



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13841.000610/2003-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-004.035 – 2ª Turma Especial
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO
Recorrente DIMAVAL DISTRIB. DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS VANÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/10/1998

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC Nº 118/05.

Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, o prazo de cinco anos previsto no art. 3º da mesma lei só é válido para os pedidos de restituição protocolizados após a sua vigência, 09/06/2005.

Para os pedidos protocolizados até esta data prevalece o prazo de 10 anos (5 + 5), contados da data do pagamento a maior ou indevido.

PIS. APURAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. ISONOMIA COM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, este tribunal administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não há como estender às empresas comerciais a mesma apuração do PIS prevista para as instituições financeiras, sob o argumento do princípio constitucional da isonomia.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 129/134 do arquivo digital - e-processo), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada pela Recorrente, nos termos do Acórdão assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/10/1998

PIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. DECADÊNCIA. INTERPRETAÇÃO.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário que, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 do CTN, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Para melhor compreensão de meus pares acerca dos fatos, transcrevo o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a seguir transcrito:

O processo epígrafado foi inaugurado para recepcionar pedido de restituição de PIS “2º período”, protocolado em 02/12/2003, no montante de R\$ 27.131,67 (fl.01), relativos a valores recolhidos no período de abril de 1996 a novembro de 1998, conforme relacionados na planilha de fl. 02.

Após informar, preliminarmente, que a protocolização do pedido em formulário deveu-se “em razão de não haver conseguido esta contribuinte proceder ao envio por meio eletrônico (Internet)

através do programa fornecido pela SRF”, a contribuinte explica que está pleiteando a repetição de valores pagos a maior em face da declaração de inconstitucionalidade, proferida pelo STF no julgamento da ADIN nº 1.417-0, da seguinte expressão do art. 18 da Lei nº 9.715, de 2008: “aplicando-se aos fatos geradores a partir de 01/10/95”.

Assim sendo, entende que “inexiste o fato gerador no período considerado inconstitucional, de 01/10/95 até a publicação da Lei 9715 em 25/11/98” e, por causa disto, “para qualquer empresa, os valores recolhidos, em virtude do cálculo da contribuição para o PIS, com base no fato gerador retroativo à 01/10/95, previsto no artigo 18 da Lei 9715/98, cuja eficácia da aplicação foi suprimida, se constitui em crédito restituível ou compensável”.

Adverte, ainda, que, em face do instituto da denúncia espontânea, não poderá ser exigida a multa de mora pelo atraso no pagamento “dos débitos a serem oportunamente protocolados para a compensação com os valores destinados à restituição objetivada neste pleito”.

Anexa ao pedido cópia dos DARFs relativos aos referidos recolhimentos (fls. 03/19).

Posteriormente, com base no crédito alegado, a contribuinte encaminhou várias declarações de compensação (DCOMPs), cujos extratos estão acostados às fls. 57 e seguintes.

Por meio do despacho decisório de fls. 100/101, a DRF Limeira indeferiu o pedido, bem como não homologou as compensações declaradas, nos termos da seguinte ementa:

DECADÊNCIA - O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data de extinção do crédito tributário.

A interessada foi cientificada da referida decisão em 02/12/2008 (fl. 105), por meio da intimação de fl. 102, que também se prestou a encaminhar carta de cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Em 24/12/2008, a interessada protocolou sua manifestação de inconformidade conforme peça de fls. 108/118, por meio da qual aduz, em síntese, que:

a) a decisão reunida “se limitou a reconhecer a decadência, sem qualquer referência à alegada violação do princípio da isonomia entre contribuintes juridicamente iguais, salvo equívoco provocado pela limitação dos documentos analisados”;

b) “evidenciou, de forma perfeitamente clara e sustentada, que na LC nº 70/91, as instituições financeiras foram beneficiadas com tratamento diferenciado, no que toca aos recolhimentos da COFINS, permitindo-lhe a exclusão do pagamento da referida

contribuição social sobre o faturamento, conforme artigo 1º da Lei Complementar antes citada”;

c) “o tratamento imposto pelo legislador infraconstitucional não se amolda à melhor exegese dada aos dispositivos insertos na lei ápice (Lei nº 8.212, de 1991), dando motivação justa e correta ao pleito deduzido pela recorrente em seu pedido inaugural”, porquanto a Constituição Federal (CF) veda a instituição de tratamentos desiguais entre os contribuintes. Assim sendo, restou violado o princípio constitucional da isonomia;

d) “contudo, em que pese à sólida argumentação posta no requerimento inaugural, a decisão recorrida limitou-se a reconhecer a decadência com suporte no artigo 168 e demais aplicável do CTN, o que é inadmissível e deve motivar a modificação do despacho decisório ou sua nulificação, por não atender à postulação inaugural em sua totalidade”. Nesse sentido, verifica-se, “visivelmente”, que a decisão recorrida “não enfrentou as questões deduzidas pela recorrente em seu requerimento originário, o que deverá ser objeto de análise por força deste recurso, possibilitando a reforma do decísium ora atacado, para fins de deferimento da restituição dos valores recolhidos a título de COFINS no período de 1/93 a 07/94”;

e) a decisão recorrida foi minimamente fundamentada. E a falta de suficiente fundamentação pode ocasionar o cerceamento de defesa do recorrente;

f) seu pleito deve ser reconhecido, “especialmente, pelo fato da decisão vergastada limitar-se a reconhecer a impossibilidade, na esfera administrativa, da invocação do princípio constitucional da isonomia tributária, face a ausência de competência legal do agente-autoridade, para tanto.

É o relatório.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 23/09/2010 (fls. 138/139). Inconformada, a Recorrente apresentou, em 20/10/2010 (fl. 148), o recurso voluntário de fls. 148/158, onde ressalta o seguinte:

a) que a decisão recorrida, manteve exigível a cobrança dos débitos não compensados, decorrentes do PIS, sustentando, que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, razão que motivou o indeferimento da pretensão;

b) a Recorrente com supedâneo nos preceitos constitucionalmente assegurados e com suporte na legislação tributária aplicável manifestou seu inconformismo em razão do tratamento diferenciado imposto aos contribuintes do PIS, tendo em vista a **necessidade de aplicação do princípio constitucional da isonomia tributária**. Evidenciou de forma perfeitamente clara e sustentada, que na LC nº 70/91, que as instituições financeiras foram beneficiadas com tratamento diferenciado, no que toca ao recolhimento do PIS, permitindo-lhe a exclusão do pagamento da referida contribuição social sobre o faturamento, conforme artigo 1º da Lei Complementar antes citada;

c) reproduz o disposto no artigo 11, da LC 70/91 e o § 1º do art. 22, da Lei nº 8.212/91, considerando que resta evidente que as pessoas jurídicas conscritas taxativamente no rol do diploma acima citado, são dispensadas do pagamento do PIS;

d) que a Constituição Federal de forma clara, destaca princípio insuperável, ao definir que todos são iguais perante a lei; não se admitindo, através Emenda Constitucional, abolir direitos e garantias individuais, bem como instituir tratamentos desiguais entre os contribuintes. Reproduz o art. 5º, 60 e 150 da CF;

e) contudo, em que pese a sólida argumentação posta, a decisão recorrida limitou-se a reconhecer a decadência com suporte no artigo 168 e demais aplicáveis do CTN, o que é inadmissível e deve motivar a modificação do despacho decisório ou sua nulificação, tendo em vista, ainda, **a ausência de apreciação do pedido de reconhecimento de violação de princípios constitucionais**, que refletiram transgressão do princípio e conseqüente restituição do valor relativo à DCOMP, **deixando-se de se impor qualquer tipo de multa punitiva à contribuinte-recorrente, nos termos do artigo 138 do CTN.**

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Da Admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. A matéria é da competência da 3ª Seção de Julgamento e o valor está dentro do limite de alçada das turmas especiais. Logo, deve ser conhecido.

Conforme relatado nos autos, trata-se de julgar recurso interposto contra decisão que indeferiu pedido de restituição (bem como não homologou as compensações realizadas com supedâneo no crédito solicitado) de pagamentos de **PIS** que teriam sido recolhidos a maior, relativos a períodos de apuração ocorridos de **abril de 1996 a novembro de 1998**.

A DRF de origem, em seu indeferimento, fundamentou-se na decadência do direito de repetir o indébito alegado, uma vez que o pedido de restituição foi protocolado quando já se havia escoado o prazo quinquenal para o exercício do direito pleiteado, conforme prescrito no art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN). Cientificada do despacho decisório a Recorrente apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela DRJ, conforme trecho abaixo reproduzido:

(...) Portanto, como o pedido em análise, protocolado ao final do ano de 2003, reporta-se a recolhimentos ocorridos nos anos de 1995 e 1996, resta mesmo comprovada a prescrição do direito pleiteado.

Assim, da análise do presente processo, constata-se que são três as questões a serem decididas neste julgamento:

- 1) prescrição do direito de pedir a restituição em 5 anos;
- 2) impossibilidade de analisar questões atinentes à inconstitucionalidade da lei tributária (princípio da isonomia); e

- 3) não incidência da multa de mora nos débitos eventualmente não compensados em face da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Passamos, então, a análise dos pontos acima elencados.

Para tanto, neste sentido, com algumas modificações pontuais, me apoio no voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido no Acórdão nº 3301-002.262, da 3ª Câmara, da 3ª Seção deste CARF (PAF nº 13841.000612/2003-01, da própria empresa Dimaval), o qual estou de inteiro acordo, por ser adequado a solucionar esta lide.

1) Da Prescrição do Pedido de Restituição

O prazo para os contribuintes apresentar a restituição foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, que concluiu pela repercussão geral deste tema nos autos do Recurso Extraordinário nº 561.908 - RS, e passou a apreciar seu mérito nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.621 - RS, sendo publicado em 11/10/2011 o Acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/2005, embora tenha se auto proclamado interpretativa implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção de confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo

reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede a iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

Após esta decisão, esta Corte Administrativa passou a adotá-la em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, o qual determina a observância de decisões proferidas pelo STF e STJ no rito dos recursos repetitivos:

Art. 62-A.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Fiscais: Neste sentido, decidiu o recente acórdão da Câmara Superior de Recursos

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1991 NORMAS
REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO
CONTEÚDO DE DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RITO
DO ART. 543B DO CPC.

Consoante art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.

DIREITO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.621/RS (RELATORA A MINISTRA ELLEN GRACIE).

“Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º do CPC aos recursos sobrestados. (Acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9303-002.333, sessão do dia 20/06/2013).

Sem dúvida a jurisprudência deste tribunal administrativo já vem reconhecendo pacificamente esses direitos, conforme se depreende de recente Acórdão proferido pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, processo de relatoria do eminente Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO

O prazo para repetição de indébito, para pedidos efetuados até 08 de junho de 2005, era de 10 anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido (tese dos 5 + 5), a partir de 9 de junho de 2005, com o vigência do art. 3º da Lei complementar nº 118/2005, esse prazo passou a ser de 5 anos, contados da extinção do crédito pelo pagamento efetuado. Para restituição/compensação de créditos relativos a fatos geradores ocorridos entre setembro de 1989 e março de 1992, cujo pedido foi protocolado até 08 de junho de 2005, aplicava-se o prazo decenal tese dos 5 + 5. Recursos negados. (Acórdão CSRF nº 9303-002.304 3ª Turma, 20/06/2013). (grifei).

Portanto, seguindo a linha das decisões acima alinhavadas, há que se reconhecer que o contribuinte detinha o prazo de dez anos, contados da data do pagamento, para pedir restituição dos valores pretensamente recolhidos a maior do PIS.

Considerando-se que o pedido de restituição foi apresentado em **02/12/2003**, todos os recolhimentos efetuados a partir de **02/12/1993**, podem ser objetos de análise de seu direito creditório. No caso dos autos, conforme relacionados na planilha de fl. 03, os valores foram recolhidos no período de abril de 1996 a novembro de 1998 (fls. 4/19).

2) Do Mérito

A Recorrente efetuou pedido de restituição de valores que teria pago a maior de PIS do período de abril/96 a novembro/1998, requerendo desde já a possibilidade de efetuar compensações com futuros débitos de sua titularidade. Alegando o **princípio constitucional da isonomia tributária**, prevista no art. 150, inc. II da CF, requer o direito de recolher o PIS nos mesmos moldes das instituições financeiras.

Neste ponto, não assiste razão a recorrente.

Como se observa nos autos, a Recorrente é uma sociedade limitada cujo objeto social é o comércio de máquinas, implementos e peças agrícolas. Nesta condição, para o

período em questão, estava obrigado ao recolhimento do PIS nos termos da Lei Complementar nº 70/91, da qual transcrevo alguns artigos de maior relevância:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

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

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.

A mesma lei, em seu art. 11, elevou em oito pontos percentuais a alíquota da CSLL das instituições financeiras e no seu parágrafo único isentou-as do pagamento do PIS.

A decisão recorrida está correta, à medida que reconhecer a possibilidade de uma empresa comercial recolher o PIS nos mesmos moldes das instituições financeiras é negar validade à lei instituidora e regulamentadora da contribuição, o que é vedado aos tribunais administrativos, conforme Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Apesar de não apreciada a arguição de suposta ofensa ao princípio da isonomia, observo que na situação aqui colocada não reconheço a mácula apontada. Isto porque as atividades das instituições financeiras em nada se parecem com as atividades das empresas comerciais em geral. Elas têm especificidades tão distintas que levaram o legislador infraconstitucional a dar tratamento diferenciado a elas.

Neste sentido transcrevo abaixo trecho do voto do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, no Acórdão nº 20312.507, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, o qual estou de inteiro acordo.

“Como se sabe, o princípio da igualdade implica em tratar os iguais de forma igual e em diferenciar os desiguais, sendo que estes devem ser diferenciados na medida de suas desigualdades conforme a lição célebre de Ruy Barbosa, in Oração aos Moços”.

A questão, então, passa a ser como discriminar, e quais os *discrímenes* a serem adotados. Celso Antonio Bandeira de Mello, in Conteúdo Jurídico do Princípio da

Igualdade, atualmente editado pela Malheiros Editores, analisa com rigor a questão e leciona que primeiro tem-se que investigar qual o critério discriminador, segundo, a relação entre o discriminador e o tratamento jurídico construído em função do *discrímen* eleito; terceiro, se a discriminação resulta, in concreto, de acordo com a Constituição.

No caso em tela, o discriminador é a atividade das entidades financeiras, bastante diferenciada e que pode, sim, ser eleita como *discrímen*, já que não há vedação constitucional neste sentido. As entidades financeiras, responsáveis pela intermediação entre os que emprestam e os que tomam empréstados, possuem a peculiaridade de renovarem, a cada período de tempo pré-estabelecido no geral, um mês - o que compram e o que vendem, que é o capital comprado dos aplicadores e vendido aos tomadores de empréstimos. Bem ao contrário das atividades comerciais no geral, nas quais as empresas vendem produtos uma única vez, sem as renovações periódicas.

Assim, nas empresas não financeiras a incidência do PIS e da COFINS é computada a cada venda, uma única vez. Estas Contribuições, ao incidirem sobre o faturamento ou receita bruta das empresas, ocasionam *bis in idem* imposto repetido sobre a mesma base de cálculo: bis, repetição, in idem, sobre o mesmo, mas em operações distintas, de um fornecedor para outro e do último para o consumidor final. Não há repetição da incidência numa mesma operação, como aconteceria no caso da intermediação financeira, caso não permitido as deduções próprias das instituições financeiras.

Se nas atividades não financeiras não há renovação das vendas - compra-se um produto uma única vez, sem se renovar tal compra, não acontece o cômputo renovado do PIS e da COFINS. Já os empréstimos são renovados a cada mês, dado que a taxa de juros normalmente é mensal. É como se as instituições financeiras vendessem o valor emprestado a cada mês. Assim sendo, se não pudessem deduzir os custos pagos aos aplicadores — a quem compram o capital também periodicamente, as bases de cálculo do PIS e da COFINS seriam renovadas mensalmente, no que repercutiriam diretamente na taxa de juros dos empréstimos.

A título de exemplo, tome-se um empréstimo mensal com taxa de juros igual a 3,00% (três por cento). Se a instituição financeira não pudesse deduzir do valor emprestado (faturamento) o custo dessa intermediação financeira, tal como permitido pelo art. 3º, § 6º, I, "a" da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.15835/2001, a taxa de juros, ao invés de 3,00%, seria 6,65% (3,00% de juros mais 3,00% de COFINS mais 0,65% de PIS).

Destarte, o *discrímen* atividade financeira, além de ser permitido constitucionalmente, é também uma necessidade, como demonstrado acima. Por outro lado, o tratamento jurídico construído em função do *discrímen* eleito, bem como o que dele resulta, in concreto, estão de acordo com a Constituição, pois a discriminação feita pela legislação tributária não permite às instituições financeiras todo tipo de dedução, mas somente aquelas que, se acaso não permitidas, inviabilizariam a intermediação financeira. Dito de outra forma: a discriminação estabelecida não ultrapassa os limites do que é peculiar à atividade financeira. Tanto é assim que as despesas administrativas, não dedutíveis nas bases de cálculo do PIS e da COFINS das empresas não financeiras, também não o são nas instituições financeiras (§ 1º do art. 1º da Lei nº 9.701/98, com a redação dada pelo art. 3º da MP nº 2.15835/ 2001).”

Também a título de ilustração, esta questão foi colocada no judiciário, sendo que o STF negou seguimento ao recurso extraordinário interposto com a seguinte ementa:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS.

EXTENSÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO. ISONOMIA.

IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO.

1. O acolhimento da postulação da autora extensão do tratamento tributário diferenciado concedido às instituições financeiras, às cooperativas e às revendedoras de carros usados, a título do PIS/PASEP e da COFINS implicaria converter-se o STF em legislador positivo. Isso porque se pretende, dado ser insita a pretensão de ver reconhecida a inconstitucionalidade do preceito, não para eliminá-lo do mundo jurídico, mas com a intenção de, corrigindo eventual tratamento adverso à isonomia, estender os efeitos de norma contida no preceito legal a universo de destinatários nele não contemplados. Precedentes.

Agravo Regimental não provido.

(Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 402.7488 PE. Relator Ministro Eros Grau. 22/04/2008).

3) Do Afastamento da Multa de Mora

O contribuinte pede subsidiariamente o afastamento da cobrança da multa de mora na cobrança dos débitos compensados em caso de não homologação das declarações de compensação em face da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do pagamento do tributo. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Conclusão

Assim, diante do exposto, apesar de reconhecer que não houve a prescrição do pedido de restituição, voto em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator