uma rede de negócio com pessoas interessadas, que desejam vencer a qualquer custo e menos preocupadas com vendas do kit ou pelo bônus da indicação.

Na chamada venda direta, produtos e serviços são apresentados ao consumidor, por intermédio da rede de negócio, explicações pessoais, catálogos, demonstrações, etc. O vendedor direto é a pessoa que participa do sistema de distribuição de empresa de venda direta. O vendedor direto no Brasil em geral é um revendedor autônomo e independente, que adquire produtos das empresas de vendas diretas e os revende aos seus clientes, com uma margem de lucro. Portanto, os revendedores possuem natureza jurídica de comerciantes. Na FLP são utilizados distribuidores, que podem chegar, na escala elaborada no plano de marketing da rede, a gerente.

Posto isso, da análise dos elementos de prova acostados aos autos, concluo pela ocorrência de operações de marketing direto regidas pelo mecanismo da substituição tributária, objeto do Convênio ICMS 45/99, de sorte que caberia ao autuado fazer a retenção do imposto que seria devido pelos contribuintes sediados na Bahia, quando estes fizessem a revenda no território baiano. Por conseguinte não acolho a alegação de que tais vendas foram efetuadas para consumidor final ou que o ICMS-ST não deve incidir sobre a parcela da receita omitida, apurada na infração 1.

Resta, então, procedente a imputação feita pelo Fisco, que apurou falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária, no valor de R\$ 6.905.255,43, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, conforme contido na inicial dos autos, cujos demonstrativos, estão acostados aos autos, além de CD contendo todas as operações que determinaram a base de cálculo e apuração do imposto.

As infrações 3 e 4 acusam a falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, além de falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios de 2008 a 2010.

Os Auditores elaboraram demonstrativo de Saída de Mercadorias Tributadas maior que as entradas (fls. 174/178; 216/222; 266/271), para a exigência da infração 4, além dos demonstrativos relativos à substituição tributária decorrente da exigência anterior, apensos aos autos às fls. 149/166 (Substituição Tributária – Retenção de ICMS), na infração 3, reiterando que se trata da substituição tributária subjetiva, tendo em vista a comercialização de produtos, através Marketing Direto, em exigências que somam R\$ 313.687,17 e R\$188.334,09, respectivamente.

O pedido da defesa cinge-se apenas que sejam consideradas as razões transcritas nas infrações 1 e 2, pois reúnem os mesmos argumentos.

Em se tratando, as infrações 3 e 4, de omissão de saída de mercadorias tributadas e a consequente apuração da falta de retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, decorrentes do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, a fiscalização tomou como base, no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, as quantidades dos estoques (inicial e final dos exercícios) registradas no livro Registro de Inventário por item de mercadorias, adicionou as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de compras, deduzindo as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, exigindo-se o imposto devido sobre as diferenças apuradas.

Tendo sido elaborados os demonstrativos fiscais sintéticos e analíticos, retro-mencionados, juntados aos autos, nas folhas antes mencionadas, separadamente, para cada infração consignada no presente PAF, com base nos documentos fiscais requisitados pela fiscalização, devidamente escriturados pelo próprio autuado, cujas cópias foram entregues ao autuado, mediante recibo, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), além de provar que a sua escrituração específica com exatidão as mercadorias comercializadas. Assim, não agiu o defendente, limitando-se a arguir que suas razões já foram manejadas, quando da impugnação das infrações 1 e 2, sem acostar quaisquer provas em favor de sua alegação.

As infrações 1 e 2 já foram apreciadas em todos os seus aspectos, concluindo-se pela subtração ilegal de parcela da base de cálculo do ICMS devido nas operações de vendas, correspondente ao valor relativo ao VAR, além da verificação de que tais operações de marketing direto estão regidas pelo mecanismo da substituição tributária (art. 379, RICMS BA). Em consequência, assim também restam caracterizadas as infrações 3, no valor de R\$ 188.334,09 e a infração 4, no valor de R\$ 313.687,17.

Por derradeiro, com relação à infração 5, a fiscalização diz exigir ICMS apurado por meio do arbitramento da base de cálculo, em virtude da declaração de valores inferiores ao preço corrente das mercadorias, nos documentos fiscais, no total de R\$ 186.751,75.

A apuração se justifica, em função do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias da infração anterior, ter utilizado o preço médio inferior ao preço corrente das mercadorias, considerando que as vendas registradas pelo contribuinte nas notas fiscais de saídas não incluam o valor lançado como bônus a distribuir, conforme analisado na infração 1.

O pedido de nulidade da infração 5 foi devidamente afastado na apreciação das preliminares por incabível. Conforme disposto no art. 937, I do RICMS/BA, é justificável o arbitramento quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, pela falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral e de documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil.

A rigor, a negativa em atender intimação para apresentação das tabelas de preços praticados nas operações mercantis, conforme constam das fls. 18/22, daria suporte legal para a apuração da base de cálculo do levantamento quantitativo de estoque, através do instituto do arbitramento. No entanto, não dispondo das tabelas de preços, os Auditores Fiscais procederam ao levantamento do preço médio praticado pelo contribuinte, utilizando-se dos elementos já constantes dos autos. 60% do valor efetivo da operação mercantil constam dos documentos fiscais emitidos; 40% restante está representado pelo denominado valor de alocação de rede da operação, capturado pela fiscalização, permitindo a apuração do real valor da operação mercantil, prescindindo, assim, da utilização do arbitramento da base de cálculo.

Dessa forma, a fiscalização elaborou demonstrativo sintético, fl. 326, destacando as diferenças de saídas maiores que as entradas do período, aplicou o percentual médio equivalente ao valor do bônus (VAR), apurando-se o valor do ICMS normal e do ICMS-ST. Demonstrativos analíticos foram igualmente acostados às fls. 329/352, com base na documentação fornecida pelo próprio autuado, inclusive os arquivos magnéticos, cujas cópias foram entregues ao autuado, mediante recibo. De posse de tais documentos, deveria o autuado apresentar provas a favor de sua argumentação, elementos capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), o que não ocorreu.

Por tudo que foi exposto, diante dos fatos e dos elementos contidos no processo, concluo que o procedimento fiscal encontra amparo na legislação do ICMS, devendo ser mantido o lançamento fiscal da infração 5, no valor de R\$ 186.751,75.

Pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração é como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206978.0010/11-4**, lavrado contra **FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$12.721.007,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$12.220.568,40, 70% sobre R\$313.687,17 e de 100% sobre R\$186.751,75, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e”, III e IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR