



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO 14033.000090/2011-27

ACÓRDÃO 3302-014.415 – 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

FORMA PREVISTA PARA SOLICITAR RESTITUIÇÃO. PROGRAMA PER/DCOMP. UTILIZAÇÃO DE FORMULÁRIO EM PAPEL SEM DEMONSTRAÇÃO DE FALHA DO SISTEMA.

Será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.

Os formulários em papel somente poderão ser utilizados nas hipóteses em que a restituição, o ressarcimento, o reembolso ou a compensação de seu crédito não possa ser requerido ou declarado eletronicamente à RFB mediante utilização do programa PER/DCOMP.

A RFB caracterizará como impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP 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.

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”.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar 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. 02-10, de pagamento supostamente maior que o devido, protocolado em papel em 15/07/2010, no montante de R\$7.685.063,58, realizado através do DARF de valor total 55.318.282,02, data de arrecadação 17/04/2007, valor de principal 21.847.657,08, 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 14041.000070/2007-71.

A análise fora realizada no Despacho Decisório de fls. 99/109, nos seguintes termos:

Do modo de pedir

20. O pedido do Contribuinte tem fundamentação no art. 168, I, c/c art. 165, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

21. O CTN, que tem status de Lei Complementar, foi detalhado. Esse detalhamento ocorreu na Lei 9.430/1996, especialmente em seu artigo 74.

(...)

22. Em razão do art. 74, § 14, busca-se a regulamentação sobre o modo de requerer a restituição na Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 – atualmente vigente – e na Instrução Normativa RFB nº 900/2008 – vigente à época do protocolo do pedido.

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

23.1. O contribuinte não apresentou formulário, conforme disposto no Anexo I da IN RFB 900/2008.

23.2. Não consta no sistema específico da RFB (SIEF PER/DCOMP) 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. 97), conforme estabelece o § 1º do art. 3º da IN 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 IN RFB nº 1.717/2017 atualmente vigente.

(...)

24. 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 1.717/2017 em seu art. 165 § 1º e 2º.

25. Em sua petição, a contribuinte apresenta que:

Na expressa orientação do Art. 2º, I, da IN RFB nº. 1717, de 17 de julho de 2017, o pagamento indevido ou a maior enseja o direito de restituição pelos meios legalmente nomeados, então exercido por esta contribuinte, uma vez verificado no caso que recolheu indevidamente valores que de fato não devia, para tanto demonstrando cabalmente no bojo do pedido de restituição objeto dos autos em epígrafe, desde já se esclarece que assim foi procedido em virtude da ausência de mecanismos hábeis ofertados na ocasião, caracterizados pela impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP em razão da especificidade do código de receita que veiculou a diferença vindicada a título de pagamento indevido.

26. Em consulta ao sistema Sief PER/DCOMP, foi efetuada uma busca no módulo de pagamento indevido a maior, inserindo-se código de receita 7213, obtendo diversos resultados de PER/DCOMPs analisados via sistema (fl. 98). Assim, evidencia-se que não se trata de impossibilidade utilização do sistema por ausência de previsão da hipótese de restituição no Programa PER/DCOMP.

27. De acordo com as informações e documentos anexados pelo contribuinte ao presente processo, o recolhimento indevido refere-se à CPMF – código de receita 7213 –, hipótese admitida no programa PER/DCOMP, conforme acima explicitado. Também, o contribuinte não apresentou comprovação de existência de falha no programa que tenha impedido a geração do Pedido Eletrônico de Restituição.

28. Não comprovada pelo contribuinte a existência de falha no programa PER/DCOMP nem a ausência de previsão de hipótese de restituição que tenha impedido a transmissão do pedido de restituição, o art. 164 da IN 1717/2017 dispõe que o PER deve ser indeferido sumariamente.

O pedido foi indeferido e, inconformada, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 115/122, nos seguintes termos:

II – DO MÉRITO

6 Ao tratar, de forma superficial, do pedido de restituição apresentado por esta Instituição Financeira, a auditora aponta que a CAIXA não apresentou formulário, conforme disposto no Anexo I da IN RFB 900/2008 e, se atendo meramente a forma em que o pedido foi apresentado perante o órgão fiscal, conclui pelo seu indeferimento com base nas seguintes alegações:

(...)

6.1 Em relação a utilização do programa Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PER/DCOMP, em que pese exista tal previsão na Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (vigente à época do protocolo do pedido de restituição), identificamos a seguinte decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que reconhece a validade do pedido efetuado por meio de requerimento escrito:

(...)

6.3 Ademais, na esfera judicial identificamos julgados na mesma linha do entendimento emanado na decisão administrativa supracitada, a exemplo da decisão proferida pelo TRF 2ª Região no julgamento da Apelação Cível/Reexame Necessário nº 2010.51.04.003663-0, cujo acórdão restou assim ementado (grifo nosso):

(...)

9. Diante dessas considerações, o que se verifica é que, diversamente do que considerado no apontado Despacho Decisório, **o Direito prevalece sobre a forma jurídica, como corolário da verdade material**, bem como há em favor da CAIXA o direito à restituição do indébito, já que este decorre de atributo maior, no mínimo, o respeito à legalidade e a vedação do enriquecimento sem causa, devendo, assim, ser então devidamente revista e desfeita a decisão proferida a partir da análise dessa doughty turma julgadora, nos termos e limites então devidamente apresentados na presente Manifestação de Inconformidade.

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 108-024.458, às fls. 132/142, com a seguinte Ementa:

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.

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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/12/2021 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 145), apresentou Recurso Voluntário em 04/01/2022, às fls. 149/160.

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 - 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. comentários 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. coments. 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. 152:

5. Conforme oportunamente circunstanciado no respectivo pedido de restituição, apresentado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil em 15 de junho de 2010, **diante do exíguo lapso temporal e do significativo volume documental**

envolvidos, a CAIXA recolheu parte dos tributos reclamados pelo Fisco para beneficiar-se do desconto decorrente do pagamento voluntário.

6. Ocorre que a recorrente, ao efetuar análise acurada das contas envolvidas e dos documentos acostados por ocasião da defesa administrativa, concluiu que foram efetuados diversos pagamentos indevidos, apurados em R\$7.685.063,58.

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 parcelar 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.

III - DA FORMA UTILIZADA PARA VEICULAÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Alega o recorrente, em sede de Recurso Voluntário, que tem direito à apreciação do pedido de restituição, tendo-se em conta a sujeição da obrigação tributária à estrita legalidade. Transcreve-se decisão do CARF no sentido de que a previsão de sistema eletrônico de compensação/restituição em instruções normativas não tem o condão de impedir a veiculação de idêntico pedido **via formulário de papel**, sob pena de obstaculizar eventual reconhecimento de indébito ao contribuinte.

Afirma que as decisões da Autoridade Tributária e da DRJ vão de encontro ao disposto no artigo 165 do CTN, que não traz condicionantes à apreciação de pedido de restituição, bem como que o direito prevalece sobre a forma jurídica, como corolário da verdade material.

A DRJ negou esse pedido alegando que, quanto a alegação de ilegalidade das normas que regem o procedimento de restituição, deve-se esclarecer que à autoridade administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de preceitos normativos.

Passo a decidir.

A Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 14. **A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo**, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o ressarcimento, a restituição e a compensação através de Instruções Normativas. À época do protocolo do Pedido de Restituição (15/07/2010), estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30/12/2008:

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. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.

§ 1º **Também será considerada** não declarada a compensação ou **não formulado o pedido de restituição**, de ressarcimento ou reembolso **quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para** declarar a compensação ou **formular o pedido de restituição**, ressarcimento ou reembolso.

(...)

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.

A Instrução Normativa, ao exigir que o Pedido seja apresentado através de programa específico, está tão somente disciplinando a forma pela qual o contribuinte deverá ser exercer o seu direito, sem impor qualquer restrição ao mesmo, cumprindo fielmente o disposto no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/96.

A entrega dos pedidos de restituição/ressarcimento/compensação por meio do programa fornecido pela Receita Federal se constitui em obrigação acessória à qual todos os contribuintes devem se submeter, conforme previsto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional – CTN:

TÍTULO II

Obrigação Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Devo destacar que **as instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados**, somente sendo possível seu afastamento caso identificada por este Conselho alguma contrariedade à lei, o que não identifique neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

Art. 96. **A expressão "legislação tributária" compreende** as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. **São normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido, trago precedentes dos Superior Tribunal de Justiça:

i) Recurso Especial nº 1.843.970 – PE, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, publicação em 13/12/2022:

O acórdão recorrido, na análise da legalidade da Instrução Normativa 1300/2012 no que impõe a exigência de declaração por meio eletrônico, salvo exceções justificadas de sua impossibilidade, limitou-se a afirmar o seguinte:

"O que não se admite, em matéria na qual a regência de tudo é a lei, possa a instrução normativa, a completa e total revelia da lei, estabelecer um caminho, que a lei não indicou, e, com isso, desconhecer pedidos que possam ser formulados fora do âmbito daquele caminho por ela, instrução normativa, indicado.

"Ademais, a Instrução Normativa em foco, como bem demonstrou a agravante, caminha por trilha totalmente diferente das declinadas pelo legislador via da Lei 9.430, de 1996." (fl. 824)

Evidentemente, a questão posta nos autos afigura-se mais complexa do que a abordagem feita pela Corte de origem. O acórdão, de fato, é omissivo quanto ao conteúdo normativo do art. 74, §14, da Lei n. 9.430/96, como também quanto à previsão contida nos arts. 170 e 100, I, do CTN, bem como quanto à tese de que a IN RFB 1.300/2012 não extrapola a margem legal regulamentada na medida em que a própria lei regulamentadora conferiu à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar a compensação tributária.

(...)

Anote-se, a título de exemplo, que o Superior Tribunal de Justiça, em situação análoga e à vista das disposições legais e regulamentares, considerou que inexistiu ofensa ao princípio da legalidade quando, na hipótese em que lei estadual delegou a regulamento infralegal a disposição quanto à forma de prestação de informações ao fisco, o decreto regulamentar tenha disciplinado que tal ato fosse apresentado por meio eletrônico. Confira-se, a propósito, o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. TRANSMISSÃO ELETRÔNICA DE DADOS. LEGALIDADE. RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO DO SIGILO FISCAL NÃO-COMPROVADA. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO A ATACADISTAS. ISONOMIA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

1. Hipótese em que a impetrante, associação que congrega supermercados, impugna a exigência de transferência eletrônica de dados relativos ao ICMS para o Fisco. Argumenta que houve ofensa aos Princípios da Legalidade e da Razoabilidade, além de possibilidade de violação do sigilo fiscal. Ademais, impugna benefício fiscal concedido apenas a empresas preponderantemente atacadistas, o que seria antiisonômico.

2. O dever de registrar e prestar informações ao Fisco, relativas às operações comerciais tributadas pelo Estado, é previsto expressamente pela Lei Estadual

12.670/1996, que delegou ao regulamento a forma e o meio para sua realização.

(...)

6. O envio de dados eletronicamente, mediante programas de computador fornecidos pelo próprio Fisco, é muito mais célere e menos oneroso que a entrega de livros e documentos em papel.

Eventuais dificuldades na utilização do programa pelos contribuintes, noticiadas genericamente pela impetrante, não podem ser aferidas no âmbito do Mandado de Segurança, pois é impossível dilação probatória.

7. A normatização observa o Princípio da Razoabilidade.

(...)

15. Recurso Ordinário não provido.

(RMS n. 15.597/CE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/3/2009, DJe de 24/3/2009)

A análise quanto à legalidade da exigência de transferência da declaração por meio eletrônico é prejudicial à análise quanto às consequências, no caso em tela, da ausência de cumprimento da disposição regulamentar, que também deve ser aferida pelo Tribunal de origem.

ii) Recurso Especial nº 1.852.844 – PE, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, publicação em 03/02/2020:

A irresignação não merece conhecimento.

Para melhor elucidação, transcrevo a fundamentação do acórdão recorrido:

"A autora pretende seja reconhecida a ilegalidade do art. 161-A da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, que condiciona a compensação de saldo negativo de IRPJ e de CSLL à transmissão de escrituração contábil fiscal.

Confira-se o teor do dispositivo:

(...)

No que respeita às questões suscitadas, o juiz da causa, em bem fundamentada sentença, assim se manifestou:

A parte AUTORA pretende que a União Federal se abstenha de condicionar a transmissão de PER/DCOMPs relativos a saldos negativos de IRPJ/CSLL à prévia entrega à Receita Federal da Escrituração Contábil Fiscal - ECF, sob o fundamento de ilegalidade da Instrução Normativa IN/RFB nº 1.765/2017, a qual deu redação ao art. 161-A à Instrução Normativa - IN/RFB nº 1.717/2017.

Sem razão, no entanto.

A Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a legislação tributária federal, em seus artigos 6º e 74, prevê:

(...)

Por sua vez, a Instrução Normativa - IN/RFB nº 1.717/2017, em seu art. 161-A, com redação dada pela Instrução Normativa IN/RFB nº 1.765/2017, dispõe:

(...)

A entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) deve ocorrer até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao do ano-calendário de correspondência, conforme artigo 3º da IN RFB 1422/2014:

(...)

Como se vê, a IN SRF 1422/2014 estabelece o prazo elástico de vários meses após o encerramento do ano-calendário (em suma, até o último dia útil do mês de julho), para a entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que constitui obrigação acessória a cargo do contribuinte, não havendo óbice, porém, que ela seja apresentada já a partir do primeiro dia do mês de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário de apuração.

Em contrapartida, o artigo 6º da Lei nº 9430/96, acima transcrito, não fixa prazo para a compensação a partir da apuração do saldo negativo, o qual, evidentemente, é apurado com base na ECF.

Assim, a IN RFB 1717/2017, ao estabelecer normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, apenas regulamentou preceitos legais, estando em consonância com o ordenamento jurídico.

Nesse sentido, o artigo 74, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, determina que a compensação do contribuinte deve ser acompanhada de informações relativas aos créditos utilizados, inserindo-se em tal informações a exigência de entrega prévia de ECF para recepção da declaração de compensação.

Igualmente, cumpre observar que o § 14 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, incluído pela Lei n.º 11.051/2004, delegou expressamente à Secretaria da Receita Federal a regulamentação da compensação ali prevista.

(...)

Percebe-se, assim, que a efetiva constatação da existência de saldo negativo de IRPJ e CSLL depende, necessariamente, da apuração do lucro real, para a qual se exige escrituração em meio digital, exigência esta disciplinada pela Instrução Normativa nº 1.422, de 19.12.2013, da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal - ECF.

Logo, a ECF é documento fundamental à comprovação do suposto crédito tributário, de forma que sua não apresentação restringiria o controle da autoridade fiscal sobre a compensação declarada pelo contribuinte, cujo prazo

para homologação é contado da entrega da declaração, implicando o seu decurso em extinção do crédito tributário.

(...)

Adoto, como razão de decidir, os argumentos da sentença, uma vez que seria superfluidade, digna de censura, repetir, com diferentes palavras, os mesmos argumentos da decisão recorrida.

Com efeito, todas as pessoas jurídicas devem apresentar ao Fisco sua escrituração contábil fiscal (ECF), em que são informadas todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - cf. IN RFB nº 1.422, de 2014 (arts. 1º e 2º).

(...)

Não há, pois, ilegalidade na exigência constante em regulamento do Fisco de que deva o contribuinte previamente apresentar escrituração contábil fiscal para só depois seja-lhe aberta a via da compensação utilizando saldo negativo de IRPJ e CSLL" (fls. 348/353e).

Ao que se tem, embora a parte agravante alegue violação de norma infraconstitucional, é inviável o conhecimento do Recurso Especial, uma vez que, para o deslinde da controvérsia, seria imprescindível a análise da Instrução Normativa RFB 1.717/2017.

No mesmo sentido, a jurisprudência administrativa:

i) Acórdão nº 9303-014.382, Sessão de 20 de setembro de 2023:

APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM FORMULÁRIO (PAPEL). VEDAÇÃO. PROGRAMA PER/DCOMP. OBRIGATORIEDADE. NORMA INFRALEGAL. LEGITIMIDADE.

As Instruções Normativas da Receita Federal podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento e Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP), não acatando, salvo em situações muito específicas, a apresentação em formulário (papel), sob pena de considerar o pedido não formulado e a compensação não declarada.

ii) Acórdão nº 3201-010.652, Sessão de 25 de julho de 2023:

DCOMP. FORMULÁRIO PAPEL. VEDAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. LEGALIDADE.

No silêncio da lei quanto ao modus operandi de o contribuinte implementar a declaração de compensação, o poder discricionário da administração autoriza a regulação da matéria por meio de atos administrativos.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. FORMULÁRIO IMPRESSO. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO NO SISTEMA ELETRÔNICO. INADMISSIBILIDADE.

Sem que haja impedimento de utilização do sistema eletrônico, considera-se não formulado o pedido de restituição apresentado em formulário impresso após 29/09/2003.

iii) Acórdão nº 1301-006.488, Sessão de 15 de agosto de 2023:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO EM FORMULÁRIO IMPRESSO. APRESENTADO APÓS 29/09/2003. SISTEMA ELETRÔNICO SEM IMPEDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO FORMULADO.

Inexistindo impedimento à utilização do sistema eletrônico para transmissão do pedido de restituição, apresentado após 29/09/2003 em formulário de papel, o mesmo será considerado como não formulado.

iv) Acórdão nº 2402-010.805, Sessão de 04 de outubro de 2022:

APRESENTAÇÃO DE PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO EM PAPEL (PETIÇÃO). VEDAÇÃO, EM REGRA, POR NORMA INFRALEGAL. LEGITIMIDADE.

As Instruções Normativas da Receita Federal, como o fez a de nº 1.300/2012, podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento e Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP), não acatando, salvo em situações muito específicas, a apresentação em formulário (papel), sob pena de considerar o pedido não formulado.

Pelo exposto, voto por rejeitar essa preliminar de admissibilidade do Pedido de Restituição, o qual deverá ser considerado como não formulado.

VI - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de admissibilidade do Pedido de Restituição e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares