



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10680.026754/99-36
Recurso nº 106-138.480 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº CSRF/04-00.908
Sessão de 27 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FLÁVIO JOSÉ MOTTA MIRANDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1986, 1987

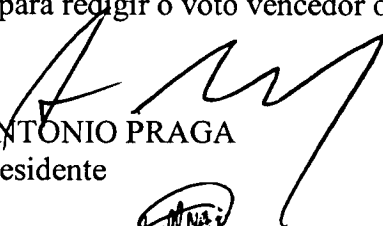
IRPF - VERBAS INDENIZATÓRIAS - PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA.

O marco inicial do prazo decadencial para os pedidos de restituição de imposto de renda indevidamente retido na fonte, decorrente do recebimento de verbas indenizatórias referentes à participação em PDV, se dá em 06.01.1999, data de publicação da Instrução Normativa SRF nº 165, a qual reconheceu que não incide imposto de renda na fonte sobre tais verbas.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciar as demais questões relacionados ao pleito, nos termos e voto do relatório que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Ana Maria Ribeiro dos Reis (Relatora) e Maria Helena Cotta Cardozo que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 06 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Gustavo Lian Haddad e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

Em sessão plenária de 20/10/2004, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-14.242 (fls. 68/76), acatada por unanimidade de votos. O julgado recebeu a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA - RECONHECIMENTO DE NÃO INCIDÊNCIA - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo, a contagem do prazo decadencial do direito à restituição tem início na data da Resolução do Senado que suspende a execução da norma legal declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou da data de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo, permitida, nesta hipótese, a restituição de valores recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito. Desta forma, não tendo transcorrido, entre a data do reconhecimento da não incidência pela administração tributária (IN n.º 165, de 1998) e a do pedido de restituição, lapso de tempo superior a cinco anos, é de se considerar que não ocorreu a decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

Decadência afastada.

Inconformada, a Fazenda Nacional, interpõe, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 79/87, visando o reexame do julgado, que trata do direito de repetir valores retidos na fonte sobre pagamentos em decorrência de programa de demissão voluntária.

No acórdão recorrido, afastou-se a decadência por considerar a Câmara recorrida que o termo inicial de sua contagem é a data de publicação da IN SRF nº 165, de 1998, tendo sido o pedido de restituição formulado em 25/09/1999 (fls. 07 a 11).

A divergência colacionada como paradigma para não acolher a decadência do direito do contribuinte à restituição tem como fundamento que a contagem dos cinco anos tem início com a homologação tácita, a conhecida tese dos “cinco mais cinco”.

Admitido o Recurso Especial mediante o DESPACHO CSRF Nº015/2007, de fls. 117/118, que acolheu agravo interposto pela Fazenda Nacional, dele foi o contribuinte cientificado, apresentando tempestivamente suas contra-razões (fls. 121/127).

Refere-se inicialmente ao princípio da igualdade, alegando que a Procuradoria não recorreu em casos semelhantes, sendo que outros processos de restituição de PDV foram julgados procedentes. Fundamenta seu direito no Parecer Cosit nº 4 que reconhece que o prazo decadencial do art. 168 conta-se de 2 de janeiro de 1999, data da publicação da IN SRF nº 165, de 1998. Ressalta, por fim, a jurisprudência da CSRF sobre a matéria.

Foram os presentes autos distribuídos para esta conselheira na sessão de 18 de setembro de 2007, numerados até a fl. 130.

É o relatório.



Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A matéria trazida a deslinde por parte deste Colegiado refere-se ao termo *a quo* para o pedido de restituição de valores retidos na fonte sobre rendimentos recebidos no âmbito de Programa de Demissão Voluntária (PDV).

Para análise da matéria, conveniente relembrar os artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro - Código Tributário Nacional (CTN), que cuidam do direito de o contribuinte repetir o indébito Tributário.

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.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (grifei)

Claro, então, que o prazo para a restituição de tributo pago indevidamente começa a fluir na data da extinção do crédito tributário.

Releva notar que no presente caso não se está diante de declaração de inconstitucionalidade. Os Planos de Demissão Voluntária (PDV) não se confundem com as situações de inconstitucionalidade. Com efeito, não se verificou, no caso dos PDV, qualquer manifestação do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de norma referente à matéria. Verificou-se, sim, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que ditas verbas constituiriam indenização, portanto não poderiam ser tributadas pelo Imposto de Renda.

A.

Nesse passo, então, importa demarcar a data da extinção do crédito tributário, a qual entendemos coincide com a do pagamento. É o que defende, por exemplo, Luciano Amaro, para quem, melhor seria ao invés de data da “extinção do crédito tributário”, da data do “pagamento indevido”.¹

Para alguns, porém, esse termo pode ou não coincidir com o do pagamento. Coincide, por exemplo, no caso de pagamento pelo sujeito passivo de um tributo exigido mediante auto de infração, o que não ocorre no caso do pagamento antecipado feito de acordo com os cânones do lançamento por homologação. Esse o entendimento adotado pelo Acórdão paradigma.

Nessa visão, havendo pagamento antecipado, a extinção somente ocorrerá com a homologação, que, se for tácita, dar-se-á após cinco anos contados do fato gerador do tributo, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN. Esta é a gênese da tese dos cinco mais cinco adotada pelo STJ, conforme se depreende da ementa do julgamento do EREsp 449.751/PR, relator o Min. José Delgado, em 24/3/2004:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. ART. 66, LEI Nº 8.383/91. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

(...)

Todavia, não vemos como adotar tal interpretação. Para compreender essa posição, importante trazer a lume o art. 150 do CTN, que trata do lançamento por homologação, com foco no seu § 1º, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

O pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte extingue o crédito tributário. O fato de não ter sido submetido ao crivo da administração - por isso, talvez, o tratamento a ele conferido pelo código de pagamento antecipado - não o transforma em

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9.ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 413.

provisório. Realizado tal pagamento, compete à Administração a homologação ou não dessa atividade realizada pelo obrigado.

Nos termos do § 1º, esse “pagamento antecipado” pelo sujeito que tem o dever de fazê-lo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Daí a previsão pelo art. 156 desse pagamento como forma de extinção do crédito tributário, colocado em inciso topologicamente distinto do pagamento normal, este no inciso I e aquele no inciso VII. Entendemos que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ficando esta extinção sujeita ao implemento de condição resolutória, que será a “não-homologação” do pagamento.

Ressalte-se que essas dúvidas sobre o momento da extinção do crédito tributário, no âmbito do lançamento por homologação, foram dirimidas com a edição da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, por expressa disposição de seu art. 3º no sentido de que “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário, ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Assim, em 25 de setembro de 1999, data em que o pedido do recorrente foi protocolado, já havia transcorrido o prazo para repetição de indébito relativo aos anos-calandário de 1986 e 1987.

No caso dos autos, mesmo que se adote a tese do Acórdão paradigma – cinco mais cinco – extinto também estaria o direito do recorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2008.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Voto Vencedor

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pela Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis (Relatora) e seguida pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, tenho adotado entendimento diverso com relação ao início do prazo decadencial para os pedidos de restituição do imposto de renda recolhido sobre verbas recebidas em razão da adesão a Programas de Demissão Voluntária – PDV.

No caso em apreço, a retenção do imposto de renda na fonte ocorrera nos anos-calendário 1986 e 1987, enquanto a pretensão do contribuinte fora protocolizada em 25/09/1999.

Pois bem, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, na medida em que cabe ao contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular e recolher o tributo devido, independentemente de qualquer iniciativa da autoridade administrativa, que apenas homologará, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

Está-se diante de situação em que a retenção na fonte se deu como mera antecipação do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual, sendo que o fato gerador do tributo ocorreu em 31 de dezembro do ano-calendário.

A regra geral relativa ao prazo decadencial para pedido de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação resulta da interpretação dos artigos 150, § 4º, 165, inciso I e 168, inciso I, todos do Código Tributário Nacional – CTN, os quais estão assim dispostos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 art. 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;

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

Da conjugação desses dispositivos legais conclui-se que, como regra, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte tem 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para requerer a restituição de exação indevidamente recolhida.

Ocorre, que para algumas hipóteses excepcionais, a jurisprudência, inclusive advinda desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem admitido um novo início de prazo decadencial, que não se confunde com o fato gerador da obrigação tributária.

Tal posicionamento tem fundamento, principalmente, nos princípios constitucionais da legalidade, da moralidade e da proibição do enriquecimento sem causa.

Dentre as exceções consignadas pela jurisprudência, relevante destacar a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, a expedição de Resolução do Senado Federal, prevista no artigo 52, inciso X, da Carta Fundamental ou, ainda, o reconhecimento, por parte do poder tributante, de que uma exigência tributária é indevida.

Pelo entendimento prevalente no âmbito do Conselho de Contribuintes, a data em que ocorrer alguma dessas situações configura o *dies a quo* do prazo para que o contribuinte peça a restituição de tributo indevidamente recolhido.

A título ilustrativo, trago à colação as ementas dos seguintes julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPF – DECADÊNCIA - O início da contagem do prazo de decadência do direito de pleitear a restituição dos valores pagos, a título de imposto de renda sobre os montantes pagos como incentivo pela adesão a programas de desligamento voluntário - PDV, deve fluir a partir da data em que o contribuinte viu reconhecido, pela administração tributária, o seu direito ao benefício fiscal.

Recurso especial negado.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Quarta Turma, Acórdão CSRF/04-00.227, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, julgado em 14/03/2006)

(Grifei)

DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial



do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;

b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece a inconstitucionalidade de tributo;

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Recurso conhecido e improvido.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Acórdão CSRF/01-04.950, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques)

(Grifei)

No caso dos autos, a Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 165, de 31/12/98 (DOU de 06/01/99), acabou por reconhecer a não incidência de imposto de renda na fonte sobre verbas indenizatórias referentes a programas de demissão voluntária.

Perfilhando o posicionamento dominante no âmbito deste Colegiado, entendo que o dia 06/01/99 – data de publicação da IN SRF nº 165 – marca o início do prazo decadencial para os contribuintes pleitearem a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda na fonte, incidente sobre verbas indenizatórias recebidas em razão da participação em programas de demissão voluntária.

Portanto, como o pedido de restituição do interessado foi protocolado em 25/09/1999, penso que restou respeitado o prazo de cinco anos contados de 06/01/1999, não havendo que se cogitar em decadência do seu direito.

Dessa forma, o acórdão recorrido deve ser mantido.

Destaco, por fim, que o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, não justifica a aplicação retroativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, pois tal norma, evidentemente, não tem caráter interpretativo.

Tenho como aplicável ao caso o princípio constitucional da irretroatividade das leis, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Carta da República.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 só pode ser aplicado para fatos ocorridos a partir de 09/06/2005, o que não é o caso dos autos.

O próprio STJ, quando apreciou a questão, concluiu que “(...) 4. A Seção de Direito Público, no julgamento dos EREsp n. 327.043/DF, em 27.4.2005, afastou a aplicação do art. 3º da LC n. 118/2005 às ações ajuizadas até o término da vacatio legis de 120 dias.” (Primeira Seção, EREsp nº 489.703/MG, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJU de 10/10/2005, p. 211).

Nacional. Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2008.



GONÇALO BONET ALLAGE

