



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

Processo n° 13841.000613/2003-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.261 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria Pedido de Restituição - Pagamento a Maior
Recorrente DIMAVAL DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS VANÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

APURAÇÃO DA COFINS. LEI 9718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. ISONOMIA COM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula Carf n° 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 da Cofins 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. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

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 voto que integram o presente julgado.

Processo nº 13841.000613/2003-48
Acórdão n.º **3301-002.261**

S3-C3T1
Fl. 102

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Fábria Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

CÓPIA

Relatório

Por economia processual e por bem relatar os fatos até aquele momento, adoto o relatório elaborado pela 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, abaixo transcrito:

O processo epigrafado foi inaugurado para recepcionar pedido de restituição de Cofins “2º período”, protocolado em 02/12/2003, no montante de R\$ 149.046,02 (fl. 01), relativos a valores recolhidos no período de março de 1999 a outubro de 2003, conforme relacionados na planilha de fls. 02/03.

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 assevera que “valendo-se dos preceitos que lhe são assegurados pela Constituição da República de 1988, bem como o tratamento diferenciado dispensado aos contribuintes da **COFINS**, invocar a aplicação do princípio constitucional da isonomia tributária”, entendo que devem ser estendidas aos demais contribuintes “as prerrogativas que beneficiaram as entidades financeiras no que diz respeito à determinação da **BASE DE CÁLCULO da COFINS**”. Em síntese, a interessada pretende ter aplicado ao seu caso o mesmo tratamento dispensado às instituições financeiras, quanto às exclusões e deduções da base de cálculo do tributo.

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. 04/31).

Por meio do despacho decisório de fls. 52/53, a DRF Limeira indeferiu o pedido, nos termos da seguinte ementa:

ISONOMIA ENTRE CONTRIBUINTES. Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições sobre a aplicação de princípios constitucionais relativos a atos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

A interessada foi cientificada da referida decisão em 02/12/2008 (fl. 55), por meio da intimação de fl. 54.

Em 24/12/2008, a interessada protocolou sua manifestação de inconformidade conforme peça de fls. 57/66, por meio da qual aduz, em síntese, que:

a) “evidenciou, de forma perfeitamente clara e sustentada, que na LC nº 70/91, as **instituições financeiras** foram beneficiadas com tratamento diferenciado, no que toca ao recolhimentos da **COFINS**, permitindo-lhe a exclusão do pagamento da referida contribuição social sobre o faturamento, conforme artigo 1º da Lei Complementar antes citada”;

b) “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;

c) “contudo, em que pese a sólida argumentação posta no requerimento inaugural, a decisão recorrida limitou-se a concluir que não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições sobre aplicação de princípios constitucionais relativos a atos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico”. 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 *decisum* ora atacado, para fins de deferimento da restituição dos valores recolhidos a título de **COFINS** no período de 11/94 a 01/99;

d) 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”.

Ao analisar referida manifestação de inconformidade, a 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-30.217, de 19/07/2010, assim ementado:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.*

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual tece basicamente os mesmos argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isto dele tomo conhecimento.

O contribuinte efetuou pedido de restituição de valores que teria pago a maior da Cofins do período de fevereiro/99 a maio/2003, requerendo desde já a possibilidade de efetuar compensações com futuros débitos de sua titularidade. Alegando o princípio constitucional da isonomia tributária previsto no art. 150, inc. II da CF, requer o direito de recolher a Cofins nos mesmos moldes das instituições financeiras.

A contribuinte 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 da Cofins nos termos da Lei nº 9.718/98, da qual transcrevo alguns artigos de maior relevância:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

Por força de lei, as instituições financeiras e assemelhadas possuíam e ainda possuem regras diferenciadas para apuração e recolhimento da Cofins, como bem alinhou a recorrente.

A decisão recorrida está correta, à medida em que reconhecer a possibilidade de uma empresa comercial recolher a Cofins 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 parece 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 203-12.507, 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 emprestados, 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 permitidas 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 nº9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, 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, em 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 2.158-35/2001).”

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 402.748-8 PE. Relator Ministro Eros Grau. 22/04/2008)

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.

Assim, diante do exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator