



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO 10166.007555/2009-90

ACÓRDÃO 3302-014.414 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 14 de maio de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Data do fato gerador: 25/02/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. DECADÊNCIA. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”.

No julgamento do RE 566.621/RS, com repercussão geral, o STF considerou válida a aplicação do novo prazo de 5 anos às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 09/06/2005. A decisão expressamente afirma que “vencida a vacatio legis de 120 dias, é válida a aplicação do prazo de cinco anos às ações ajuizadas a partir de então, restando inconstitucional apenas sua aplicação às ações ajuizadas anteriormente a esta data”.

No mesmo sentido, a Súmula Vinculante CARF nº 91: “Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador”.

HIPÓTESES QUE VIABILIZAM UM PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

O pagamento espontâneo a que se refere o art. 165, inciso I, do CTN, apto a permitir o pedido de restituição, é aquele realizado antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, em interpretação sistemática com o art. 138, parágrafo único, do CTN.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO EXIGIDO ATRAVÉS DE AUTO DE INFRAÇÃO. ACEITAÇÃO TÁCITA. PRECLUSÃO LÓGICA.

Segundo a doutrina brasileira, a aceitação é o ato pelo qual alguém manifesta a vontade de conformar-se com a decisão/acusação proferida, podendo ser expressa ou tácita. A aceitação tácita consiste na prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer, nos termos do art. 1.000 do CPC.

A não apresentação de Impugnação, juntamente com o pagamento de Auto de Infração, implica aceitação da acusação nele contida, reconhecendo a infração, não de forma expressa, mas de forma tácita, com a consequente perda do direito de recorrer. Apresentar Pedido de Restituição acarretará a rediscussão sobre as matérias objeto da autuação; seria um meio, por via oblíqua, de rediscutir a matéria, após a não utilização do instrumento legalmente previsto para tanto, qual seja, a Impugnação.

BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. MÁ-FÉ PROCESSUAL.

O pagamento do Auto de Infração com o objetivo de se beneficiar da redução da multa de ofício, para posteriormente discutir a matéria via Pedido de Restituição, revela conduta de má-fé processual, infringindo o art. 5º do CPC, segundo o qual “Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé”.

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DAS RAZÕES DE DISCORDÂNCIA E DAS PROVAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI EM SENTIDO ESTRITO.

O art. 98, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, que determina que a alegação de falha do sistema de transmissão do PER/DCOMP deverá ser demonstrada pelo sujeito passivo à RFB no momento da entrega do formulário, sob pena do pedido ser considerado como não formulado, revela-se ilegal.

A Instrução Normativa claramente extrapolou sua função regulamentadora e passou a legislar sobre matéria reservada à lei em sentido estrito, ao dispor sobre o momento de apresentação da prova. O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, dispõe que a Impugnação mencionará “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e de não ocorrência da prescrição, acolher a

preliminar de admissibilidade do Pedido de Restituição e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o Conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini, substituído pelo Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Restituição (PER), fl. 19-21, de pagamento supostamente maior que o devido, protocolado em papel em 20/07/2009, no montante de R\$3.616.403,80, realizado através do DARF de valor total R\$13.246.665,35, com data de arrecadação 25/02/2002, sendo que o pagamento se refere a débitos constituídos em Auto de Infração decorrente de procedimento fiscal pelo não recolhimento da CPMF, objeto do processo administrativo nº 10166.001062/2002-70.

A análise fora realizada no Despacho Decisório de fls. 51/55, nos seguintes termos:

8. O Pedido de restituição foi protocolado em 20/07/2009 e se refere a pagamento efetuado em 25/02/2002 (fl. 49). Verifica-se que transcorreu prazo superior a cinco anos entre a data do pagamento e a data de solicitação da restituição.

9. Portanto, o pedido de restituição é intempestivo por não ter observado o prazo decadencial de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributária (data do pagamento), determinado no art. 168 do Código Tributário Nacional.

O pedido foi indeferido e, inconformada, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 51/74, nos seguintes termos:

11- DOS FATOS

4. O pedido de restituição apresentado decorre de valores de CPMF (tributo sujeito à homologação) recolhidos a maior, no ano de 2002, no montante original de R\$3.616.403,80, vinculado ao processo nº 10166.007555/2009-90.

4.1 Como consignado no PER (e-fls. 4 a 7), a requerente foi autuada pela DRF 1ª Região Fiscal no PAF nº 10166.001062/2020-70, cujo objeto era a não retenção de CPMF no período compreendido entre 29.01.1997 e 22.01.1999. Diante da r. situação e do volume documental, a CAIXA recolheu os tributos reclamados pelo

Fisco, para beneficiar-se do desconto do pagamento voluntário. Contudo, após análise acurada identificou-se os pagamentos indevidos de contas relacionadas a:

(...)

43 Em razão da especificidade do código da receita (7213 - CPMF -LANÇAMENTO DE OFÍCIO) declarado FORA DE USO, o pedido de restituição foi apresentado em formulário, em consonância com a IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época do pedido, comprovado à e-fl. 50.

(...)

III - DO MÉRITO

a) Do RE 566.821/R5 com repercussão geral

6. Como consta dos autos do processo de restituição, o pagamento indevido foi realizado em 25/02/2002 (e-FL. 19 e 21) e o pedido de restituição foi protocolado junto à RFB em 20/07/2009 (e-Fls. 2).

7. À época, ainda pairava controvérsia sobre aplicabilidade de prazo decenal para formalização do pedido de restituição pelo contribuinte.

8. Por sua vez, o RE 566.621/R5, com repercussão geral, julgado em 04.08.2011, tratou sobre o descabimento de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 118/2005 sob pena de violação à segurança jurídica.

9. No julgado acima, houve modulação dos efeitos da Lei Complementar nº 118/20495, para compreender, em face da segurança jurídica, que o prazo de repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve ser de 10 anos, para os processos ajuizados e casos pendentes de ajuizamento, quando da publicação da Lei Complementar nº 118/2005.

10. Por sua vez, casos pendentes de ajuizamento podem ser aqueles objetos de petição administrativa ou mesmo aqueles cuja pretensão repetitória ainda não tenha sido exercitada no âmbito administrativo.

A 34ª Turma da DRJ-08, em sessão datada de 25/11/2021, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 108-024.452, às fls. 86/103, com a seguinte Ementa:

RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA PLEITEAR. PEDIDO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC 118/05. DECISÃO DO STF COM REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO.

De acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, em regime de repercussão geral, que vincula a RFB em face da manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o prazo de cinco anos para pedido de restituição definido no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, alcança os pleitos formalizados a partir de 09/06/2005, aplicando-se, somente para pedidos anteriores, o prazo de dez anos contados do fato gerador.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

As opções de pagar o crédito tributário apurado por meio de Auto de Infração ou apresentar impugnação ao lançamento são excludentes e uma vez que o contribuinte tenha optado pela primeira, não pode pretender rediscutir a matéria constante no AI através de pedido de restituição do valor pago.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/12/2021 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 106), apresentou Recurso Voluntário em 04/01/2022, às fls. 110/126.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DO RE 566.621/RS COM REPERCUSSÃO GERAL E DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO

O recorrente afirma que, à época do protocolo, ainda pairava controvérsia sobre a aplicabilidade do prazo decenal para formalização do pedido de restituição, tendo seu fim apenas com o julgamento pelo STF do RE 566.621/RS, com repercussão geral, em 04/08/2011. Em seu entender, houve modulação dos efeitos para compreender que o prazo de repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve ser de 10 anos para os processos ajuizados e casos pendentes de ajuizamento quando da publicação da Lei Complementar nº 118/2005, *verbis*:

19. No julgado acima, houve modulação dos efeitos para compreender, com esteio na segurança jurídica, que o prazo de repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve ser de 10 anos para os processos ajuizados e casos pendentes de ajuizamento quando da publicação da Lei Complementar nº 118/2005.

20. Casos pendentes de ajuizamento podem ser considerados aqueles objetos de petição administrativa ou mesmo aqueles cuja pretensão repetitória ainda não tenha sido exercitada no âmbito administrativo.

(...)

22. Observa-se, portanto, que tanto na ementa quanto no corpo do acórdão as meras pretensões repetitórias existentes antes de 2005 não estão submetidas ao texto do artigo 3º da LC 118/2005, mas sim à interpretação, até então consolidada por parte do STJ, em prol da prescrição decenal para repetição do indébito tributário.

(...)

24. No caso em epígrafe, ao contrário do que entendido em primeira instância administrativa, tendo o direito à repetição consolidado-se em 2002, quando da verificação do pagamento de parcelas notoriamente indevidas, e anteriormente ao julgamento pelo STF, ocorrido tão somente em 2011, aplica-se o entendimento até então pacificado na Primeira Seção do STJ quanto ao prazo decenal para formulação do pedido de repetição do indébito tributário, ainda que não exercitada a pretensão até o advento da publicação da LC 118/2005.

Para a correta análise dos argumentos acima expostos, faz-se necessário transcrever os exatos termos da decisão do STF do RE 566.621/RS:

Efetivamente, **não há dúvida de que a intenção do legislador foi aplicar**, na maior dimensão possível, **o novo prazo, inclusive, retroativamente**.

Se, de um lado, como já afirmado, a aplicação retroativa e a aplicação imediata às ações ajuizadas em seguida à sua publicação implicariam violação à segurança jurídica, de outro, é certo que não há direito adquirido a regime jurídico e que, como visto no caso da Súmula 445, não ofende a Constituição a aplicação do prazo reduzido às pretensões pendentes nas ações ajuizadas após a *vacatio legis*.

(...)

Tenho que o art. 4º da LC 118/05, na parte em que estabeleceu *vacatio legis* alargada de 120 dias, cumpriu tal função, **concedendo prazo suficiente para que os contribuintes não apenas tomassem conhecimento do novo prazo, como para que pudessem agir, ajuizando as ações necessárias à tutela dos seus direitos**. **Note-se que foi significativa a avalanche de ações ajuizadas perante a primeira instância em tal prazo, até 8 de junho de 2005**, sinal, aliás, de que tal prazo cumpriu sua finalidade, não havendo fundamento constitucional para proteger o

contribuinte da sua própria inércia, cabendo dar aplicação ao velho brocardo latino: **"Dormientibus non succurrit jus"**.

Assim, vencida a *vacatio legis* de 120 dias, é válida a aplicação do prazo de cinco anos às ações ajuizadas a partir de então, **restando inconstitucional apenas sua aplicação às ações ajuizadas anteriormente a esta data**.

No caso dos autos, a ação foi ajuizada anteriormente à vigência da LC 118/05, em 2 de junho de 2005, antes, pois, do prazo fatal que se esgotava em 8 de junho. Correta, pois, a aplicação, pelo Tribunal a quo, do prazo de dez anos anteriormente vigente.

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 por violação do princípio da segurança jurídica, nos seus conteúdos de proteção da confiança e de acesso à Justiça, com suporte implícito e expresso nos arts. 1º e 5º, inciso XXXV, e **considerando 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**, nego-lhe provimento. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Da leitura do texto do acórdão acima verifica-se que não procedem os argumentos do recorrente. Com efeito, restou decidido considerar válida a aplicação do novo prazo de 5 anos às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 09/06/2005. A decisão expressamente afirma que **"vencida a vacatio legis de 120 dias, é válida a aplicação do prazo de cinco anos às ações ajuizadas a partir de então, restando inconstitucional apenas sua aplicação às ações ajuizadas anteriormente a esta data"**.

Ao analisar a lide, numa aplicação imediata da tese aprovada, o STF decidiu que **"No caso dos autos, a ação foi ajuizada anteriormente à vigência da LC 118/05, em 2 de junho de 2005, antes, pois, do prazo fatal que se esgotava em 8 de junho. Correta, pois, a aplicação, pelo Tribunal a quo, do prazo de dez anos anteriormente vigente"**. Porém, no caso aqui discutido, o pedido administrativo somente foi protocolado em 20/07/2009, muito tempo após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, que ocorreu em 08/06/2005.

Nesse sentido, foi pacificada a matéria também em âmbito administrativo, com a Súmula Vinculante CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente **antes de 9 de junho de 2005**, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, **aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos**, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A modulação realizada pelo STF foi no sentido de impedir que a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 118/2005, que se dizia interpretativa (portanto, de aplicação *ex tunc*) pudesse extinguir ações ajuizadas antes de 09/06/2005 para pedir a restituição de valores pagos a maior em período superior a 05 anos (mas não superiores a 10 anos).

Logo, correta a decisão da Autoridade Fiscal no Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição por ser intempestivo, uma vez que não observou o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário (data do pagamento), determinado no art. 168 do Código Tributário Nacional. Da mesma forma, correta a decisão da DRJ que manteve o indeferimento.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de não ocorrência da prescrição.

III – DA ALEGAÇÃO DE IMPRESCINDIBILIDADE DA MOTIVAÇÃO – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Alega o recorrente que o fundamento do Despacho Decisório para a declaração de “decadência” da pretensão repetitória é insuficiente, já que limitado a dois parágrafos que ignoram a alta carga de litigiosidade que envolveu a interpretação dos artigos 165 e 168 do CTN, resumindo-se à mera contagem de prazo, sem enfrentar a decisão exarada no RE 566.621/RS. Assim sendo, pede a decretação de nulidade do Despacho Decisório, por ausência de menção a critérios interpretativos e modulares previstos na decisão do STF.

A decisão do Auditor-Fiscal restou fundamentada nos seguintes termos, *litteris*:

DA ANÁLISE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Da tempestividade

7. Conforme art. 168, I, c/c art. 165, I, do CTN, o sujeito passivo tem direito de pleitear a restituição/compensação de valor pago a maior ou indevido em face da legislação tributária aplicável:

(...)

8.O Pedido de restituição foi protocolado em 20/07/2009 e se refere a pagamento efetuado em 25/02/2002 (fl. 49). Verifica-se que transcorreu prazo superior a cinco anos entre a data do pagamento e a data de solicitação da restituição.

9.Portanto, o pedido de restituição é intempestivo por não ter observado o prazo decadencial de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário (data do pagamento), determinado no art. 168 do Código Tributário Nacional.

Do modo de pedir

10. Na análise preliminar do presente processo foi verificado que:

10.1. Não consta no sistema específico da RFB (SIEF PERDCOMP) solicitação, por parte do requerente, da restituição mediante a utilização do programa Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PER/DCOMP (fl. 50), conforme estabelece o § 1º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (vigente à época do protocolo do pedido de restituição). Cabe ressaltar que tal orientação permanece no mesmo sentido na § 1º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 atualmente vigente.

(...)

10.2. Como se observa, a restituição de quantia recolhida indevidamente ou a maior que a devida deve ser solicitada por meio eletrônico. Como exceção à utilização do programa PER/DCOMP, o art. 98, § 3º da IN 900/2008 prevê duas hipóteses. No mesmo sentido, segue o entendimento da IN 1717/2017 em seu art. 165 § 1º e 2º.

(...)

10.3. De acordo com as informações e documentos anexados pelo contribuinte ao presente processo, o recolhimento indevido refere-se à CPMF, hipótese admitida no programa PER/DCOMP. Também, o contribuinte não informou a existência de falha no programa que tenha impedido a geração do Pedido Eletrônico de Restituição.

Apesar da irresignação do recorrente, verifico que a decisão está suficientemente fundamentada, inclusive apoiada em dois fundamentos distintos: a intempestividade do pedido de restituição e a utilização de meio inadequado para formular o pedido, qual seja, formulário “em papel”.

A questão da intempestividade é extremamente simples e não demanda maiores fundamentações, ao contrário do que deseja o contribuinte. Basta que seja realizado o cotejo entre a data do pedido e a data da extinção do crédito tributário, para saber se transcorreu o prazo de 05 anos previsto em lei, de acordo com a interpretação do Fisco sobre o dispositivo legal, a qual foi posteriormente ratificada pelo STF.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade.

IV - DA ALEGAÇÃO DE OBRIGATORIEDADE DE ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DE SUSTENTAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO

Alega o recorrente que não consta vedação expressa, no texto do artigo 2º da IN RFB nº 900/2008, de restituição de valores decorrentes de exigência de ofício, aí compreendidos auto de infração ou notificação de lançamento. E, mesmo que existisse, tendo o contribuinte se servido da faculdade legal de promover o pagamento de valor resultante de lançamento de ofício, constituiria dever da administração pública ao menos apreciar pedido de restituição formulado posteriormente por este mesmo contribuinte.

Sustenta, ainda, que o julgador incorre em equívoco ao afirmar que a extinção do crédito tributário pelo pagamento não seria passível de revisão, por meio de pedido de restituição, porque o crédito não mais existiria. Afirma que o pedido de restituição somente é possível com a realização de pagamento, e que a extinção do crédito tributário não possui o condão de elidir a utilização desse instrumento para a busca dos direitos do contribuinte que se sinta lesado pela Administração.

Entretanto, não assiste razão ao recorrente.

O art. 165 do CTN permite ao contribuinte solicitar a restituição total ou parcial do tributo nas seguintes hipóteses:

Art. 165. **O sujeito passivo tem direito**, independentemente de prévio protesto, **à restituição total ou parcial do tributo**, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, **nos seguintes casos**:

I - cobrança ou pagamento **espontâneo** de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O pagamento de um auto de infração, por óbvio, não pode ser considerado um pagamento “espontâneo”. Se assim fosse, o que se poderia chamar de pagamento “não espontâneo”? Como se sabe, é regra bastante antiga de hermenêutica que “a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda*)”. Nesse sentido, acórdão do STF na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

“(...) Com efeito, **é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda*)**. Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.

Quando o contribuinte, nos lançamentos por homologação, apura o valor devido e faz o correspondente pagamento, tem-se claramente um pagamento espontâneo. Porém, quando

recebe um auto de infração ou uma notificação de lançamento e, sem contestar o valor que lhe é exigido pelo Fisco, realiza o pagamento, não há menor dúvida de que esse não é um pagamento espontâneo.

A correta interpretação do que se pode entender por “espontâneo” pode ser extraída do próprio microsistema tributário positivado pelo CTN, fazendo uma interpretação sistêmica com o art. 138:

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.**

Logo, por analogia, após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, eventual pagamento relacionado com a infração apurada durante tal procedimento não pode ser considerado “espontâneo” e, por consequência, não pode ser objeto de pedido de restituição. Eventual discordância com o resultado do procedimento deve ser manifestada através de impugnação, segundo o rito próprio, estabelecido no Decreto nº 70.235/72.

Além disso, a apresentação de pedido de restituição de valor exigido pelo Fisco através de Auto de Infração, após o seu pagamento pelo contribuinte, caracteriza evidente hipótese de aplicação do instituto jurídico da preclusão lógica. Vejamos.

A preclusão lógica é definida por Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha em sua obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 3, 13ª. ed. — Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, págs. 104/105 e 120.

7. RENÚNCIA AO DIREITO DE RECORRER E AQUIESCÊNCIA À DECISÃO

"A renúncia ao direito de recorrer é o ato pelo qual uma pessoa manifesta a vontade de não interpor o recurso de que poderia valer-se contra determinada decisão". Independe da aceitação da outra parte (art. 999, CPC).

(...)

Se, após a renúncia, o recurso for interposto, será considerado inadmissível, pois a renúncia é fato extintivo do direito de recorrer.

Não se confunde a renúncia com a aceitação ou aquiescência à decisão, embora ambas sejam negócios processuais unilaterais e importem inadmissibilidade de recurso eventualmente interposto.

A aceitação é o ato por que alguém manifesta a vontade de conformar-se com a decisão proferida. Pode ser expressa ou tácita. A aceitação tácita consiste na prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer

(CPC, art. 1.000, parágrafo único), p. ex., pedido de prazo para cumprir a condenação ou o cumprimento espontâneo de sentença ainda não exequível. (...)

(...)

A aceitação e a renúncia implicam preclusão lógica do direito de recorrer.

(...)

8.3.5. Inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer

Há requisitos negativos de admissibilidade do recurso: fatos que não podem ocorrer para que o recurso seja admissível. **São os fatos impeditivos e extintivos do direito de recorrer.**

É impeditivo do poder de recorrer o ato de que diretamente haja resultado a decisão desfavorável àquele que, depois, pretenda impugná-la. Por exemplo: da sentença que homologa a desistência, não pode recorrer a parte que desistiu. "A ninguém é dado usar as vias recursais para perseguir determinado fim, se o obstáculo ao atingimento deste fim, representado pela decisão impugnada, se originou de ato praticado por aquele mesmo que pretende impugná-la". **É caso da preclusão lógica, que consiste na perda de uma situação jurídica processual de vantagem por quem tenha realizado atividade incompatível com o respectivo exercício.** Trata-se de regra que diz respeito ao princípio da confiança, que orienta a lealdade processual (proibição do *venire contra factum proprium*). **A desistência, a renúncia ao direito sobre o que se funda a ação e o reconhecimento da procedência do pedido são fatos impeditivos do direito de recorrer**, salvo se o recorrente pretender discutir a validade de tais atos, o que redundaria na rescisão da decisão judicial que os tenha por fundamento.

São extintivos do direito de recorrer a renúncia ao direito de recorrer e a aceitação, já examinados.

Nelson Nery Jr e Rosa Maria de Andrade Nery, da mesma forma, tratam do assunto em sua obra Código de Processo Civil Comentado – 3ª. ed. -; São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, págs. 2147/2151:

Art. 999. A renúncia ao direito de recorrer independe da aceitação da outra parte.

- 1. Correspondência legislativa. CPC/1973 502.
- 2. Renúncia ao recurso. É o negócio jurídico unilateral não receptício pelo qual a parte declara a vontade de não interpor recurso, a que teria direito, contra ato judicial recorrível.

Pressupõe poder de recorrer ainda não exercido e é causa de não conhecimento do recurso, pois um dos pressupostos de admissibilidade dos recursos é a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer (v. coments. preliminares ao CPC 994). Produz efeitos desde que é efetuada, independentemente de anuência da parte contrária ou de homologação do juiz

(CPC 200). A homologação apenas é necessária para a extinção do procedimento recursal relativamente ao renunciante.

(...)

Parcelamento fiscal e renúncia ao direito de recorrer. A adesão a parcelamento fiscal após a sentença afasta o interesse de recorrer, ainda que o recorrente não tenha feito a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, em razão de inafastável preclusão lógica (STJ, 2.ª T., REsp 1226726-SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17.5.2011, DJUE 30.5.2011).

(...)

Art. 1.000. A parte que aceitar expressa ou tacitamente a decisão não poderá recorrer.

Parágrafo único. Considera-se aceitação tácita a prática, sem nenhuma reserva, de ato incompatível com a vontade de recorrer.

- 1. Correspondência legislativa. CPC/1973 503.

- **2. Aquiescência. A concordância com o ato impugnado ou a prática de ato incompatível com a vontade de recorrer caracterizam aceitação da decisão, que é causa de não conhecimento do recurso, porque fato impeditivo do poder de recorrer** (v. comments. preliminares ao CPC 994). A aquiescência, que pode ser expressa ou tácita, é espécie de preclusão lógica do poder de recorrer (v. coment. CPC 225). A prova da aquiescência tácita deve ser deduzida dos fatos que necessariamente manifestam a espontânea vontade de conformar-se com a sentença e que são inconciliáveis com o propósito de recorrer (Lodovico Mortara. Appello civile [Dig.Ital., v.3, t.2, n. 506, p. 642]). **São exemplos de aquiescência: a) o pagamento, pelo réu, da quantia a que fora condenado pela sentença; b) a entrega das chaves pelo locatário, na ação de despejo julgada procedente.**

(...)

Aquiescência tácita. A aquiescência, quando tácita, se há de inferir de fatos inequívocos e inconciliáveis (*facta concludentia*) com a impugnação da decisão. Na dúvida, deve-se entender que não houve aquiescência. Neste sentido: STF-JTACivSP 46/39; Barbosa Moreira. Comentários CPC, n. 188, p. 345/346.

(...)

Liquidação de sentença. O silêncio da parte em, após intimação, lançar reservas à conta de liquidação é ato incompatível com a vontade de recorrer contra decisão que a prestigiar. Dele resulta preclusão lógica (STJ, 1.ª T., REsp 77261-RS, rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 11.6.1996, DJU 16.9.1996, p. 33678).

Como se verifica das lições doutrinárias acima colacionadas, o pagamento do Auto de Infração implica aceitação da acusação nele contida, reconhecendo a infração, não de forma expressa, mas de forma tácita, com a consequente perda do direito de recorrer. Ora, apresentar Pedido de Restituição acarretará a rediscussão sobre as matérias objeto da autuação; o

contribuinte busca, por via oblíqua, rediscutir a matéria, após não ter se utilizado do meio legalmente previsto para tanto, qual seja, a impugnação.

Deve-se destacar que também ocorre a preclusão lógica quando o recorrente não se utiliza do meio adequado para postular o seu direito. A não apresentação de impugnação ao lançamento de ofício, juntamente com o seu pagamento, é ato absolutamente incompatível com a apresentação, mais de sete anos após a extinção do débito, de Pedido de Restituição de parte deste mesmo pagamento, em virtude da preclusão lógica.

Outro aspecto deve ser ressaltado: o próprio contribuinte afirma que fez o pagamento em razão do pouco tempo que teve para se defender e para se beneficiar da redução de 50% da multa de ofício, conforme consta do Recurso Voluntário, fl. 113:

5. Como consignado no PER (e-fls. 4 a 7), a requerente foi autuada pela DRF 1ª Região Fiscal no PAF nº 10166.001062/2002-70, cujo objeto era a não retenção de CPMF no período compreendido entre 29.01.1997 e 22.01.1999. **Diante do exíguo lapso temporal e do significativo volume documental envolvidos, a CAIXA recolheu os tributos reclamados pelo Fisco para beneficiar-se do desconto decorrente do pagamento voluntário.** Contudo, após análise acurada, identificaram-se pagamentos indevidos de retenções relacionadas a:

- a) clientes com medida judicial;
- b) empresa em liquidação judicial;
- c) conselho de fiscalização de profissões regulamentadas;
- d) operação de ajuste diário de investimento em mercado futuro de ações;
- e) movimentação de recursos da União para os Municípios;
- f) conta de movimentação do mesmo titular;
- g) conta de titularidade de entidade beneficente;
- h) conta de entidade pública de direito público ou privado cadastrada com CNPJ indevido ou sem informação;
- i) recolhimento em duplicidade.

A alegação de tempo exíguo em virtude da quantidade de documentos não é crível, pois o contribuinte foi sujeito de procedimento fiscal, no qual foi intimado a apresentar documentos, em prazo razoável, sendo praxe nesses procedimentos que o contribuinte solicite prorrogação de prazo para atender plenamente à Fiscalização.

E pelo teor da sua irresignação, observa-se que não é crível essa alegação de falta de tempo, pois os sistemas informatizados de um banco poderiam ter identificado com facilidade as operações acima enumeradas, para as quais o contribuinte entende que a retenção foi indevida. Não houve qualquer solicitação de laudo técnico ou apresentação de grande volume de documentos e notas fiscais; um simples relatório das movimentações, com os “filtros” adequados, identificaria a maioria das operações.

Quanto a realizar o pagamento para se beneficiar da redução da multa, e posteriormente discutir a matéria via Pedido de Restituição, resta claro que se trata de conduta de má-fé processual, infringindo o art. 5º do CPC:

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

A Lei nº 8.218/91, em seu art. 6º, determina o seguinte:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Trata-se de regra com o nítido objetivo de redução da litigiosidade, tanto administrativa quanto judicial; se o contribuinte reconhece a infração e paga ou parcela o seu valor, sem impugnação, terá a redução no valor da multa de ofício. Se a opção for pagamento à vista, a redução será maior que no parcelamento, visando a incentivar aquela modalidade (50% e 40%, respectivamente).

Se apresentar impugnação, mas após decisão de primeira instância desfavorável decidir por efetuar o pagamento ou parcelar, sem apresentar Recurso Voluntário, ainda poderá se valer de redução da multa, porém em percentuais menores (30% e 20%, respectivamente).

O contribuinte falta com sua boa-fé processual ao realizar o pagamento, visando a obter a redução da multa, mas busca, por outro meio, discutir a autuação, frustrando os objetivos de redução da litigiosidade. Logo, inadmissível a apreciação do Pedido de Restituição, por ser contraditório com o ato de pagamento realizado.

Por fim, ainda que superadas todas essas questões, verifica-se a total carência probatória a cargo do contribuinte, que se limitou a apresentar alegações desprovidas de qualquer comprovação, conforme esclarecimentos às fls. 03/09 e tabelas às fls. 10/18. Não há provas das ações judiciais nem documentos contábeis que comprovem os valores indicados nestas tabelas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

V - DA FORMA UTILIZADA PARA VEICULAÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Alega o recorrente que, em razão da especificidade do código da receita (7213 – CPMF – LANÇAMENTO DE OFÍCIO), declarado “fora de uso”, o pedido de restituição foi apresentado em formulário, em consonância com a IN RFB nº 900/2008, vigente à época do pedido, o que teria sido comprovado à fl. 50.

Sustenta que a impossibilidade de utilização, pela CAIXA, do sistema PER/DCOMP na hipótese vertente encontra-se devidamente comprovada nos autos (fl. 50), sendo reconhecida pelo próprio acórdão recorrido.

A DRJ negou esse pedido com base nos seguintes fundamentos:

Da forma para o Pedido de Restituição

A Autoridade Fiscal constatou que o pedido de restituição não obedeceu às normas quanto à forma vigentes à época da entrega dele, ou seja, deveria ter sido entregue em formulário eletrônico, utilizando-se da plataforma via internet colocada à disposição pela Receita Federal do Brasil-RFB.

A Interessada se defende, alegando que o pedido foi entregue em papel, à vista "(...) da especificidade do código da receita (7213 - CPMF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO) declarado FORA DE USO (...)" e, também, que o órgão deve "(...) o respeito à legalidade e a vedação do enriquecimento sem causa."

Inicialmente, a Contribuinte alega que não conseguiu transmitir o pedido de restituição de forma eletrônica à vista de o código da receita (7213) não estar disponível.

Tal alegação deveria ser trazida na petição de restituição, explicando as razões da entrega em papel e não eletronicamente. A prova trazida no recurso não é aquela que se reporta à data do protocolo, mas à data do recurso.

Quanto à indisponibilidade do código de receita 7213, explica-se que decorre da impossibilidade de a RFB proceder lançamentos de ofício, devido à inexistência de tal tributo e a decadência ocorrida no último fato gerador pela extinção do tributo em 2007.

Passo a decidir.

A legislação que rege a matéria dispõe o seguinte:

Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I – a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

(..)

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

Art. 98. Ficam aprovados os formulários:

I - Pedido de Restituição - Anexo I;

(...)

§ 2º Os formulários a que se refere o caput somente poderão ser utilizados pelo sujeito passivo nas hipóteses em que a restituição, o ressarcimento, o reembolso ou a compensação de seu crédito para com a Fazenda Nacional não possa ser requerido ou declarado eletronicamente à RFB mediante utilização do programa PER/DCOMP.

§ 3º A RFB caracterizará como impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, para fins do disposto nos § 2º deste artigo, no § 2º do art. 3º, no § 6º do art. 21, no caput do art. 28 e no § 1º do art. 34, a ausência de previsão da hipótese de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação no aludido Programa, bem como a existência de falha no Programa que impeça a geração do Pedido Eletrônico de Restituição, do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou da Declaração de Compensação.

§ 4º A falha a que se refere o § 3º deverá ser demonstrada pelo sujeito passivo à RFB no momento da entrega do formulário, sob pena do enquadramento do documento por ele apresentado no disposto no § 1º do art. 39.

O Despacho Decisório, por sua vez, foi emitido nos seguintes termos (fl. 54):

10.2. Como se observa, a restituição de quantia recolhida indevidamente ou a maior que a devida deve ser solicitada por meio eletrônico. Como exceção à utilização do programa PER/DCOMP, o art. 98, § 3º da IN 900/2008 prevê duas hipóteses. No mesmo sentido, segue o entendimento da IN 1717/2017 em seu art. 165 § 1º e 2º.

(...)

10.3. De acordo com as informações e documentos anexados pelo contribuinte ao presente processo, **o recolhimento indevido refere-se à CPMF, hipótese admitida no programa PER/DCOMP. Também, o contribuinte não informou a existência de falha no programa que tenha impedido a geração do Pedido Eletrônico de Restituição.**

Conclusão

11. Não observado o prazo decadencial de cinco anos contados da data do pagamento para solicitação da restituição, determinado no art. 168 do Código Tributário Nacional; adicionalmente, não tendo sido a restituição requerida através do Programa PER/DCOMP e não comprovada a impossibilidade de utilização do referido Programa, conclui-se pelo indeferimento do pedido de restituição.

Tendo em vista que o contribuinte apresentou justificativa para a apresentação do Pedido de Restituição em papel, a qual foi confirmada pelo Colegiado de piso, que reconheceu a indisponibilidade do código de receita 7213, não há como rejeitar a admissibilidade do pleito; o Pedido de Restituição, portanto deve ser conhecido.

Quanto à alegação da DRJ de que a justificativa deveria ser trazida na petição de restituição, verifico que esta tem base no art. 98, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, que determina que a falha do sistema deverá ser demonstrada pelo sujeito passivo à RFB no momento da entrega do formulário, sob pena do pedido ser considerado como não formulado.

Tal exigência, contudo, se reputa ilegal, pois a Instrução Normativa claramente extrapolou sua função regulamentadora e passou a legislar sobre matéria reservada à lei em sentido estrito, ao dispor sobre o momento de apresentação da prova. O Decreto nº 70.235/72 dispõe sobre a matéria da seguinte forma:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(..)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, é no momento em que se instaura o contencioso administrativo que o contribuinte deverá, junto com a Impugnação (ou Manifestação de Inconformidade, inexistente à

época), apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Pelo exposto, voto por acolher essa preliminar de admissibilidade do Pedido de Restituição.

VI - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e de não ocorrência da prescrição, acolher a preliminar de admissibilidade do Pedido de Restituição e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares