



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

Processo nº 10380.725301/2010-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.043 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento da multa isolada pela falta ou insuficiência de pagamento da estimativa mensal da CSLL é regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, não sendo aplicável o art. 150 do mesmo Código, já que as multas isoladas não são tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro relator, Luis Fabiano Alves Penteado, que dava parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência em relação à multa isolada referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000 e, por consequência, reconhecer o respectivo direito ao crédito. Designado o conselheiro Marcelo Cuba Netto para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(Assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO – Redator do Voto Vencedor.

Participaram do presente julgado os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Marcelo Baeta Ippolito (Suplente Convocado), André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

O presente caso trata de manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição formulado no PER/DCOMP nº 29525.30734.090710.1.2.040532. O citado pedido de restituição tem por objeto pagamento realizado em 11.08.2005, no valor de R\$ 40.475.706,73, referente à multa isolada incidente sobre débitos de estimativa de CSLL, do período de 2000, 2002 e 2003.

As multas isoladas foram formalizadas em auto de infração objeto do processo nº **10380.005783/2005-67** e o despacho decisório não reconheceu a existência do alegado indébito, conforme fundamentos abaixo sintetizados:

“Com efeito, a restituição pleiteada alberga sua origem em suposto pagamento a maior ou indevido relacionado a auto de infração lavrado em seu desfavor e já quitado com as reduções legais pertinentes e, por conseqüência, não contestado em momento oportuno. Portanto, após a quitação com as reduções previstas em lei, o crédito tributário torna-se definitivamente extinto, não podendo a contribuinte, a posteriori, usar pedido de restituição para demonstrar suposto indébito daquela natureza, transformando a restituição como sucedâneo da impugnação administrativa, na forma prevista nas leis instituidoras do processo administrativo tributário. Ademais, o DARF inserido no documento encontra-se totalmente utilizado não restando saldo credor passível de restituição, conforme extrato do pagamento acostado às fls. 149/150 do presente processo. (...)”

Analisando o pedido de restituição em comento, constata-se que o fundamento apresentado pela requerente não se encaixa em nenhuma das hipóteses positivadas pelo CTN, porquanto, o pagamento do auto de infração não foi realizado de forma espontânea, não houve erro de identificação do sujeito passivo, tampouco dos elementos que compõem o lançamento e não houve reforma, anulação de decisão condenatória. O CTN autoriza, tão somente, o sujeito passivo receber o que foi pago indevidamente nas situações por ele normatizadas.”

Após ciência do Despacho Decisório em 04.01.2011 (fl 162), foi apresentada Manifestação de Inconformidade em 27.01.2011 requerendo a restituição das seguintes parcelas contempladas no pagamento efetuado: (i) R\$ 16.501.866,32, paga a título de multa proporcional incidente sobre a totalidade do imposto; (ii) 11.648.658,14, paga a título de multa isolada sobre débitos de estimativa; e (iii) R\$ 7.614.064,72, paga a título de multa isolada sobre a estimativa recolhida fora do prazo e sem o acréscimo da multa de mora, conforme demonstrativo de fls 253/257.

Para tanto, a ora Recorrente trouxe as seguintes alegações em **Manifestação de Inconformidade**:

(i) preliminarmente, as DRJs têm competência para examinar pedido de restituição de indébito tributário (art. 41 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005; art. 5º,

XXXIV, da Constituição), ainda que, para tanto, tenha de revisar lançamento de ofício de exações fiscais não oportunamente questionadas em processo administrativo tributário, em homenagem aos princípios da autotutela (Súmulas do STF nº 346 e 473; art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999) e da vedação do enriquecimento ilícito (arts. 876 e 884 do Código Civil); nesse caso, o prazo do Código Tributário Nacional) ou decenal (tese dos cinco mais cinco), tendo por referência a data do pagamento;

(ii) As multas isoladas sobre os débitos de estimativa referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000, estão contaminadas pela decadência prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN); dessa forma, “os lançamentos somente poderiam ocorrer, respectivamente, até 28/02/2005, 31/03/2005 e 29/04/2005; no entanto, o lançamento somente se deu em 12/07/2005, ou seja, após o término dos prazos decadenciais”; ressalta o manifestante que “embora não tenha natureza de tributo, por serem sanção de ato ilícito, o art. 113, §1º, do CTN, dispensa às multas o mesmo tratamento jurídico dado aos tributos, quando as coloca como obrigação principal ao lado do próprio tributo”;

(iii) Não há previsão legal para aplicação da multa isolada sobre débito de estimativa cuja compensação não foi homologada; a hipótese legal de aplicação da penalidade isolada restringe-se à falta de pagamento ou recolhimento da estimativa (art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado posteriormente para o inciso II do *caput* do mesmo artigo); ademais, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, retroage para beneficiar o contribuinte, na medida em que deixou de prevê a aplicação da penalidade para a hipótese de simples compensação não homologada, sobretudo a partir das alterações promovidas pela Lei nº 11.051, de 2004 (art. 106, II, “a”, do CTN);

(iv) Encerrado o período de apuração, cessa a eficácia da exigência de recolhimentos por estimativa, porquanto prevalece a exigência do imposto efetivamente apurado com base no lucro real, restando, nesta situação, improcedente a cominação de multa isolada sobre a estimativa;

(v) A multa isolada aplicada no percentual de 75% é inconstitucional, porque confiscatória, sendo cabível a redução para o patamar de 20%;

(vi) A situação não se enquadra em qualquer uma das hipóteses legais que autoriza a aplicação da multa de lançamento de ofício (multa vinculada ao tributo), sobretudo a partir das alterações promovidas pela Lei nº 11.051, de 2004, no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003; com efeito, “o contribuinte não se coloca em qualquer das situações previstas pelo inciso II do §12 do art. 74 da Lei 9.430/96, além de ser evidente que a situação trazida à análise não se adequa a qualquer das hipóteses elencadas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64”; nesse sentido, o Acórdão DRJ/FOR nº 8.906, de 2006, que decidiu exonerar a multa de 75% aplicada sobre a totalidade do imposto (processo nº 10380.000146/200502).

No dia 26.09.2012, esta 4ª Turma proferiu Acórdão nº 0824.040, no sentido de não conhecer da manifestação de inconformidade por motivo de inépcia (fls 329/333).

Contudo, retornando os autos à unidade de origem, esta reconheceu o equívoco da de haver juntado aos autos manifestação de inconformidade relativa a outro processo (fl 335). Em seguida, os autos corretos foram novamente julgados pela DRJ.

Com o objetivo de instruir devidamente o processo, a unidade local requereu a juntada de planilhas demonstrativas do direito creditório, que não foram juntadas no momento oportuno.

Em decisão de fls. 545 e seguintes, a 4ª Turma da DRJ/FOR, julgou da seguinte forma: (i) não conheceu do pedido relativo à parcela do pagamento no valor R\$ 8.436.420,83, recolhida a título de multa proporcional incidente sobre a totalidade da contribuição anual; (ii) considerou improcedente a manifestação de inconformidade referente às parcelas de R\$ 3.532.208,46 e 5.484.665,73, recolhidas a título de multa isolada sobre débitos de estimativa; e (iii) considerou improcedente a manifestação de inconformidade referente à parcela R\$ 6.829.736,31, paga a título de multa isolada sobre

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes, alegando, em síntese que:

- a 4ª Turma da DRJ ao não conhecer os pedidos formulados pelo Banco por terem sido feitos, primeiramente, através de Manifestação de Inconformidade e não de Per/Dcomp, deixou de fazer valer os direitos do contribuinte, aplicando um formalismo desproporcional ao caso apresentado;

- não há previsão legal que dê respaldo a aplicação de multa isolada sobre Estimativa não recolhida, uma vez que não houve falta de pagamento, e sim estimativa não compensada;

- no caso não houve falta de pagamento ou recolhimento do tributo na estimativa, mas sim compensação não homologada pelo Fisco;

- não há correspondência da conduta do Banco com nenhuma hipótese contida no art. 18 da Lei n. 10.833/2003, não restando, pois, possibilidade do Auditor Fiscal aplicar multa isolada na estimativa em face do Banco;

- encerrado o período de apuração do Imposto de Renda, cessa a eficácia de exigência de recolhimento por estimativa, pois, prevalecerá a exigência do imposto efetivamente apurado, com base no lucro real, não podendo, assim, a Fazenda Pública aplicar multa isolada sobre estimativa em situações idênticas a essas, na qual se insere o Banco-recorrente;

- ocorrência da decadência na multa isolada sobre estimativa, em relação aos períodos de 01/2000, 02/2000 e 03/2000, conforme prazo decadencial previsto no art. 150, § 4 do CTN;

- o banco recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses *ex lege* que dão respaldo à aplicação de multa de ofício, nem tampouco, nas hipóteses que trata de práticas fraudulentas dolosas (sonegação, fraude, conluio), previstas nos arts. 71 e 73 da Lei n. 4.502/64;

- inconstitucionalidade da multa isolada no percentual de 75%, uma vez que confiscatória;

Ao final, requer o ora Recorrente:

- i-) decretação da nulidade do acórdão da DRJ, pois, contraditória e duvidosa ou alternativamente;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2015 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 04/08/2015 p

or RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/07/2015 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digi

talmente em 21/07/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO

Impresso em 10/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ii-) reforma do acórdão com o objetivo de que seja apreciado legítimo pedido quanto à restituição da primeira parcela do pagamento efetuado pelo Banco, a título de multa proporcional incidente sobre a totalidade do imposto ou;

iii-) reconhecimento da decadência da multa isolada e

iv-) reconhecimento da ilegalidade da aplicação de multa de ofício

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

O referido processo abrange alguns pontos para sua análise.

Primeiramente refere-se ao pagamento dos valores relativos à multa lançada de ofício. O Recorrente efetuou o pagamento dos valores cobrados em Auto de Infração, deixando de se defender no processo administrativo próprio e, após dois anos, fez pedido de restituição em âmbito de processo administrativo distinto, sob a alegação de pagamento a maior.

Pois bem, o Recorrente formulou pedido relativo ao pagamento de três parcelas relativas ao pedido de restituição no valor de R\$40.475.706,73, nos seguintes valores: (i) R\$ 8.436.420,83- a título de **multa proporcional incidente sobre a totalidade do imposto**; (ii) R\$ 3.532.208,46 e 5.484.665,73 - a título de **multa isolada sobre débitos de estimativa**; e (iii) R\$ 6.829.736,31 - a título de **multa isolada sobre a estimativa recolhida fora do prazo** e sem o acréscimo da multa de mora.

No presente caso, no que se refere a primeira parcela, o valor ali pedido está contemplado pelo pedido de restituição recolhido por pagamento adverso ao aqui apresentado. Nos demais, nos termos do art. 150, 4º do CTN, os débitos estão relacionados aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000, estando, portanto, abrangidos pela decadência.

É certo, por um lado, que o princípio da legalidade impõe a revisão do lançamento de ofício inválido, por contrariar a lei ou a prova dos fatos (art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999), ainda que o contribuinte tenha concordado inicialmente com as exigências formuladas, pagando-as integralmente (a mesma posição se tem, inclusive com mais clareza, em se tratando de débito confessado e pago pelo contribuinte, que posteriormente vem questionar o seu montante em processo de restituição); por outro, não menos verdadeiro é que tal poder de revisão encontra limites na coisa julgada administrativa, que se opera mediante a preclusão das vias de impugnação interna das decisões proferidas em processo administrativo,

o que as torna definitivas para a Administração, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Esse limite obsta que o processo de restituição venha a ser utilizado para revolver a análise de crédito tributário sobre cuja correção fática e jurídica já se pronunciaram em definitivo os órgãos do contencioso administrativo. A não ser assim, poder-se-ia vulnerar o princípio da hierarquia funcional no âmbito da Administração Tributária, na medida em que o exame da decisão final das DRJs ou do Carf poderia ser retomado pelas DRFs, ante invocações de matérias já decididas. Não se olvida igualmente que parcela da doutrina admite inclusive a revisão de lançamento tributário acertado em processo administrativo nas hipóteses de erros de fato enumerados no art. 149 do CTN. Todavia, a revisão pretendida – diga-se em matéria de direito – é de lançamento tributário que não adentrou o contencioso administrativo.

Tendo em vista que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de definitividade qualificada pelas situações estabelecidas no referido preceito (art. 42 do Decreto nº 70.235), porquanto ela pressupõe alguma decisão acerca do ato de lançamento que seja proferida no âmbito do processo administrativo tributário, não se faz presente o obstáculo da coisa julgada administrativa. A imutabilidade do lançamento, estabelecida pelo art. 145 do CTN, não significa definitividade administrativa do ato, a ponto de sobre ele recair a coisa julgada administrativa. Este atributo, ao contrário daquele, tem cariz processual, de modo que o lançamento pode ser objeto de revisão, *incidenter tantum*, no âmbito do processo administrativo de restituição, em que são igualmente asseguradas ao administrado as garantias do devido processo legal (Decreto nº 70.235, de 1972 – PAF).

No quadro das exceções à imutabilidade do lançamento, relacionadas no art. 145 do CTN, a hipótese de revisão do lançamento como questão incidental ao pedido de restituição se assenta nos mesmos fundamentos autorizadores da revisão de ofício.

Está-se a ver que não se faz necessária uma prévia revisão de ofício da autoridade local para que seja examinado o pedido de restituição. Se a revisão é denegada no âmbito de processo regido pelo PAF, cabível é o exame pela DRJ da legalidade do lançamento, enquanto fundamento do pedido principal.

Ausente, portanto, o obstáculo da coisa julgada administrativa, é ampla a possibilidade de revisão do lançamento de ofício, seja por erro de fato ou por erro de direito (Hugo de Brito Machado), enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário (art. 149, parágrafo único, do CTN). Entretanto, a revisão pleiteada pelo contribuinte é para reduzir ou excluir exigências fiscais formalizadas, não para refazê-las, de modo que a possibilidade de revisão fica aberta enquanto não inscrito o débito fiscal em dívida ativa.

Em conclusão, **não há óbice ao conhecimento de pedido de restituição relativo a pagamento de débito lançado de ofício e multa moratória correspondente** e não questionado oportunamente em processo administrativo próprio.

Com relação aos demais períodos, de fato, a falta, ou insuficiência, no pagamento das estimativas mensais (antecipações) com a aplicação de multa isolada, é prevista no inciso II, do artigo 44 da Lei 9.430/1996, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte

(...)

§ 1º *As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

(...)

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;

Em outras palavras, a multa de ofício de 75% sobre a diferença de tributo ou contribuição era aplicada (a) em conjunto com o tributo não pago, e (b) isoladamente, no caso de estimativas não pagas.

No presente caso, o requerente alega que as multas isoladas por estimativa não poderiam ser aplicadas depois de encerrado o período anual de apuração, tendo em vista que estaria cessada a exigência das estimativas antes da apuração do imposto com base no lucro real.

Pois bem. A Lei nº 9.430, de 1996, determina a estimativa como imposto, que é uma das espécies de tributo, e a ela se aplica, neste sentido, no conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ressalte-se que, neste sentido, a legislação possibilita a redução ou o não recolhimento das estimativas com base em balanços ou balancetes mensais não desnatura sua natureza de prestação compulsória, o que demonstra as situações que poderá ocorrer suspensão ou redução sua incidência.

Desta forma, se o valor já recolhido excede o imposto a ser pago no mês, a lei afasta a incidência compulsória da norma, ou reduz o seu alcance até o limite do tributo devido.

Sendo assim, **deve incidir a multa ISOLADA de ofício de 75% sobre o valor do pagamento mensal de estimativas que deixar de ser efetuado.** Essa penalidade pode ser aplicada isoladamente, mesmo quando no final do exercício se apura base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, por expressa determinação legal.

Nestes termos, CONHEÇO do Recurso e no mérito DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer o direito creditório relativo aos valores pagos à título de multa moratória.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator designado.

No caso, entendeu o Relator que em 12/07/2005, data em que foram constituídas pelo lançamento, já encontrava-se decaído o direito de o Fisco exigir de ofício as multas isoladas pela falta ou insuficiência de pagamento das estimativas de CSLL relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Em assim sendo, de acordo com o Relator, como o pagamento de tais multas isoladas ocorreu indevidamente, a interessada teria direito à repetição do indébito.

Pois bem, conforme jurisprudência pacífica deste Conselho a contagem do prazo decadencial, no que se refere às multas isoladas, é regido pelo disposto no art. 173, I, do CTN, não se lhes aplicando o art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que essa norma restringe-se a tributos sujeito a lançamento por homologação, sendo certo que multa isolada não está contida neste conceito.

E, no caso, pela aplicação do art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito de o Fisco realizar o lançamento, em 12/07/2005, das multas pela falta de pagamento da CSLL dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2000.

Isso posto, afastada a alegação decadência das multas isoladas, e acompanhando o Relator nas demais questões, voto no sentido de não reconhecer o direito creditório pretendido pela recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto