



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

185

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 07/02/2001
C	Rubrica

Processo : 10840.001819/98-42

Acórdão : 202-12.567

Sessão : 08 de novembro de 2000

Recurso 111.097

Recorrente : DROGACENTER DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

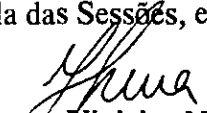
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto- SP

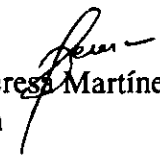
COFINS – É devida a contribuição, nos termos dos artigos 1º, 2º e 5º, da Lei Complementar nº 70/91, com os seus consectários legais. **BASE DE CÁLCULO - ABATIMENTOS SOBRE VENDAS** - O valor dos abatimentos sobre vendas integram a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da COFINS. Exclui-se valor informado por engano na planilha, conforme prova documental. **CONSTITUCIONALIDADE** - A declaração de constitucionalidade tem efeito vinculante para todos os órgãos do Executivo e do Judiciário, cabendo a estes, tão-somente, velarem pela correta aplicação da lei. **Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DROGACENTER DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Adolfo Montelo.

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10840.001819/98-42

Acórdão : 202-12.567

Recurso : 111.097

Recorrente : DROGACENTER DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte nos autos qualificada foi lavrado auto de infração pela ocorrência de falta de recolhimento da COFINS, referente aos períodos de apuração de 05/93 a 12/97, com fulcro nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/91.

Segundo consta da descrição dos fatos, as bases de cálculo da COFINS foram extraídas dos livros de registro de entradas e saídas dos estabelecimentos matriz e filial, idênticos aos valores constantes das planilhas preenchidas pela contribuinte, sendo que não foram considerados pelo autuante valores de descontos informados nas referidas planilhas. Consta, ainda, que foram considerados todos os pagamentos efetuados e os parcelamentos deferidos à contribuinte.

Os descontos não considerados pela fiscalização como dedução da receita bruta para apuração da base de cálculo da contribuição estariam condicionados a eventos que ocorreram posteriormente à emissão da nota fiscal, por isso, no entender da fiscalização, indedutíveis, segundo o disposto na Lei Complementar (LC) nº 70, de 30.12.1991, art. 2º, parágrafo único, b.

Alega a empresa autuada (fls. 253/254) que os descontos foram concedidos em função do estado em que a mercadoria chega aos compradores, ou seja, em razão de vazamentos de líquidos com danificação das caixas de embalagens, quebra de frascos, etc. Tais descontos, segundo o autuante, por não constarem da nota fiscal, não se enquadrariam na definição prevista na Instrução Normativa (IN) SRF nº 51/1978.

Inconformada com o lançamento, em 20.07.1998, ingressou a interessada com a Impugnação de fls. 262/273, retificada pelo Documento de fls. 276/277, alegando, em resumo:

. a ocorrência de diversos erros, por parte do fiscal autuante, ao apurar as bases de cálculo dos diversos períodos e filiais:

- 1 - em maio de 1993, o valor recolhido teria sido 5.860.834.600, ao passo que o fiscal teria consignado 5.327.927.995;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.001819/98-42**Acórdão : 202-12.567**

- 2 - em junho, erro na base de cálculo da filial 0018/88, consignando 1.585.182.313,81, quando o correto seria 1.582.182.313,81;
 - 3 - em janeiro de 1995, teria consignado a maior 34.146,50 para a filial 0011-01 e 216.897,54 para a filial 0030-74;
 - 4 - erro quanto ao mês de competência de janeiro de 1996, às fls. 137, constaria 3.238.106,73, enquanto às fls. 126, o valor seria 3.288.106,73;
 - 5 - em agosto de 1994, teria havido erro de digitação, ao consignar às fls. 72, para as filiais 0011 e 0026, valores de 753.192,23 e 760.867,23 que pertencem à filial de Juiz de Fora, causando superposição das importâncias no somatório, pois teria incluído na última a importância de 7.635,05 na composição da filial 0026. As duas primeiras deveriam ser excluídas e a última retificada;
- a autuação incorporaria os meses de outubro/1996 a julho/1997, objeto do pedido de parcelamento no Processo Administrativo nº 10840.002395/97-52, tendo em vista a extemporaneidade de sua postulação;
 - quanto aos descontos desconsiderados pelo fiscal, não se tratariam de descontos incondicionais na forma concebida pelo auditor fiscal, mas de perda efetiva de receita, mediante a concessão de desconto no momento da entrega da mercadoria para que o adquirente a aceite no estado em que se encontra;
 - o comércio de medicamentos não poderia ser lançado na vala comum das mercadorias em geral, pois tem o preço controlado, indagando se comportaria a incidência da COFINS, na feição de tributo multifásico, uma vez que essa forma de incidência provocaria o efeito cascata, sem a possibilidade de se dar elasticidade aos preços dos medicamentos, o que tornaria esta contribuição com feição cumulativa, o que não é admitido pelo Sistema Tributário Nacional, tal como estruturado pelo legislador na Constituição Federal;
 - não caberia a imposição de multa *ex officio*, uma vez que o auditor fiscal teria trabalhado com dados e informações anteriormente prestadas por meio de suas declarações de renda anual e não houve emprego de expedientes para ocultar a verdadeira dimensão da materialidade tributável; e
 - quanto aos juros, não poderiam ser cobrados com base na variação da SELIC, porquanto a regra do Código Tributário Nacional (CTN), art. 161, § 1º, determinaria que somente a lei pode impor, de forma expressa e definida, os juros moratórios, o que não lhe dá o direito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.001819/98-42**Acórdão : 202-12.567**

outorgar a fixação ao próprio ente tributante e, com o protocolo do recurso, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário.

Solicitou fosse anulada a exigência fiscal.

Através da Decisão DRJ/RPO nº 1.943, de 29 de outubro de 1998, a autoridade singular manifestou-se pela procedência do lançamento em parte, de cuja ementa possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/05/1993 a 31/12/1997

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, nos prazos previstos na legislação tributária, enseja sua exigência mediante lançamento *ex officio*.

BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTOS SOBRE VENDAS .

O valor dos abatimentos sobre vendas integram a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins.

CONSTITUCIONALIDADE .

A declaração de constitucionalidade tem efeito vinculante para todos os órgãos do Executivo e do Judiciário, cabendo a estes tão-somente velarem pela correta aplicação da Lei.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Consta das razões de decidir pela autoridade singular o seguinte:

"1. O valor do pagamento relativo a maio de 1993, considerado no demonstrativo de fl. 05, realmente está menor do que foi pago, em virtude de haver sido considerada a data de pagamento 22/06/1993, sendo o vencimento 21/06/1993 e, ao se fazer a imputação foi descontado o valor de multa. Contudo, tal pagamento refere-se a parcelamento (fls. 227/233) e deve ser



Processo : 10840.001819/98-42

Acórdão : 202-12.567

considerado pago no vencimento, pois a multa já constou dos valores parcelados.

2. O erro na base de cálculo da filial 0018/88 realmente ocorreu. Entretanto, ao inverso do alegado pela impugnante, pois o valor consignado pelo fiscal no demonstrativo de fl. 48 é que foi menor do que o informado pela empresa à fl. 65. Não cabe, no caso, retificação em favor da impugnante.

3. Não houve consignação a maior em janeiro de 1995 para as filiais 0011 e 0030, pois o demonstrativo elaborado pelo autuante (fl. 97) reflete exatamente o que foi informado pela autuada às fls. 108 e 125, respectivamente.

4. O erro apontado no mês de janeiro de 1996, na apuração da base de cálculo da filial 0011 - Juiz de Fora, realmente ocorreu, conforme se verifica da análise dos demonstrativos de fls. 126 e 137, pois o valor que deveria constar do primeiro seria 3.238.106,73.

5. Os erros apontados nas bases de cálculo das filiais 0011 e 0026, no mês de agosto de 1994, não foram comprovados pela impugnante. Os valores apurados pelo auditor fiscal no demonstrativo de fl. 72 foram aqueles informados pela empresa nas planilhas de fls. 82 e 95.

Assim, cabe o saneamento do auto de infração, para se corrigir os erros comprovadamente ocorridos."

Através de recurso, a contribuinte aduz, em síntese, o que segue:

- que possui um crédito decorrente do pagamento da 1ª parcela do parcelamento, posteriormente indeferido;
- que, com relação à quantia de 760.867,27 do mês de agosto/94, às fls. 72, "houve manifesto equívoco por parte da recorrente, pois na planilha apresentada declinou aquela importância como base de cálculo da COFINS do referido mês." Para tanto, alega que somente iniciou suas atividades, na unidade de São José do Rio Preto - CGC n.º 55.992.358/0026-98, em 09 de setembro de 1994, conforme constata-se da DECLARAÇÃO CADASTRAL - DECA anexa, não podendo, portanto, ter faturamento algum no mês de agosto/94. Desse modo, a quantia de 760.867,23 deve ser excluída da exigência fiscal.
- quanto aos descontos, aduz que:



Processo : 10840.001819/98-42
Acórdão : 202-12.567

"Engana-se, ainda, a Ilustre Julgadora quando afirma às fls. 285: "À autoridade julgadora não cabe juízo de valor, mas tão-somente a aplicação da legislação." Não há como se aplicar a lei sem o juízo de valor. A lei é concebida abstratamente. Cabe ao julgador proceder a devida adequação dos fatos à norma."; e

- aduz, ainda, que:

"Não se trata de desconto em termos de negociação, a que se endereça a letra "b", art. 2º, da Lei Complementar 70/91. Esse dispositivo tem em mira a hipótese de desconto previamente concedido, hipótese em que pode ele se vincular a uma condição, v.g. desconto para pagamento até certa data ou desconto a título promocional, sem qualquer vinculação com o cumprimento ou não da obrigação.

Não é esse o caso. Na venda dos medicamentos fica definido o valor da operação. Ainda que a prazo ou à vista, o desconto é concedido pelo dano causado no transporte e locomoção dos medicamentos até o destinatário.

Ao invés de promover o cancelamento da venda, com a devolução do medicamento, é interessante à recorrente conceder redução do preço à vista da proporcionalidade do dano. Varia de caso a caso.

Ainda que devolvido, a revenda far-se-ia por um preço inferior ao do mercado.

É a praxe no mercado de drogas.

O fato está mais para uma redução do valor da venda do que um desconto condicionado como explicita a r. decisão.

Por isso, basta um pouco de bom senso para estabelecer a distinção entre uma e outra hipótese."

A recorrente refuta a exigência, em face da inconstitucionalidade de sua cobrança, diante dos aspectos específicos da área em que atua (comércio de medicamentos). Alega que, de acordo com a Portaria n.º 37 (DOU de 21/05/92) do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, os produtos farmacêuticos têm seu preço controlado, ou seja, o medicamento já sai do laboratório com preço definido para venda ao consumidor final. Nos demais ramos comerciais, tal predefinição não ocorre, o que torna fácil para o contribuinte driblar



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.001819/98-42

Acórdão : 202-12.567

o efeito cascata da COFINS, como por exemplo os calçadistas e lojistas, que agregam ao preço da mercadoria o valor do tributo correspondente.

Reitera a ilegalidade da exigência da multa de ofício (75%), uma vez que a receita está exteriorizada em seus registros contábeis e fiscais, através da declaração de rendimentos, demonstrados ao FISCO, devendo ser, tão-somente, a de 20%.

No que diz respeito aos juros cobrados na forma da SELIC, aduz que, não obstante se trate de taxa prevista em lei, o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, determina expressamente que somente a LEI poderá definir percentual diverso daquele de 1% estabelecido no dispositivo. Logo, não basta que a SELIC tenha sido instituída por lei ordinária. Os percentuais a serem aplicados aos débitos tributários devem, necessariamente, vir estipulados em LEI. Os atos do BANCO CENTRAL não suprem o requisito de LEI estabelecido no § 1º do art. 161, restando desatendida, assim, a regra do art. 150, inciso I, da CF.

Por essa razão, os juros devem ficar delimitados ao máximo de 1% ao mês, em obediência ao disposto no § 1º do art. 161 do CTN. Podem ser estabelecidos outros percentuais, desde que respeitado o limite máximo de 1%.

Às fls. 334/345, sentença concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0314450-2 determinando o seguimento do recurso administrativo sem o depósito imposto pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72 (com a nova redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.621 e seguintes).

É o relatório.



Processo : 10840.001819/98-42
Acórdão : 202-12.567

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, tratam os presentes autos de exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente aos períodos de apuração de 05/93 a 12/97, na qual são discutidas as seguintes matérias: 1) base de cálculo, abatimentos sobre as vendas; 2) inconstitucionalidade de leis; e 3) dos consectários legais.

Passo ao exame das matérias apresentadas.

1) DA BASE DE CÁLCULO

Compulsando os autos, depreende-se que a autoridade fiscalizadora apurou a base de cálculo através de planilhas apresentadas pela própria contribuinte. No entanto, a questão levantada pela recorrente, sobre a exclusão de importância declarada por erro, passa a ter relevância e procedência pela prova acostada nos autos, fls. 301, demonstrando que somente iniciou suas atividades, na unidade de São José do Rio Preto - CGC n.º 55.992.358/0026-98, em 09 de setembro de 1994, conforme constata-se da DECLARAÇÃO CADASTRAL - DECA, não podendo, portanto, ter faturamento algum no mês de agosto/94. Desse modo, procedente é a exclusão da quantia da apuração da base de cálculo de 760.867,23 (fls. 72).

A contribuinte aduz que possui um crédito decorrente do pagamento da 1ª parcela do parcelamento, posteriormente indeferido. Sobre o fato informado, em nada altera o presente julgamento, onde se questiona a base de cálculo do período sob fiscalização. No que pertine à compensação, de quaisquer créditos, a mesma poderá ser efetuada junto à autoridade singular após a constituição do crédito tributário, mediante comprovação dos valores e desde que atendidas as exigências legais.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento, conforme dispõe a Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 2º, *verbis*:

“Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.



Processo : 10840.001819/98-42
Acórdão : 202-12.567

Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;***
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."***

Faturamento, conforme a lei define, é a receita bruta de vendas de mercadorias e/ou serviços, admitindo-se apenas as deduções previstas nas alíneas "a" e "b" acima transcritas.

Por outro lado, sabe-se que a contribuição é deveras cumulativa, pela sua natureza, não cabendo aqui a referida discussão, e sim, quanto à devida aplicabilidade da Lei Complementar nº 70/91 retrotranscrita, no que pertine aos autos.

Os descontos não considerados pela fiscalização como dedução da receita bruta para apuração da base de cálculo da contribuição o foram por estarem condicionados a eventos que ocorreram posteriormente à emissão da nota fiscal, por isso, indedutíveis, conforme o disposto na Lei Complementar (LC) nº 70, de 30.12.1991, art. 2º, parágrafo único, item b.

Entenda-se por "desconto incondicional" ("*das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente*") e como tal excluído da base de cálculo da COFINS, segundo a doutrina, a teoria contábil e a prática comercial, a parcela certa discriminada no corpo da nota fiscal, deduzida de um valor principal ou de um montante, sendo a obrigação cumprida pelo valor líquido resultante. Assim, a natureza de qualquer desconto é a transferência gratuita, definitiva e irrecuperável de valor do credor ao devedor. No caso dos descontos comerciais, ou incondicionais, a sua finalidade é o aumento de vendas, "*via redução de preço*", de que são bons exemplos as "queimas", promoções e liquidações do comércio varejista. Mas, como tais, devem, necessariamente, constar da nota fiscal de venda dos bens. Não podem estar condicionadas a eventos futuros, tal como é o caso dos autos (vazamentos de líquidos, danificação de embalagens, quebra de frascos, etc.).

Assim, penso ter agido de forma correta o agente público ao incluir na base de cálculo da COFINS os abatimentos não comprovados, efetuados a clientes, posteriormente à entrega dos produtos, pois, embora possam ser classificados como descontos, a sua concessão está condicionada à ocorrência de defeitos na entrega da mercadoria, e, repita-se, não há previsão legal para concessão de outros "valores", senão os expressamente previstos na mencionada Lei Complementar nº 70/91.



Processo : 10840.001819/98-42

Acórdão : 202-12.567

B) DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

No que se refere à **inconstitucionalidade de leis**, ou mais especificamente a violação do princípio da não-cumulatividade, entendo ser irretocável a decisão recorrida. A instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis. A atribuição foi reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, "a", e III, "b", ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado e o controle por via de exceção ou difuso. Não pode, portanto, a autoridade singular deixar de aplicar uma lei sob o argumento de ser inconstitucional. Igualmente, sob este aspecto, faleceria competência a este Colegiado para o exame da inconstitucionalidade das leis, atributo reservado ao Poder Judiciário, quer por via direta ou indireta.

Como bem lembrado pela autoridade singular, a matéria já se encontra pacificada pela decisão do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária realizada no dia 01/12/93, ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01-1/600. A declaração de constitucionalidade tem efeito vinculante para todos os órgãos do Executivo e do Judiciário, cabendo a estes, tão-somente, velarem pela correta aplicação da lei.

Por outro lado, os recursos administrativo "*lato sensu*" visam o reexame dos atos da Administração, sujeitos à aplicação das leis tributárias, exceto quando o Poder Judiciário já tiver se manifestado, de forma conclusiva, sobre a ilegalidade de determinado ato ou lei, o que não é o caso dos autos.

3) DOS CONSECTÁRIOS LEGAIS

Quanto à cobrança dos consectários legais, é que faço as seguintes considerações:

No que diz respeito aos juros de mora na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, entendo que a decisão singular não merece reforma. É de se reiterar que a sua aplicação está prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, sendo aplicável aos impostos e contribuições, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 01/04/95, quando não pagas nos prazos previstos na legislação tributária, sendo a análise de sua constitucionalidade, conforme já tratado anteriormente, matéria reservada ao Poder Judiciário.

Quanto à multa, igualmente entendo não merecer reforma a decisão de primeira instância, vez que lavrada e posteriormente reduzida conforme a legislação vigente. O fato de não ter constado na DCTF os valores da referida contribuição, torna devida a exigência da multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.001819/98-42
Acórdão : 202-12.567

Esclareça-se que não há de se confundir multa de ofício com multa de mora, esta é devida quando os contribuintes recolhem o imposto devido fora do prazo, mas espontaneamente, aquela é devida no caso de lançamento de ofício. O percentual da multa de mora, atualmente em vigor, é de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20%, enquanto que na multa de ofício, quando da apuração da infração fiscal, era de 100% do imposto lançado pela fiscalização, conforme artigo 4º da Lei nº 8.218/91, atualmente, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, artigo 45, reduzida ficou para 75% ¹. Neste caso, a multa somente é devida quando o contribuinte não cumpre com a obrigação tributária, nos termos em que é exigida por lei.

Portanto, diante do acima exposto, sou pelo provimento parcial do recurso voluntário, tão-somente para excluir a parcela correspondente a agosto/94, referente à unidade de São José do Rio Preto - CGC nº 55.992.358/0026-98.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹ Isto em atendimento ao princípio da retroatividade benigna, positivada em nosso ordenamento tributário, no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.