

PROCESSO	- A. I. Nº 206978.0010/11-4
RECORRENTE	- FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0205-05/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 17/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0003-11/14

EMENTA: ICMS. 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. Mantida a Decisão recorrida. **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A 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. Mantida a Decisão recorrida. **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. Mantida Decisão recorrida. **b) 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. Mantida a Decisão recorrida. **3. ARBITRAMENTO. DECLARAÇÃO, NOS DOCUMENTOS FISCAIS, DE VALORES NOTORIAMENTE INFERIORES AO PREÇO CORRENTE DAS MERCADORIAS.** Com base no art. 18, I, “a” do RPAF/BA, cabe a nulidade da infração 05, pois, além de não haver consonância entre a forma que foi apurada a infração e a metodologia indicada na imputação, que equivocadamente foi descrita e fundamentada como arbitramento, sem que para tanto

tenham sido aplicados os métodos previstos no art. Art. 938 do RICMS/97, a infração une, simultaneamente, exigências tributárias de natureza distintas (imposto próprio e devido por substituição tributária), portanto, com repercussões jurídica-tributárias diferentes. Infração nula. Decisão recorrida modificada. Não acolhida as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto às infrações 1 e 2.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0205-05/12, após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, no valor histórico de R\$ 12.721.007,32, tendo em vista as 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 consequente 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 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. 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%;

Em Primeira Instância o julgamento proferido pela JJF, inicialmente não acolhe o pedido de nulidade, *in verbis*:

“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.”

Quanto ao mérito, segue o voto da Primeira Instância:

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 autuado 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 constantes do PAF, o atuado 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 nº7.014/96 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 incluírem 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.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 1918 a 1965 – onde e de início destaca a tempestividade da peça defensiva.

Alega, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, eis que foi proferido com manifesta preterição do direito de defesa do recorrente, além de ter deficiências em sua fundamentação. Destaca em primeiro lugar a sua arguição sobre o arbitramento, afirmando ter havido, em um primeiro momento, afirmação no acórdão recorrido de que não teria havido o arbitramento da base de cálculo do imposto e, em trecho posterior do mesmo acórdão, defendeu-se ser justificável o seu arbitramento. Para confirmar seus argumentos, destaca os trechos do aludido acórdão: a) quanto a não haver arbitramento - “*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. (...) 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 constantes das notas fiscais de vendas, emitidas pelo estabelecimento autuado, acrescidos 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 de base de cálculo, uma vez que sua aplicação tem assento no art. 379, § 4º, RICMS BA.*”; b) quanto a haver arbitramento - “*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.”

Complementa alegando fundamentação deficiente, o que enseja a sua anulação para prolação de novo acórdão pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do que já foi decidido pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda:

“ICMS. NULIDADE . DECISAO DE SEGUNDA INSTANCIA. CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE DE DECISAO. NOVA DECISAO. Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso, os quais justificam a anulação da Decisão Recorrida, em face das alegações argüidas, merecedoras de uma análise mais acurada. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.” – Grifamos.

(1ª Câmara de Julgamento Fiscal/BA. Processo nº 03006597/92. Julgado em 04.06.2000)

Além disso, considera o acórdão recorrido nulo, nos termos do art. 18, do Decreto Estadual nº 7.629/1999, uma vez que preteriu o direito de defesa do recorrente, em razão de não ter apreciado um dos elementos principais trazidos aos autos: as estatísticas de venda da filial baiana do recorrente referente aos períodos autuados.

Argumenta que os compradores de produtos FLP não são incentivados a realizar revenda. Tal fato é facilmente comprovado mediante a análise das estatísticas de venda apresentadas na impugnação – e novamente apresentadas neste Recurso –, que demonstram que mais de 80% dos compradores realizam apenas de 01 a 04 pedidos por ano, o que, obviamente, não tem o condão de caracterizar revenda. Entretanto, a d. Junta de Julgamento Fiscal simplesmente ignorou tal fato e as provas a ele respectivas, proferindo o acórdão recorrido sem, ao menos, realizar um juízo de valor quanto às alegações do recorrente neste particular.

Considera ter havido cerceamento do direito de defesa do recorrente, vez que um dos argumentos centrais da impugnação do recorrente deixou de ser avaliado pelo órgão julgador de primeira instância, ou seja, o acórdão recorrido, além de contraditório, também foi omissivo.

Resume a alegação de nulidade por fundamentação deficiente, contraditória e omissa, torna-se necessária a anulação do acórdão recorrido, com a remessa destes autos à Junta de Julgamento Fiscal, para a realização de novo julgamento.

Argui nulidade, também, pela impossibilidade de arbitramento da base de cálculo, alinhando que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 148, dispõe que as Autoridades Fiscais estão autorizadas a realizar o arbitramento da base de cálculo sempre que forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assegura ser uma medida extrema, passando a reproduzir o artigo 26, do Código Tributário do Estado da Bahia – Lei Estadual nº 3.956/1981, *in verbis*:

“Art. 26. A base de cálculo será arbitrada quando o Fisco não puder apurar o montante real do imposto devido, em razão de:

I - serem negados, extraviados ou desaparecidos os livros e documentos fiscais e contábeis, isolada ou conjuntamente;

II - ser comprovada sonegação do imposto e o Fisco não puder conhecer o montante sonegado;

III - omissão de registro fiscal ou contábil;

IV - registro fiscal ou contábil fictício ou inexato;

V - falta de extração de documento fiscal ou sua extração em desconformidade com a operação realizada;

VI - utilização do regime especial em desobediência às normas que o regem.

§ 1º As ações ou omissões descritas nos incisos III, IV, V e VI só autorizam o arbitramento, quando a escrita se tornar imprestável para determinar as entradas, ou as saídas, ou o estoque de mercadorias.

§ 2º Exceto em caso de mercadorias apreendidas no trânsito, desacompanhadas de documento fiscal ou acobertadas por documento fiscal inidôneo, far-se-á necessária a autorização do Inspetor Fiscal ou outra autoridade fiscal indicada pelo regulamento para que se proceda o arbitramento.

§ 3º A base de cálculo do arbitramento será o valor da operação, considerado como tal o custo real e estimado das mercadorias acrescido de percentual, estabelecido em regulamento, para o ramo de negócio preponderante da atividade do contribuinte.” - Grifamos

Acrescenta que, no presente caso, não se verifica a ocorrência de nenhuma das hipóteses excepcionais que autorizam a realização de procedimento de arbitramento, pois a Fiscalização Estadual tinha plenas condições de apurar a existência de débitos de ICMS, assim como a respectiva base de cálculo, pois o recorrente sempre manteve à sua disposição todos os documentos fiscais e contábeis previstos no RICMS/1997, tendo, inclusive, apresentado os documentos e esclarecimentos que lhe foram solicitados no decorrer do procedimento fiscalizatório.

Entende que, com os livros disponíveis, a Fiscalização Estadual teria outras opções de roteiro de fiscalização. Apresenta a Súmula nº 05, do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, para o fim de decretar a nulidade do Auto de Infração ora impugnado:

“ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO. Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexistente motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ENSEJANDO A NULIDADE DO LANÇAMENTO.” - Grifamos

Destaca o seguinte julgado, proferido no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia:

EMENTA:

“ICMS. NULIDADE. ARBITRAMENTO. INOBSERVANCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Resultado da Conta "Mercadoria" negativo não autoriza o procedimento adotado. Auditoria parcial do estoque demonstra possibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo. Inexistência de elementos que justifiquem o arbitramento. Recurso NAO PROVIDO. Decisão unânime.”

VOTO:

“Entendo como correta a Decisão Recorrida que julgou NULO o Auto de Infração em análise. O art. 937 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 5.444/96 vigente a época sobre o qual quer se fundamentar o autuante autoriza o arbitramento quando a escrituração do contribuinte for insuficiente para determinar o valor das entradas das saídas e dos estoques das mercadorias. Entretanto os motivos levantados pelo autuante não se enquadram nesta previsão legal pois constata-se dos autos que o Contribuinte apresentou todos os livros fiscais motivo pelo qual a fiscalização deveria adotar os procedimentos normais.

Portanto mantenho a Decisão Recorrida. Recurso NAO PROVIDO.

RESOLUÇÃO: ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual por unanimidade NAO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 02958274/98. lavrado contra”

(Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, Processo nº 02958274/98, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal) - Grifamos

O sujeito passivo requer que seja reconhecido tal vício, com o consequente cancelamento dos respectivos créditos tributários de ICMS em cobrança.

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, a 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 no recorrente

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), diz que 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).

Complementa que 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, alude que 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 nº 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.

Passa a arguir a não incidência do ICMS sobre os valores recebidos a título de VAR, infração 1. Alega que a diferença entre os valores dos pedidos de mercadorias (formas de requisição) e os valores das correspondentes notas fiscais de venda – que seria supostamente uma receita de vendas omitida – corresponde justamente aos valores relativos ao VAR adiantados pelos compradores ao recorrente, para posterior repasse aos integrantes da competente rede de compradores credenciados.

Aduz que tal fato pode ser facilmente comprovado 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 recorrente aos correspondentes compradores, por meio dos quais ela declara haver recebido as quantias relativas ao VAR, valores estes que correspondem a aproximadamente 40% do valor total dos pedidos.

Alude que os próprios valores constantes dos pedidos de mercadorias feitos pelos compradores – “formas de requisição” – encontram-se segregados entre os valores das mercadorias propriamente ditas (receita de vendas) – aproximadamente 60% –, e os valores correspondentes às contribuições ao VAR – aproximadamente 40%.

Entende que, neste ponto, cabe ressaltar que a Junta de Julgamento Fiscal concluiu que o recorrente praticaria “*negócio simulado*”, consignando pela impossibilidade da “*organização do seu Plano de Marketing*” alterar ilicitamente a “*extensão da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias*”:

“(…) 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 invalidez dos atos ou negócios jurídicos celebrados sem que tais normas sejam observadas.” (grifou-se).

Assegura, que, em primeiro lugar, o parágrafo acima, que inaugura propriamente a exposição de motivos pelos quais a Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente a Infração 1, não faz sentido. Isto porque, o próprio acórdão consigna, no quarto parágrafo anterior a este, que “*a organização dos negócios do contribuinte autuado*” tem “*alcance internacional*”. Ou seja, o modelo adotado pelo sujeito passivo é igual em todos os países em que opera e independe do seu sistema de tributação, razão pela qual imaginar que o recorrente “*manipulou*” sua operação “*objetivando escamotear o verdadeiro valor da operação comercial*” é, além de contraditório, sem sentido, já que o recorrente mantém o mesmo padrão em suas atividades, não o ajustando para os fins de economia tributária vislumbrados pelos julgadores de primeira instância.

Consigna que o restante do parágrafo apenas torna claro o fato de que a Junta de Julgamento Fiscal não entendeu a operação do recorrente – ou não quis entendê-la. Neste ponto, para evitar que o Recurso fique por demais cansativo, reporta-se aos seus itens IV. 1 e IV.1.1, onde estão explicadas a política de marketing do recorrente e a razão pela qual os compradores de produtos FLP pagam o VAR, cujos valores são geridos pelo recorrente.

Além disso, aduz que o acórdão afirma que, caso as formas jurídicas sejam utilizadas para fins de dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo, estas deverão ser desconsideradas. É o que se extrai dos dois parágrafos abaixo:

“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 forma 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 de 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.” – grifamos.

Neste contexto, complementa o recorrente, cabe lembrar que, ao contrário do que foi afirmado pela Junta de Julgamento Fiscal, os contratos celebrados em harmonia com o desígnio das partes e com finalidades econômicas e operacionais a eles subjacentes, não configurando, em hipótese alguma, manipulação das formas jurídicas tendentes a obter economia tributária.

Além disso, a qualificação de “negócio simulado” como a operação “*consistente em não oferecer o valor total à tributação*” é, segundo o recorrente, completamente incoerente. Confunde-se, neste ponto, a causa e o efeito. Se, de fato, houvesse uma operação simulada, um dos seus possíveis efeitos seria a erosão da base tributável. Um negócio é considerado simulado nos termos do art. 167, § 1º, do Código Civil, o que certamente não ocorre no presente caso.

Menciona o PROFESSOR HELENO TAVEIRA TÔRRES, os próprios contratos podem ser materializações de determinada hipótese de incidência tributária, razão pela qual as cláusulas contratuais, quando em harmonia com a finalidade comercial que se pretende alcançar com tal acordo, devem ser respeitadas no juízo de subsunção de determinado fato jurídico à hipótese tributária definida em lei.

Explica que os valores de VAR que transitaram pelo patrimônio do recorrente, da mesma forma que ingressaram, foram rigorosamente devolvidos, mediante o pagamento dos respectivos bônus, de forma integral, conforme a Política da Companhia, beneficiando, assim, todos aqueles compradores que, de algum modo, mantiveram vínculo com as compras que lhes deram causa.

Assegura que tal regra de distribuição integral dos valores arrecadados a título de VAR é cumprida de forma extremamente rigorosa e transparente, afirmando que: *NEM QUE, PARA TANTO, SEJA NECESSÁRIA A EMISSÃO DE MILHARES DE CHEQUES EM FAVOR DOS COMPRADORES EM VALORES DIVERSOS, INCLUSIVE, AQUELES NO VALOR DE R\$ 1,00 (UM REAL), CONFORME PODE FAZER PROVA O ANEXO RELATÓRIO DE PAGAMENTO DE BÔNUS* (doc. nº 12 da impugnação).

Destaca a declaração firmada pelo UNIBANCO S/A (doc. nº 13 da impugnação), atestando que o recorrente é correntista da aludida instituição financeira, “(...) *com conta corrente na Agência Real Grandeza, e emite mensalmente a média de 15.000 (quinze mil) cheques de valores diversos a seus Distribuidores Independentes (Pessoas Físicas), como pagamento de bônus, de acordo com a Política Interna da Empresa.*” – Grifou-se.

Complementa que as quantias relativas ao **bônus** não integram o patrimônio do recorrente, pois, em hipótese alguma, a ela pertencem, **sendo de exclusiva propriedade dos respectivos compradores credenciados**, os quais promovem a entrega dos valores de alocação de rede ou VAR, tão somente para que esta possa promover a sua administração e gestão, até o momento da sua devolução para todos aqueles compradores relacionados às respectivas operações, preservando, assim, o próprio “Plano de Marketing Único”.

Conclui que tais quantias não podem ser classificadas como receitas do recorrente, tendo em vista que ingressam no seu patrimônio apenas em caráter temporário, já que, em momento posterior – nos meses imediatamente seguintes –, referidos valores foram integralmente devolvidos aos respectivos compradores, mediante pagamento em cheques nominiais, fato este que pode ser comprovado através dos já citados relatórios de pagamento dos prêmios, ainda, pela

declaração firmada pelo UNIBANCO S/A, acima mencionada.

Acrescenta que o conceito de receita sobre a qual recai a tributação pelo ICMS deve ser compreendido pela entrada de Recursos no patrimônio da pessoa jurídica, INTEGRANDO-O EM CARÁTER DEFINITIVO, em decorrência da realização de operações de comercialização de mercadorias. Os ingressos relativos ao VAR são justamente isso: valores estranhos à operação de circulação de mercadorias, razão pela qual não poderiam, em hipótese alguma, integrarem a base de cálculo deste imposto estadual. Esta também é a conclusão do PROFESSOR HELENO TAVEIRA TÔRRES:

“Portanto, como se desdome, os valores relativos ao VAR não se relacionam ao negócio de compra e venda, o que explica, de modo suficiente, porque não compõem o valor da operação de circulação de mercadorias, para suposta inclusão na base de cálculo do ICMS.” – Grifamos

Cita GERALDO ATALIBA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, para fundamentar seu entendimento, bem como o voto de lavra da Desembargadora Ana Scartezzini, exarado nos autos da Apelação Cível nº 90.03.000915-5/SP do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“Faturamento, nesse sentido, partilha conceito semelhante ao de ‘receita’ vale dizer, acréscimo patrimonial do alienante. A ele, portanto, não se pode considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que em verdade lhes pertençam em caráter definitivo.” – Grifamos

Decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se no seguinte sentido:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.138.205/PR, DJ DE 01/02/2010. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.

2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.

4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. (...)”

13. Agravo regimental desprovido. (RESP nº 411.580, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 16.12.2002) – Grifamos

Apresenta o Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, em sessão plenária, o ilustre Ministro Marco Aurélio de Melo do Supremo Tribunal Federal, proferiu o magnífico voto, no qual assentou:

“(...) A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia quem tem ingresso nos cofres de quem procede à venda ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. (...) Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão, contida no preceito da alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” – RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. (...) não pode, com razão maior,

entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor QUE NÃO PASSA A INTEGRAR O PATRIMÔNIO DO ALIENANTE QUER DE MERCADORIA, QUER DE SERVIÇO, COMO É O RELATIVO AO ICMS. SE ALGUÉM FATURA ICMS, ESSE ALGUÉM É O ESTADO E NÃO O VENDEDOR DA MERCADORIA. (...) Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.” – Grifamos

Cita consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Superintendência Regional da 1ª Região Fiscal, Consulta nº 442/2000, com o seguinte teor:

“Ementa: Base de cálculo. Empresa de Propaganda e Publicidade. Na determinação da base de cálculo da Contribuição Social das agências de propaganda e publicidade considera-se apenas o valor dos honorários e serviços da própria agência, não sendo computado o valor dos serviços repassados a terceiros.” – Grifamos

Complementa que a natureza transitória do ingresso é evidente, tendo em vista que, conforme dispõem as políticas do recorrente, refletidas no “Plano de Marketing Único”, os valores recebidos a título de Valor de Alocação de Rede – VAR, para o posterior pagamento de bônus, já entram em contas-correntes de sua titularidade com destinação certa, qual seja, a posterior transferência integral – independentemente dos valores – aos beneficiários efetivos (os próprios compradores/credenciados). Assevera que, como agente de pagamento, o recorrente em nada se confunde com os beneficiários efetivos dos pagamentos, inclusive por força das disposições contidas na Lei nº 12.249/2010.

Repete que de igual sorte, quando tais valores são devolvidos aos seus reais proprietários (compradores credenciados), no momento do pagamento dos prêmios, credita-se a conta Bancos (saída de dinheiro) e debita-se a conta de obrigação com compradores (baixa da obrigação), terminando, assim, o ciclo da operação sob a ótica contábil (vide doc. nº 07 da impugnação).

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, como visto no item IV.2, os valores relativos ao VAR não compõem a base de cálculo do imposto estadual, razão pela qual não há que se falar em incidência do ICMS sobre tal montante, seja na modalidade normal ou por substituição tributária. Por outro lado, diversamente do que restou consignado pela Junta de Julgamento Fiscal, não é devido o ICMS-ST sobre as mercadorias vendidas pelo recorrente. Isto porque, o entendimento da Fiscalização Estadual parte de premissa completamente equivocada, sustentando-se na suposição de que o recorrente realiza operações de venda para pessoas físicas (“revendedoras”), o que atrairia a incidência do imposto estadual em comento, na modalidade “substituição tributária”.

Assegura, que, neste ponto, torna-se claro, mais uma vez, que tanto a Fiscalização Estadual como a Junta de Julgamento Fiscal interpretaram equivocadamente a forma que o recorrente organiza as suas atividades.

Explica que, diversamente ao que ocorre com Natura, Avon e Herbalife, 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 revendas 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, os compradores, ao trabalharem o marketing e a exposição da marca dos produtos da marca FLP, não realizam a “venda” 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. Com efeito, esses consumidores finais passam a denominar-se, única e exclusivamente por força de obrigação contratual, “distribuidores” dos mencionados produtos FLP.

Complementa que a grande tarefa dos compradores consiste na contribuição para a expansão da marca FLP, em todo o território nacional, mediante a aplicação de um plano de marketing, 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 veiculados pela FLP) das mercadorias da marca FLP, que assim procederem, única e exclusivamente, por conta da indicação de tais “distribuidores”, terão direito a uma maior remuneração (bônus). Ressalte-se que as pessoas são cadastradas para adquirir os produtos para consumo próprio.

Aponta que o próprio acórdão recorrido admite que o verdadeiro interesse dos compradores dos produtos FLP não é a sua revenda, e sim a rede de negócio que eles venham a conseguir criar. A razão para isso é simples: como já exposto, os prêmios obtidos pela expansão da rede de determinado distribuidor são muito mais atraentes do que praticar a revenda dos produtos adquiridos.

Por outro lado, complementa o recorrente, a revenda não é prática vedada pela FLP, mas é desencorajada, em virtude dos limites impostos a volumes de compras muito elevados. Segundo o PROFESSOR HELENO TAVEIRA TÔRRES, a faculdade que dado comprador tem de realizar revenda não é suficiente para caracterizar o fato gerador presumido próprio da hipótese de incidência do ICMS-ST já que nas situações em que verdadeiramente ocorre a revenda, não há a participação/controle do recorrente – o que, vale destacar, é situação típica de qualquer outra área do comércio.

Tal assertiva, no entendimento do recorrente, mostra-se ainda mais clara quando interpretada à luz das planilhas descritivas anexadas à impugnação – as quais deixaram de ser apreciadas pela Junta de Julgamento Fiscal, como já explicitado no item III. 1 deste Recurso Voluntário –, eis que comprovam que grande parte (mais de 80%) dos compradores de produtos FLP realizam de 01 a 04 pedidos por ano, o que seria completamente insuficiente para caracterizar a hipótese de revenda. Além disso, os produtos são adquiridos em quantidades pequenas por pedido, e em periodicidade curta, o que segundo o autuado, denota claramente a natureza de consumidor final por parte de seus adquirentes. Esquemáticamente apresenta para os exercícios de 2008 a 2010 a estatísticas que aludi, indicando a quantidade de pedidos e o percentual dos mesmos, bem como a estatística em relação ao seu valor médio.

Entende que da análise atenta da estatística apresentada, torna-se clara a conclusão de que a maior parte dos compradores não realizam compras com o intuito de revenda, eis que o valor médio dos pedidos para compradores que realizam até 04 pedidos anuais é próxima dos R\$ 300,00.

Alega que, dessa forma, um comprador que realiza 04 pedidos por ano consome, em média, cerca de R\$ 1.200,00 anuais. Considerando que a maior parte dos produtos da FLP custa mais de R\$ 30,00, isso equivale a dizer que determinado comprador efetua compras entre 03 e 04 produtos por mês, o que, obviamente, jamais poderia sugerir intuito de revenda. Assim, tem-se que é impensável presumir a realização de revenda por parte de compradores 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 recorrente com a sua rede de compradores, é imperativo que os valores relativos às vendas para esta categoria de consumidores sejam excluídos da base de cálculo do imposto em comento, pela manifesta inocorrência do fato gerador.

Alinha como ponto relevante decorre diretamente da natureza das mercadorias FLP, que são, basicamente, de higiene pessoal, alimentos ou perfumaria, sendo perecíveis e de baixo valor unitário, razão pela qual, caso revendidos, resultariam em pouco ou nenhum lucro para o eventual revendedor.

Alude que, neste sentido, a própria legislação tributária federal define como bens de uso ou consumo pessoal os “*artigos de vestuário, higiene e demais bens de caráter manifestamente pessoal, em natureza e quantidade compatíveis com as circunstâncias da viagem*”. Desta forma, considerando a quantidade de pedidos anuais realizados pela maioria dos compradores, bem como o volume por eles adquiridos, deve ser afastada a presunção de que os compradores dos produtos FLP realizam revenda, ainda mais considerando que a próprio recorrente não os incentiva a fazê-lo.

Argui que, em tais hipóteses, em que a presunção de revenda é afastada pelas provas trazidas aos autos, não há como subsistir a exigência do ICMS-ST sobre as operações praticadas pelo recorrente, na esteira do que vem decidindo os órgãos julgadores administrativos sobre o tema e, ainda, com base em uma interpretação por analogia de outros dispositivos do ordenamento jurídico, tais como o Anteprojeto do Novo Código Penal, em que se presume a destinação para uso pessoal “*quando a quantidade apreendida for suficiente para o consumo médio individual*”, exatamente o que ocorre com a maior parte dos produtos da FLP, eis que as estatísticas comprovam que grande parte dos compradores efetuam compras em quantidades que indicam claramente o intuito de consumo.

Ressalta que a própria JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA BAHIA já se manifestou, em caso semelhante ao ora analisado, no sentido de que, caso as quantidades adquiridas individualmente não justifiquem a caracterização de revenda, deve ser afastada a exigência do imposto:

“ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE MARKETING DIRETO AO CONSUMIDOR SEM ACOMPANHAMENTO DE GNRE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Falta de comprovação nos autos de que as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação se referem a operações destinadas a revendedores não estando caracterizada a condição de contribuintes destinatários situação em que seriam aplicáveis as disposições contidas no Convênio ICMS nº 45/99. AS QUANTIDADES ADQUIRIDAS INDIVIDUALMENTE NÃO JUSTIFICAM A CARACTERIZAÇÃO DE REVENDAS. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.” – grifamos (4ª Junta de Julgamento Fiscal/BA. Processo nº 000.864.719-4/99b. Julgado em 30.06.2000)

Desta forma, considerando o vasto material probatório já apresentado nestes autos, em especial as planilhas que demonstram o pequeno volume de pedidos realizados pela maior parte dos compradores cadastrados na FLP ao longo do ano, entende que é impossível sustentar a presunção de que teria havido revenda realizada pelos mencionados compradores, por conseguinte, não há incidência do ICMS sobre as operações praticadas pelo recorrente em lume.

Argui que, caso este Conselho de Fazenda entenda que os compradores FLP realizam revenda, então que sejam excluídos da base de cálculo do ICMS-ST os valores relativos às operações de saída destinadas aos compradores 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 4, 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.

Requer o acolhimento das preliminares suscitadas no item III do presente Recurso Voluntário, reconhecendo-se a nulidade do acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal; ou, ainda, a nulidade do Auto de Infração em discussão, com o consequente cancelamento dos créditos

tributários exigidos na autuação.

Ultrapassadas as referidas preliminares, requer seja dado integral provimento a este Recurso voluntário, com o consequente cancelamento dos créditos tributários de ICMS (próprio e ST) lançados, bem como dos respectivos consectários moratórios.

Sucessivamente, caso este Conselho de Fazenda entenda que os compradores FLP realizam revenda, o recorrente requer sejam excluídos da base de cálculo do ICMS-ST os valores relativos às operações de saída destinadas aos compradores que consumiram até R\$ 1.200,00 anuais, eis que insuficientes para caracterizar qualquer intuito ou efetivo exercício de revenda.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, de fls. 2047 a 2057 dos autos, seguindo a divisão efetuada no apelo voluntário, apenas para tornar mais didático o presente opinativo.

I – DA NULIDADE DO ACÓRDÃO EM RAZÃO DA DEFICIÊNCIA EM SUA FUNDAMENTAÇÃO.

Quanto ao argumento do autuado de que existe flagrante contradição no que diz respeito definição na Decisão *a quo* da ocorrência ou não do arbitramento da base de cálculo do imposto no caso em epígrafe, assegura o Ilustre Procurador que em relação à nulidade incitada decorrente da aparente contradição, com a devida vênia, a tese recursal é despida de qualquer suporte, seja jurídico, seja fático, pois, conforme se verifica compulsando os autos, o que a Decisão *a quo* declarou foi que o arbitramento é uma técnica possível de utilização no roteiro de mensuração do *quantum debeatur*, desde que não fidedignas as informações descritas em documentos fiscais ou contábeis do contribuinte, engendrando-se uma quantificação do crédito tributário por intermédio de provas indiretas, obtendo-se um valor presuntivo.

Afirma que a 5ª JJF quis asseverar, diferentemente do que quis induzir o recorrente, foi que o arbitramento não aconteceu no caso em apreço, pois os valores trazidos pelo sujeito passivo a nível de documentação fiscal e contábil não foram desconsiderados, sendo utilizados, ao contrário, como o esteio da apuração da base impositiva. Trocando em miúdos, foram somados os valores “informados” pelo contribuinte na nota fiscal e os valores informados no livro Registro Contábil Razão, denominado de VAR, para fins de apuração do valor real da operação.

Complementa que, não partiu o lançamento de uma base presuntiva, mas efetivamente real, não sendo, desta forma, arbitrado nenhum valor para operação, mas, isto sim, considerado os valores existentes e devidamente declarados pelo sujeito passivo, montantes estes existentes no mundo real, e, igualmente, devidamente declarado pelo sujeito passivo. Assim, tendo em vista que foi possível apurar o montante real do imposto, em face de informações lustradas pelo próprio contribuinte, não há que se falar *in casu* na existência de qualquer arbitramento.

Em referência a tese da nulidade, por ter supostamente a Decisão de 1º grau desconsiderado um dos elementos de prova trazido aos autos pelo impugnante, em espécie as estatísticas de venda da filial baiana do recorrente referente aos períodos autuados, também não encarece razão o apelo, uma vez que afronta o princípio basilar da livre Motivação do julgador, pois, cediço, a análise e produção de prova é um ato processual ínsito à atividade do julgador, sendo este soberano na definição da necessidade ou não deste elemento fático na definição da lide.

II – DA NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE VAR – INFRAÇÃO Nº 01 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Descreve sinteticamente a alegação do autuado de que a empresa faz parte do rol empresarial do Grupo Forever Living Products (FLP), atuando na área de vendas diretas, utilizando-se, para isto, um “Plano de Marketing Único”, que apóia a compra e o uso de seus produtos através de uma rede de compradores independentes, contemplados por intermédio do instrumento denominado de Valor de Alocação de Rede ou VAR, que corresponde a uma contribuição correspondente a 40% dos valores ingressos a título de aquisição pela rede de “compradores”.

Nesta toada, assevera o recorrente que a receita de venda de mercadorias deve corresponder a aproximadamente a 60% dos valores ingressados no caixa do recorrente, mediante os pagamentos efetuados pelos “compradores”, não se computando o valor de 40% referente ao repasse a título

de VAR.

Sustenta igualmente que esta atividade, no que concerne aos montantes alocados a título de VAR, trata-se duma mera prestação de serviços de Gestão de Recursos de Terceiros (compradores), não podendo compor a base imponible do ICMS.

Expõe, outrossim, que as contribuições para o VAR são distribuídas e devolvidas, em sua integralidade, aos “compradores”, sendo Recursos de terceiros que apenas transitam temporariamente pelo caixa do recorrente, sendo os montantes referentes à receita de vendas e Recursos de terceiros devidamente discriminados na escrita contábil do recorrente.

Registra o recorrente na sua peça de apelo que, em suma, o valor constante do pedido das mercadorias (Formas de Requisição) compreende o somatório dos valores relativos à receita de vendas e dos valores das contribuições dos compradores para o fundo destinado à distribuição dos prêmios (VAR).

Por derradeiro, conclui o recorrente que não sendo a empresa beneficiária do Recurso atinente ao VAR, não se faz possível a exigência do ICMS.

Afirma o Ilustre Procurador que, compulsando os autos, percebe-se que a tese central de discussão na presente lide, refere-se à definição da base imponible do ICMS, e, porquanto, da definição dos elementos do aspecto quantitativo do fato gerador do imposto, ou seja, a definição da base imponible do ICMS.

Entende que, neste contexto, o que se esta a discutir é a abrangência ou não do ICMS sobre os valores atinentes ao VAR, que segundo o recorrente, por ser tratar de receita de terceiros, não estaria albergado na base imponible do imposto.

Passa, inicialmente, a delinear o conceito de base de cálculo de um tributo, abeberando-se dos ensinamentos ministrados pelo jurista Geraldo Ataliba, no seu notável livro “Hipótese de Incidência Tributária”, *verbis* :

“Base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur “. (Grifo nosso)

Consigna que, assim é possível inferir que todo operador e intérprete da norma tributária impositiva fica absolutamente vinculado ao conceito normativo delineado na forma da base de cálculo *in abstracto*.

Afirma que, neste diapasão, conclui-se que a base de cálculo abstrata pode abarcar totalmente ou parcialmente o fato imponible desvelado no mundo fenomênico. Assim, estabeleceu o legislador complementar como fator formador da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, na redação do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, em regra, como valor da operação de circulação de mercadorias.

Nesta senda, entende ser fácil se entremostra, por expressa opção política do nosso legislador complementar, que na formatação da base de cálculo do ICMS imperioso se faz para definição da base imponible real, ou seja, todos os elementos componentes do valor líquido do preço da operação de circulação de mercadorias, ou seja, o valor da operação de circulação jurídica de mercadoria.

Complementa que, numa tradução simplista, o valor real que fez um bem econômico sair da titularidade, jurídica ou real, duma pessoa para outra, ou, doutra definição, o valor pago por um sujeito de direito a outro, para que um bem se desloque para sua posse ou propriedade, sendo a mudança do bem para outra pessoa o núcleo do aspecto material do ICMS, estando sua base de cálculo, aspecto quantitativo do imposto, intimamente ligado a este fato jurídico.

Entende fácil demonstrar, que a devolução posterior a venda de parte da receita atinente ao valor da operação, não implica em modificação da base imponible, que continua sendo o valor da operação de venda da mercadoria, ou, grosso modo, o que foi pago pelo “comprador” ao sujeito

passivo pela mercadoria, mercadoria esta que será objeto duma venda posterior ao consumidor final.

Alude que o próprio recorrente, de forma expressa, reconhece que a receita objeto da cobrança, de fato ingressou, segundo este temporariamente, no patrimônio da empresa, conforme se verifica do excerto do apelo abaixo transcrito, *verbis*:

“ Mesmo porque, conforme já informado, tais valores, que apenas ingressaram temporariamente no patrimônio do recorrente, foram integralmente devolvidos aos compradores, dentro do mês subsequente, através do pagamento de prêmios, a que eles fizeram jus, segundo as regras de repartição previstas pelas Políticas da Companhia” (fls. 1940).

Esclarece apenas a título de lembrança, que o CTN cravejou no seu corpo legal o Principio da Inoponibilidade das convenções particulares à Fazenda Pública para definição da obrigação tributária, consoante preconizado no art. 123 do CTN. Assim sendo, o simples fato de parte desta receita atinente ao pagamento da aquisição da mercadoria ser vertida para terceiros não desnatura a base imponible do ICMS, caracterizando-se, assim, como fato jurídico estranho e posterior à definição do *quantum debeatur* do ICMS.

Neste diapasão, assegura não haver o que se falar em qualquer arbitrariedade do FISCO em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo Estadual, uma vez que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado demonstram cabalmente a parcela formativa da base imponible do imposto, suprimida da tributação.

Repisa que o repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base imponible feita pelo legislador, sob pena de se fazer tábula rasa do comando normativo expresso na Lei Nacional do ICMS: ***Lex clara non indiget interpretatione***.

Argumenta que, imaginar ao contrário seria efetivamente legitimar as hipóteses de subfaturamento programado das bases imponíveis do imposto, relativo à circulação de mercadorias, serviços de transporte e de comunicação.

Assim, não acolhe as argumentações expendidas pelo recorrente neste ponto, pois contrariam frontalmente a texto expresso de lei.

III – DAS VENDAS REALIZADAS PARA CONSUMIDORES FINAIS DAS MERCADORIAS FLP E DA INEXISTENCIA DE REVENDA.

Relata que, o recorrente alega que poderia ser cobrado o ICMS-ST no caso concreto, uma vez que, segundo a tese de defesa, os "compradores" dos produtos da FLP não adquirem como o intuito de revenda, mas apenas fazem marketing e a exposição da marca, indicando os respectivos consumidores finais.

Alinha que, consoante se observa dos autos, não resta dúvida tratar-se de operações de Marketing Direto, emolduradas no art. 379 do RICMS/BA, não existindo em hipótese alguma venda para consumidores finais, conforme sugere a tese recursal, porquanto não encerrado o ciclo econômico de circulação das mercadorias, seja por adoção de novos distribuidores, seja pela venda a consumidores que não farão a revenda, hipótese plausível nesta espécie de “pirâmide”.

Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º, do COTEB, opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário do autuado.

VOTO

O Auto de Infração, em tela, imputa ao contribuinte o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS, por descumprimento de obrigação principal, tendo a Decisão de primeira instância julgado todas procedentes.

Visando facilitar a análise das questões alinhadas na presente lide, seguirei os mesmos tópicos constantes da peça recursal, bem como do Parecer opinativo da PGE/PROFIS, que envolve os

seguintes itens: Da nulidade do Acórdão em razão da deficiência em sua fundamentação; Da não-incidência de ICMS sobre os valores recebidos a título de VAR – infração 1 do Auto de Infração; Das vendas realizadas para consumidores finais das mercadorias FLP e da inexistência de revenda.

I - DA NULIDADE DO ACÓRDÃO EM RAZÃO DA DEFICIÊNCIA EM SUA FUNDAMENTAÇÃO.

Quanto à arguição de nulidade trazida pelo recorrente, verifico que não há contradição nas considerações da Decisão recorrida, pois ilustra o relator em seu voto, discorrendo sobre a técnica do arbitramento, afirma que essa técnica não ocorreu no caso em tela, pois os valores trazidos pelo sujeito passivo constantes da documentação fiscal e contábil não foram desconsiderados, foram somados os valores “informados” pelo contribuinte na nota fiscal e os valores informados no livro Contábil Razão, denominado de VAR, para fins de apuração do valor real da operação.

Cabe, no presente caso, reproduzir parte do voto da primeira instância sobre esse tópico: 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.

Realmente, como destaca o Ilustre Procurador, o lançamento de ofício não se ampara em uma base presuntiva, mas efetivamente real, não sendo, conforme acima alinhado, efetuando o arbitramento de nenhum valor. Foram considerados os valores existentes e devidamente declarados pelo sujeito passivo em seus livros e documentos fiscais.

Ocorre, contudo, que, em relação à infração 5, não apenas na descrição da infração, como também no seu enquadramento legal: arts. 937, inciso V; 938, inciso I, alínea "b"; 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como na multa aplicada: art. 42, IV, "I", da Lei nº 7.014/96 - (100%), foi exigido o imposto, com fundamentação e multa aplicada, como se fosse arbitramento da base de cálculo do imposto e, como visto, o mesmo não foi aplicado, até porque, para tanto, deveria ser aplicado um dos métodos previstos no art. Art. 938 do RICMS/97, o que efetivamente não ocorreu.

No presente caso, não cabe aplicação do art. 19 do RPAF/BA, pois não se trata apenas de erro na indicação dos dispositivos que fundamentam a existência da infração, foi descrita a apuração da infração e confirmada em sua informação fiscal, assegurando a utilização dos procedimentos concernentes ao arbitramento da base de cálculo do imposto, aplicando, contudo, metodologia não prevista para tal recurso tributário, até porque, como afirma a Decisão recorrida, bem como o Parecer do Ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, o arbitramento não foi o procedimento utilizado para apuração do imposto em lume.

O arbitramento da base de cálculo do imposto tem pressupostos e metodologia específica para ser aplicado, conforme os dispositivos indicados pelo autuante, artigos 937 e 938 do RICMS/97, cabendo formas, também, específicas para se elidir as infrações dele decorrentes, que defluem, é claro, dos mesmos dispositivos acima indicados, em outro dizer dos pressupostos e metodologia exigidas pela legislação.

Verifico, também, que na presente infração foram exigidos o imposto normal, ICMS próprio e o devido por substituição tributária, o que une em uma só infração a sujeição passiva direta e a indireta, ou seja, a condição de contribuinte, na sujeição passiva direta e de responsável por substituição tributária, na sujeição passiva indireta, com efeitos jurídicos tributários distintos

para cada um destes, não havendo como unir em uma só infração o imposto devido através da apuração normal, ICMS próprio e o devido por substituição tributária.

Em outro dizer, o lançamento de ofício, relativo à infração 5, abriga em seu cerne uma dubiedade – recolhimento do imposto próprio e a antecipação com substituição (substituição tributária para frente) -, portanto é nulo por não determinar com segurança qual a infração atribuída ao autuado, conforme alínea “a” inciso IV do art. 18 do RPAF/BA, já que foram imputadas infrações de natureza distintas e, portanto, com repercussões jurídica-tributárias diferentes, ou seja: as exigências tributárias, diferem, nitidamente, quando faz constar, no pólo passivo da relação jurídica-tributária, o sujeito passivo na condição de “contribuinte” - sujeição passiva direta, que é o caso do chamado imposto próprio resultante da apuração normal, além de não haver encerramento da fase de tributação subsequente. A antecipação com substituição tributária, por outro lado, faz constar um “responsável” – que é o substituto tributário – na sujeição passiva indireta, além de encerrar todas as fases de tributação subsequentes à antecipação.

As razões, acima alinhadas, são suficientes para decretar a nulidade da infração 5, com base no art. 18, I, “a” do RPAF/BA, pois, além de não haver consonância entre a forma que foi apurada a infração e a metodologia indicada na imputação, que equivocadamente foi descrita e fundamentada como arbitramento, sem que para tanto tenham sido aplicados os métodos previstos no art. 938 do RICMS/97, a infração une, simultaneamente, exigências tributárias de natureza distintas (imposto próprio e devido por substituição tributária), portanto, com repercussões jurídica-tributárias diferentes.

Em referência a tese da nulidade, por ter supostamente a Decisão de 1º grau desconsiderado um dos elementos de prova trazido aos autos pelo impugnante, especificamente quanto às estatísticas de venda da filial baiana do recorrente referente aos períodos autuados, além de me alinhar ao entendimento da do Ilustre Procurador, quanto à livre Motivação do julgador, relativa à importância da prova para a solução da lide, cabe destacar que, no presente caso, a relevância para caracterizar a infração apontada não reside na periodicidade ou mesmo nas quantidades adquiridas e sim na sistemática de marketing direto, implementada que está sob a regência do Convênio 45/98, recepcionado pelo art. 379, devidamente demonstrada pelo autuante e detalhada na Decisão de primeira instância.

A Decisão da 2ª JF, trazida pelo recorrente, julgada no ano de 2000, além de não conter o número do Acórdão para maiores verificações, impossibilitando, inclusive quanto à identificação da Decisão de segunda instância, não se aplica ao presente caso, conforme acima alinhado. Em outra forma de expor, tal Acórdão não se aplica na medida em que a infração apontada se ampara na sistemática de Marketing Direto, implementada pelo sujeito passivo, prevista no Convênio ICMS 45/99, devidamente comprovada com a não inclusão do VAR, na base de cálculo do ICMS.

O recorrente não trouxe aos autos, inclusive, a prova de que para as vendas realizadas abaixo de determinado valor ou determinada periodicidade anual não houve a exclusão da base de cálculo dos aludidos bônus, não foi pago o VAR, pois lhe competia tal ônus, cabendo observar, inclusive, que o tratamento de revendedor é dado pelo próprio autuado, independente do valor ou periodicidade.

Assim, utilizar o sistema de marketing direto, regulado pelo convênio já referido e recepcionado pelo ato normativo mencionado, bem como identificar seus adquirentes como revendedores, além de utilizar um sistema (o VAR) que os remunere como tal, é confirmar o acerto dos autuantes e da Decisão do órgão *a quo*.

Na assentada do julgamento, na sustentação oral, foi arguida a nulidade por não ter sido apreciado, a JF, o pedido de perícia. Quanto a esta questão, as razões acima alinhadas tornam a arguição de nulidade, em função da JF não ter apreciado o pedido de perícia, sem relevância e destituída de objeto.

A questão das estatísticas, alvo do pedido de perícia, foi devidamente enfrentada pelos autuantes

na informação fiscal e pela JJF quando identifica a sistemática utilizada pelo autuado com a aplicação do VAR, bem como, diante do já exposto, não resta objeto ao pedido de perícia, pois, além das questões já postas sobre a sistemática implementada pelo autuado, de marketing direto, e as normas que regem a matéria, se há prova a ser trazida nos autos, quanto a não exclusão do VAR da base de cálculo do ICMS, tal ônus é do sujeito passivo, sem necessidade de perito para tanto.

Resta lembrar, quanto à arguição de que o pedido de perícia não foi apreciado pela JJF, que, conforme alinha o art. 515, §1º do CPC, em sua aplicação subsidiária, adaptando a norma, com a devida vênia, a esse Órgão de julgamento administrativo-fiscal, serão objeto de apreciação pelas Câmaras de Julgamento Fiscal desse CONSEF, as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que as decisões proferidas pela Juntas de Julgamentos, não as tenha julgado por inteiro. Cabe destaque ao fato de que a aludida providência é, como já dito, destituída de objeto, por tanto, sem relevância para o deslinde da questão.

Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

Além do mais, cabe lembrar que o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, nem mesmo contempla os requisitos regulamentares, que resulta em seu indeferimento de plano, a exemplo da formulação dos necessários quesitos a serem respondido, no dizer do art. 145, Parágrafo Único do RPAF/Ba.

Art. 145. *O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

Parágrafo único. *Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá **formular no pedido os quesitos a serem respondidos**, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.*

Compete, por fim, a reprodução de parte do voto da Primeira Instância, quando afirma que: *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.*

Diante do exposto, com exceção da infração 5, não acolho os argumentos defensivos de nulidade da Decisão, bem como o pedido de diligência formulado na assentada do julgamento, pelos mesmos motivos, com exceção da aplicação do art. 145 do RPAF/BA, argüidos para demonstrar a inexistência de necessidade da perícia.

II – DA NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE VAR – INFRAÇÃO Nº 01 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Alega o sujeito passivo que a empresa faz parte do rol empresarial do Grupo Forever Living Products (FLP), atuando na área de vendas diretas, utilizando-se, para isto, um “Plano de Marketing Único”, que apóia a compra e o uso de seus produtos através de uma rede de compradores independentes, contemplados por intermédio do instrumento denominado de Valor de Alocação de Rede ou VAR, que corresponde a uma contribuição correspondente a 40% dos valores ingressos a título de aquisição pela rede de “compradores”.

Nessa toada, assevera o recorrente, que a receita de venda de mercadorias deve corresponder a aproximadamente a 60% dos valores ingressados no caixa do recorrente, mediante os pagamentos efetuados pelos “compradores”, não se computando o valor de 40% referente ao repasse a título de VAR.

Alega que, em relação aos montantes alocados a título de VAR, trata-se duma mera prestação de serviços de Gestão de Recursos de Terceiros (compradores), não podendo compor a base

imponível do ICMS.

Assegura que as contribuições para o VAR são distribuídas e devolvidas, em sua integralidade, aos “compradores”, sendo recursos de terceiros que apenas transitam temporariamente pelo caixa do recorrente, sendo os montantes referentes à receita de vendas e Recursos de terceiros devidamente discriminados na escrita contábil do recorrente.

Complementa o recorrente em sua peça de apelo que, em suma, o valor constante do pedido das mercadorias (Formas de Requisição) compreende o somatório dos valores relativos à receita de vendas e dos valores das contribuições dos compradores para o fundo destinado à distribuição dos prêmios (VAR).

Por derradeiro, conclui o recorrente que não sendo a empresa beneficiária do Recurso atinente ao VAR, não se faz possível a exigência do ICMS.

Além de incorporar a esse voto os esclarecedores ensinamentos alinhados pelo Ilustre Procurador sobre a matéria, especialmente no que tange à base de cálculo do imposto, cabe, também, registrar o acerto da Decisão de Primeira Instância, ao consignar que ao se apurar que a devolução dos valores relativos ao VAR, efetuada pelo recorrente, posterior a venda de parte da receita, conforme afirma o próprio autuado, não pode resultar na sua exclusão da base de cálculo do ICMS, que, conforme se verifica da legislação adiante alinhada, é o valor da operação de venda da mercadoria, incluindo, também, seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Cabe reproduzir a parte da Decisão de primeira instância quanto examinou a questão, indicando corretamente o dispositivo da Lei estadual que rege a matéria:

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.

O próprio recorrente, ao descrever a operação realizada, reconhece que a receita objeto da cobrança, ingressou efetivamente em seu caixa, conforme se verifica do excerto do apelo abaixo transcrito, *verbis*:

“ Mesmo porque, conforme já informado, tais valores, que apenas ingressaram temporariamente no patrimônio do recorrente, foram integralmente devolvidos aos compradores, dentro do mês subsequente, através do pagamento de prêmios, a que eles fizeram jus, segundo as regras de repartição previstas pelas Políticas da Companhia” (fls. 1940).

Mais uma vez, peço a devida vênia ao Ilustre Relator de Primeira Instância e ao Ilustre Procurador, para repisar a lembrança do Princípio da Inoponibilidade das convenções particulares à Fazenda Pública para definição da obrigação tributária, constante do art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Verifico, também, a afirmação do autuado de que a parcela a título de VAR, trata-se de uma mera prestação de serviços de Gestão de Recursos de terceiros (compradores), não podendo compor a base impositiva do ICMS, alegando, inclusive, que sobre ele incide ISS. Conforme apurado pelos autuantes, contudo, o sujeito passivo fornece recibos aos compradores relativos às aludidas parcelas, quando na verdade, se efetivamente prestação de serviços fossem de competência municipal, caberia a emissão dos documentos fiscais de prestação de serviços. Cabe destacar, contudo que, mesmo que assim procedesse, não caberia a exclusão das aludidas parcelas da base de cálculo do imposto, conforme previsto art. 17, §1º, II, “a” da Lei nº 7014/96.

Diante do exposto, é de inevitável conclusão que o fato de parte da receita obtida pelo sujeito passivo, relativa ao pagamento da venda da mercadoria ser vertida em forma de VAR ou qualquer outra forma, para terceiros não exclui os aludidos valores da base de cálculo do ICMS, consubstanciando-se em uma convenção entre as partes integrantes da relação comercial, relativa à parte da receita obtida.

Assim, em consonância com o voto de primeira instância e do Parecer da Procuradoria, não cabem os argumentos trazidos pelo recorrente, pois contrariam a legislação, já alinhada, que rege a apuração da base de Cálculo do ICMS.

III – DAS VENDAS REALIZADAS PARA CONSUMIDORES FINAIS DAS MERCADORIAS FLP E DA INEXISTENCIA DE REVENDA. INFRAÇÃO 2

Alega o recorrente que não poderia ser cobrado o ICMS-ST no caso concreto, uma vez os “compradores” dos produtos da FLP não adquirem como o intuito de revenda, mas apenas fazem marketing e a exposição da marca, indicando os respectivos consumidores finais.

Em consonância com o voto de primeira instância e do Parecer da Procuradoria, considero demonstrada a condição do sujeito passivo, de contribuinte substituto tributário, uma vez caracterizada a forma de comercialização de seus produtos, que se amolda ao conceito de “marketing direto”, prevista no Convênio ICMS 45/99, recepcionado pelo Estado da Bahia no art. 379, RICMS/97.

“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”.

Conforme destaca o voto de Primeira Instância: *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.*

Cabem ainda as considerações já alinhadas, no presente voto, item anterior (item II) sobre a alegação de que ao VAR se refere à prestação de serviços, bem como a observação de que o recorrente não trouxe aos autos a prova de que, para as vendas realizadas abaixo de determinado valor ou determinada periodicidade anual não houve a exclusão da Base de cálculo dos aludidos bônus, almejando caracterizar a venda direta para consumidor.

Diante do acima assentado, resta manter a Decisão de Primeira Instância quanto às infrações 1 e 2. As infrações 3 e 4, conforme relatado, foram apuradas através de levantamento quantitativo por

espécie de mercadorias e apontam 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.

A arguição do recorrente se resume apenas a alegação de que sejam consideradas as razões transcritas nas infrações 1 e 2, pois reúnem os mesmos argumentos. Tais argumentos também já foram enfrentados no presente voto, momento em que foram analisadas a parcela da base de cálculo do ICMS devido nas operações de vendas, correspondente ao valor relativo ao VAR, além das operações de marketing albergadas pelo instituto da substituição tributária conforme art. 379, RICMS/97.

Não consta qualquer questionamento quanto aos estoques iniciais e finais, as quantidades de saídas ou entradas, bem como o preço unitário médio apurado, que no presente caso, foi com base nos documentos fiscais, em conformidade com os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98. A aplicação do percentual de 40%, inerente ao VAR, não foi computada para apuração dos valores devidos relativos às presentes infrações 3 e 4, ocorrendo apenas na infração 5.

Assim, cabe a manutenção da Decisão de Primeira Instância quanto às infrações 3 e 4.

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, colacionadas pelo contribuinte, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de Decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA. Além do mais, as decisões judiciais trazidas se referem à base de cálculo de outros tributos, com especificidades, não poderia ser de outra forma, distintas do ICMS.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor conforme o demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-1ª CJF	MULTA
01	PROCEDENTE	5.126.978,88	5.126.978,88	60%
02	PROCEDENTE	6.905.255,43	6.905.255,43	60%
03	PROCEDENTE	188.334,09	188.334,09	60%
04	PROCEDENTE	313.687,17	313.687,17	70% e 100%
05	IMPROCEDENTE	186.751,75	0,00	-----
TOTAL		12.721.007,32	12.534.255,57	

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2)

Acompanho o voto do nobre relator no que se refere ao indeferimento das preliminares suscitadas no Recurso Voluntário, que intentavam a declaração de nulidade do Acórdão da JJF em razão de suposta deficiência em sua fundamentação e a preliminar que arguiu a nulidade da autuação em razão de suposta utilização do instituto do arbitramento.

Igualmente acompanho o relator no tocante ao reconhecimento da procedência das Infrações 3 e 4, bem como do reconhecimento da nulidade da Infração 5. Entendo que sua Decisão é irretocável nesse aspecto.

Peço vênia, todavia, para discordar do voto proferido pelo eminente colega Relator, no tocante à preliminar de nulidade do acórdão em razão da não apreciação de pedido realizado em sede de impugnação, e no mérito, quanto à Decisão que reconheceu a procedência das Infrações 1 e 2, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, cumpre asseverar que, independente de provocação do Autuado, as matérias atinentes à nulidade de atos cometidos no curso do processo administrativo podem, e devem, ser reconhecidas de ofício por este d. CONSEF.

No caso em exame, na sessão de julgamento ocorrida no dia 09 de janeiro de 2014, fora verificado que a 5ª. JJF quando proferiu o Acórdão JJF n. 0205-05/12 deixou de apreciar um dos pedidos formulados expressamente pelo Autuado. Tal fato foi debatido pelos membros desta Câmara, e arguido pelo recorrente em sede de sustentação oral.

De fato, não há como negar que o Recorrente, na impugnação ao referido Auto de Infração formulou, expressamente, pedido de realização de perícia fiscal, com o intuito de confirmar a tese que sustenta quanto à Infração 2. Veja que, da análise das razões trazidas pelo Recorrente, tanto em sede de impugnação, quanto em sede de Recurso Voluntário, um dos principais pontos da sua defesa quanto à improcedência da Infração 2 reside, exatamente, na constatação de que seus clientes fizeram compras em quantidades que não condizem com a atividade de revenda, para então, reconhecer a sua condição de consumidor final. E esse era o objeto do pedido de perícia formulado.

Ocorre que, compulsando os autos, e analisando a Decisão proferida pela 5ª JJF, verifica-se que ela efetivamente omitiu-se da apreciação do referido pedido, o que a meu ver, cerceou o direito de defesa do Autuado, tornando nula a Decisão proferida.

Veja que o pedido de perícia formulado pelo Autuado precisaria satisfazer pré-requisitos, que no caso concreto poderiam nem estar satisfeitos, entretanto, a JJF não poderia se furtar de apreciá-lo.

Não se trata, nesse ponto, de apenas mais um argumento defensivo. Entendo que não há a necessidade de serem enfrentados expressamente todos os argumentos defensivos, desde que da Decisão decorrer lógica ou restarem prejudicados por outros.

No caso concreto, trata-se de pedido de produção da única prova que poderia confirmar o principal fundamento de defesa tocante à Infração 02. Deveria, portanto, a JJF enfrentar o pedido formulado, deferindo ou indeferindo a prova requerida.

Qualquer análise neste momento, em sede de Recurso Voluntário, no que se refere à pertinência ou prestabilidade da prova, do cumprimento dos requisitos para o seu deferimento, etc., acabam por representar uma verdadeira supressão de instância.

O art. 515 do CPC, trazido pelo ilustre Relator, que buscou adequá-lo ao processo administrativo, no meu entender, não pode ser aplicado. Isto porque, o referido artigo se aplica ao Recurso de Apelação nos processos judiciais, que possui efeitos diversos do Recurso Voluntário em sede de processo administrativo.

A lógica do art. 515 do CPC reside, exatamente, na atribuição do efeito devolutivo amplo ao referido apelo, que devolve ao Tribunal, dentro da extensão do pedido recursal, com profundidade, as matérias suscitadas no curso de todo o processo.

E isso não pode ser aplicado ao processo administrativo, uma vez que o Recurso Voluntário, nos termos do art. 169 do RPAF/BA, é recebido apenas no efeito suspensivo, havendo a devolução apenas do que foi expressamente alegado pelo Recorrente.

Assim, com exceção de matérias que possam ser reconhecidas de ofício, apenas poderão ser objeto de apreciação deste CONSEF as matérias de defesa expressamente aduzidas, sob pena de preclusão.

Outrossim, este próprio CONSEF, já decidiu pelo reconhecimento de nulidade da Decisão da JJF em razão da falta de apreciação de pedido expressamente formulado em sede de impugnação, senão vejamos:

*2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0481-12/05*

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. **É nula a Decisão que não enfrentou pedido específico do impugnante.** A matéria discutida na esfera administrativa não é totalmente coincidente com as questões versadas na ação que tramita na Justiça. Violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão. Recurso PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

Desta feita, diante do exposto, divergindo do voto do nobre Relator, voto pela nulidade da Decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, devendo os autos retornarem para novo julgamento com apreciação expressa de todos os pedidos formulados pelo Recorrente.

No que tange à Infração 1, entendo assistir razão ao Recorrente.

O recorrente é empresa que utiliza a estratégia denominada “marteking de multinível” ou “marketing de rede”, por ela denominada como “Plano de Marketing Único”.

Para tanto, o ponto basilar dessa estratégia comercial consiste em motivar seus consumidores a adquirir seus produtos e, mais ainda, a divulgar e incentivar que pessoas que circundam a sua rede de relações sociais também se tornem clientes do recorrente.

Tal prática de captação de novos clientes, consumidores, patrocinados, ou qualquer que seja a denominação utilizada, é incentivada pela distribuição de “bônus” ou “prêmios”.

E o que diferencia essa estratégia comercial de outras verificadas no mercado, é que a remuneração e distribuição desses “prêmios”, é financiada pelo aporte de Recursos dos próprios consumidores. Ou seja, para ingressar na rede de compradores do Recorrente, o cliente precisa fazer um aporte financeiro, que será devolvido na medida que o mesmo consiga divulgar a marca captando novos consumidores para o recorrente, gerando uma verdadeira rede de relações.

Esse aporte monetário realizado pelos seus clientes, poderia ser feito em qualquer momento, e em qualquer valor, de acordo com a liberdade de tipos e de formas vigente em nosso sistema jurídico. Existem no mercado outras empresas que adotam estratégias semelhantes, e que cobram esse aporte financeiro no início, como um pré-requisito para inscrição.

No caso do Recorrente, a mesma optou por cobrar esse aporte de forma diluída, e em cada compra realizada pelos seus consumidores. Esse aporte é denominado pelo recorrente como Valor de Alocação de Rede – VAR.

Assim, pela estratégia comercial do recorrente, cada vez que um consumidor faz uma compra, ele precisa fazer o aporte do VAR em valor proporcional às suas aquisições. Nessa lógica, um grande consumidor terá um montante maior a recuperar da empresa, tornando-se mais fidelizado e, ainda mais importante, motivando-o a trazer novos consumidores para a cadeia de relações, pois só assim ele recuperará o valor aportado e terá a possibilidade de receber ainda mais em razão do aporte realizado pelas pessoas de captou, e por aqueles que foram captados por estas. Essa é a lógica do negócio.

Assim, analisando as atividades do recorrente, verifica-se que ela realiza duas operações que ao meu ver são absolutamente distintas. Uma é a venda e comercialização de produtos. A outra é a cobrança e administração do VAR, que posteriormente será devolvido aos seus associados. E isso resta claro até porque o VAR não compõe o resultado da empresa, e ingressa apenas temporariamente nas contas do recorrente.

Verifico que a cobrança do VAR não tem nenhuma relação com a finalidade de efetuar a venda do produto para o seu consumidor. Pelo contrário, pode até mesmo desestimular a compra. A cobrança do VAR, portanto, tem por finalidade, através de uma estratégia de marketing, estimular os seus clientes a apresentar a empresa para novas pessoas, pois só assim eles podem recuperar a quantia aportada.

Tratam-se, portanto, de operações distintas. E não tenho como aceitar que o VAR componha a base de cálculo do ICMS, uma vez que em nada tem relação com a operação comercial de venda de produto. Até porque, o único interesse do recorrente na cobrança do VAR é trazer novos

consumidores, uma vez que os valores são integralmente devolvidos.

Tenho certeza que a autuação, no particular a esta Infração 1, apenas ocorreu em função de o recorrente efetuar a cobrança do VAR no momento em que o consumidor faz os seus pedidos, consistindo em uma análise precipitada das operações comerciais realizadas pelo Autuado.

Se o aporte fosse realizado em momento diverso, não se estaria questionando a não inclusão dos respectivos valores na base de cálculo do imposto estadual. Entretanto, no meu entender, o momento da cobrança desse aporte financeiro, que é a base do sistema de “marketing de multinível”, não possui o condão de alterar a natureza jurídica do mesmo.

Coaduno com a tese recursal, no sentido de entender que o recorrente realiza efetivamente duas operações, a venda de produtos, e a prestação de serviço de gerenciamento e administração de recursos de terceiros.

A segunda operação está fora do âmbito de competência fiscalizatória do Estado, razão pela qual pouco importa o fato dela recolher ou não o ISS incidente sobre o respectivo serviço. Esse fato não pode ser fundamento para Decisão desta Câmara. Outrossim, o fato dela emitir recibo, e não Nota Fiscal de Prestação de Serviços, igualmente não pode servir de fundamento, até porque o fato gerador do serviço de administração dos recursos não ocorre quando do recebimento do mesmo, mas sim, quando da efetiva devolução ou administração. E o momento para emissão de documento fiscal municipal deverá ser regulado pelo Código Tributário e de Rendas Municipal.

Assim, diante do exposto, dirijo do nobre Relator, e voto pela procedência do Recurso Voluntário quanto à Infração 1.

No que atine à Infração 2, igualmente peço vênia para divergir do voto do nobre relator.

Isto porque, entendo que o referido voto interpretou de forma equivocada o Convênio ICMS 45/99, criando verdadeira presunção não prevista no convênio (e nem poderia prever) e também não prevista em lei.

O nobre relator fundamentou o seu voto diante da presunção de que o Recorrente, por exercer atividade de “Marketing Direto” realiza as suas vendas para revendedores, que por sua vez revendem para consumidores finais, o que justificaria o cometimento da Infração 2, com o objetivo de cobrar o ICMS-ST.

Ocorre que, em sede de direito tributário, e em razão do princípio da legalidade, qualquer presunção deve ser obrigatoriamente prevista em lei. Convênio não é lei, portanto não poderia inovar a legislação tributária estadual, criando presunção não prevista no RICMS/BA ou COTEB.

E mesmo assim, entendo que o nobre relator incorreu em interpretação equivocada do referido convênio. Isto porque, ao meu ver, ele não presume que as vendas feitas no sistema de “Marketing Direto” são necessariamente feitas para revendedores. Pelo contrário, da análise da Cláusula Primeira do referido Convênio me faz crer que, se ele regula as operações de saída para revendedores, a contrário senso, admite-se a venda realizada para consumidor final! É uma decorrência lógica.

Assim é que, tal Convênio apenas dispõe sobre determinada parcela das operações realizadas pelas empresas que realizem o chamado “Marketing Direto”, quais sejam, aquelas destinadas a revendedores. Se assim não fosse, bastaria determinar que as saídas realizadas por tais empresas estariam sujeitas à substituição tributária!

Desta feita, entendo que nenhuma presunção fora criada pelo referido convênio, pelo contrário, ele apenas confirma que as empresas que realizam a mesma estratégia comercial do recorrente podem efetuar vendas tanto para consumidor final como para revendedor, podendo-se exigir o ICMS-ST, apenas quando restar comprovado que as saídas, efetivamente, se deram para revendedores.

Nesta esteira, entendo que os agentes autuantes deveriam comprovar que as vendas realizadas

pelo recorrente efetivamente foram feitas para revendedores, e entendo que não obtiveram sucesso neste aspecto, até porque partiram de uma presunção absoluta, sem qualquer previsão legal.

E esta mesma presunção, que na prática se reputou como absoluta, também foi a adotada pelo nobre relator.

Entendo que a presunção, tal qual adotada no referido voto, foi absoluta, em razão do fato de que, para o nobre relator, pouco importa para quem o recorrente vendeu (pessoa física ou jurídica) ou quanto ela vendeu, para fins de caracterização da venda para revendedor. Ou seja, o recorrente sequer teve oportunidade de fazer prova em contrário.

No mais, tendo em vista que todas as vendas do recorrente são feitas para pessoas físicas, a única forma de comprovar que essas pessoas físicas não são revendedores, é exatamente aferir se elas adquiriram produtos com esse intento, e em volume necessário para atingir esta finalidade.

Como se pode presumir que um consumidor que adquire por ano 4 ou 5 produtos distintos são revendedores? Não entendo ser razoável.

Desta forma, a única forma de se comprovar esses dados seria através da realização de diligência ou perícia, o que não foi feito, exatamente por se partir de uma presunção de que todas as vendas do recorrente se dão para revendedores.

Realmente é razoável crer que, entre milhares de consumidores, todos adquiriram os produtos do recorrente com o intuito de revenda? Entendo que não.

Neste ponto, cumpre ressaltar, que o recorrente trouxe dados objetivos, obtidos de relatórios gerenciais, atestando que entre os anos de 2008 a 2010 aproximadamente 60% de seus clientes apenas realizaram 01 pedido anual, o que gerou um “ticket médio” anual de aproximadamente R\$ 300,00, que poderiam representar entre 3 e 4 produtos.

Os dados são irrefutáveis, não há proporcionalidade em presumir que esses clientes adquiriram os produtos com intuito de revenda, ainda mais quando poderiam ganhara “prêmios” muito maiores se tão somente divulgasse a empresa a novos clientes.

É lógico que tais relatórios gerenciais não possuem força probatória absoluta, mas representam indícios razoáveis ao menos para converter o julgamento em diligência ou para justificar o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Outrossim, cumpre salientar que como bem asseverado pelo nobre relator, o art. 123 do CTN dispõe que convenções particulares não podem ser opostas contra o Fisco. Dessa forma, o que importa é a natureza jurídica da operação realizada para fins de tributação, pouco importando a nomenclatura atribuída ao negócio jurídico. Essa lógica tem que servir para as duas partes da relação jurídica tributária.

Ressalto isso pois um dos fundamentos aduzidos pelo relator, para configurar os adquirentes como revendedores foi o tratamento jurídico e fático dado pelo recorrente aos seus associados, a quem chama de distribuidores. A verdade é que pouco importa se o recorrente chama seus associados de distribuidores ou não, o que importa é a natureza jurídica do negócio verificado entre as partes.

Desta feita, o que precisa ser analisado, no caso concreto, é se a relação existente entre Recorrente e seus associados efetivamente tem natureza jurídica de contrato de representação. Entendo que não.

Isto porque, ao analisar o “Contrato de Distribuição” firmado pelo recorrente com seus associados, não vislumbro restarem satisfeitos os requisitos para enquadrar esses adquirentes como representantes comerciais do recorrente.

Veja que o representante comercial tem por obrigação promover negócios da sua representada, bem como, de acordo com o art. 710 do Código Civil, precisa ter à sua disposição o produto a ser

negociado. Entendo que, nenhum desses requisitos restam satisfeitos no caso concreto.

Os clientes do recorrente não possuem qualquer obrigação de promover negócios, eles os fazem de forma voluntária. O recorrente não proíbe a revenda, mas não a impõe ou obriga ao seu cliente.

Por sua vez, para configurar a representação, também se faz necessário que o associado tenha à sua disposição o produto a ser vendido, o que também não ocorre no caso concreto, até porque se o associado tiver êxito ao trazer novo cliente à Recorrente, este novo cliente irá diretamente escolher e efetuar o pedido dos produtos de seu interesse, em uma relação travada diretamente com o recorrente.

Desta forma, entendo não restarem satisfeitos os requisitos necessários para configurar os adquirentes de produtos do recorrente como representantes comerciais ou revendedores. Entendo que o recorrente realiza as suas vendas a consumidores finais, e não tem como ter controle sobre a finalidade que esse consumidor teve na aquisição do seu produto.

Assim, diante do exposto, voto pela procedência do Recurso Voluntário quanto à Infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às infrações 1 e 2, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206978.0010/11-4**, lavrado contra a **FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$12.534.255,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$12.220.568,40, 70% sobre R\$189.258,03 e 100% sobre R\$124.429,14, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ângelo Mário de Araújo Pitombo, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Edmundo José Bustani Neto e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de janeiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

DANIEL RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS