



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 13706.004743/2003-12
Recurso nº 104.149.727
Matéria PDV - IRPF
Acórdão nº CSRF/04-00.712
Sessão de 11 de dezembro de 2007
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida CARLOS DE MAGUALHÃES FRAENKEL FILHO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa:

RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO - PDV - DECADÊNCIA AFASTADA.

- O início da contagem do prazo de decadência para pleitear a restituição dos valores recolhidos a título de imposto de renda sobre os montantes pagos como incentivo pela adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV, começa a fluir a partir da data em que o contribuinte viu reconhecido, pela administração tributária, o direito de pleitear a restituição. No momento em que a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 165, de 31/12/98 (DOU de 06/01/99) tem-se que os pedidos protocolizados até 06-01-2004 são tempestivos.

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 nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidas as Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Ana Maria Ribeiro dos Reis que deram provimento ao recurso e, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciação do mérito, retificando o encaminhamento anterior. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza acompanha o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, REMIS ALMEIDA ESTOL, GONÇALO BONET ALLAGE e LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Substituto convocado).



Relatório

Trata-se de processo que tem por objeto pedido de restituição de valor de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre verbas trabalhistas pagas em face de implantação de Programa de Demissão Voluntária - PDV.

O pedido de restituição foi protocolizado em 29 de dezembro de 2003 sendo a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastou a decadência por meio do acórdão de fls. 61 e seguintes, que possui a seguinte ementa:

IRPF - RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO - Conta-se a partir da publicação da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 165, de 31 de dezembro de 1998, o prazo decadencial para a apresentação de requerimento de restituição dos valores indevidamente retidos na fonte, relativos aos planos de desligamento voluntário.

IRPF - PDV - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - ALCANCE - Tendo a Administração considerado indevida a tributação dos valores percebidos como indenização relativos aos Programas de Desligamento Voluntário em 06/01/99, data da publicação da Instrução Normativa nº. 165, é irrelevante a data da efetiva retenção, que não é marco inicial do prazo extintivo.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial de fls. 69 a 74, sustentando que com o advento da Lei Complementar nº 118, de 2005, que dispõe sobre a interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN, o prazo para pedir a restituição é de cinco anos, contados da data da retenção indevida, sendo que a referida norma, por ser de natureza interpretativa, aplica-se aos processos que se encontram em andamento, conforme dispõe o artigo 106, I, do CTN.

O contribuinte apresentou contra-razões pedindo que seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

 3

Voto

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Por força do disposto no art. 105, III, a, da Constituição Federal, compete ao Superior Tribunal de Justiça, em última instância, unificar a interpretação atribuída à lei.

No caso da decadência relativa a tributos sujeitos a lançamento por homologação, após inúmeras oscilações, a 1ª Seção do STJ, no julgamento do EREsp 435.835/SC, relator p/o acórdão Min. JOSÉ DELGADO, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador - sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do débito.

Após a uniformização do entendimento acima referido, conhecido como a tese dos 5 + 5, em 2005 foi aprovada a Lei Complementar nº 118, de 2005, cujo artigo 3º determina "para efeito de interpretação" do art. 168, I, do CTN, que a extinção do crédito tributário como termo *a quo* do prazo de cinco anos para repetição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação pagos indevidamente seja considerada ocorrida no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150. O art. 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, por sua vez, estabelece que seja "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966", ou seja, a determinação de aplicação retroativa das leis interpretativas.

Temos, pois, conforme observa o Dr. Leandro Paulsen¹, com as considerações abaixo transcritas, uma lei que se pretende interpretativa.

"Mas cabe ao aplicador do Direito verificar se realmente é disso que se cuida e se, portanto, existe a possibilidade de aplicação ao caso do art. 106, I, do CTN, sem violação a normas constitucionais. O STF, aliás, já afirmou outrora: "Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional..."² O controle da constitucionalidade de tal lei é viável, como de qualquer outra, em face da supremacia da Constituição.

Importa, também, desde já, bem definir o que se pode considerar como lei interpretativa, afastando a idéia de que haja qualquer margem de liberdade para o que legislador assim qualifique novo dispositivo legal.

¹ LC 118/05 - REDUÇÃO DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS - Leandro Paulsen (Publicada no Jornal Síntese nº 97 - MARÇO/2005, pág. 9 e no CD Júris Síntese IOB nº 66, julho-agosto/2007.

² STF, ADIn 605-3/DF, liminar, Rel. Min. Celso de Mello, out. 1991.



*Aliás, a própria idéia de lei interpretativa é controversa, conforme já ensinava CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, publicada pela primeira vez em 1924: "... não há propriamente interpretação autêntica; se o Poder Legislativo declara o sentido e alcance de um texto, o seu ato, embora reprodutivo e explicativo de outro anterior, é uma verdadeira norma jurídica, e só por isso tem força obrigatória..."*³

Admitindo-se que haja leis passíveis de serem consideradas como meramente interpretativas, enquadráveis na previsão do art. 106, I, do CTN, impende que se observem determinados critérios e requisitos na análise daquelas que assim se pretendam.

a) em primeiro lugar, cada lei, mesmo as que expressamente se dizem interpretativas, constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas.

b) lei interpretativa é a que não inova no ordenamento jurídico no sentido de dar ensejo ao surgimento de novas normas aplicáveis aos casos concretos. A lei meramente interpretativa apenas torna expressas normas jurídicas já reconhecidas e aplicadas com suporte em textos legais vigentes quando do seu advento.

c) é do STJ a competência para estabelecer, em última instância, a interpretação da lei federal, de modo que, no âmbito federal, lei interpretativa é aquela que consagra interpretação da lei anterior de modo coincidente com a interpretação que lhe dava o Judiciário, particularmente o STJ.

*De fato, "... ainda que o CTN admita aplicação retroativa da norma meramente interpretativa (art. 106, I), isso somente é possível quando inexistente outra interpretação"*⁴

Observados tais pressupostos, tem-se que, se as leis interpretativas meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que, mesmo que seu texto preveja aplicação retroativa à data da lei interpretada e tal encontre guarida no art. 106, I, do CTN, nenhuma influência maior terão senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes. Essa retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada, da qual se já se extraía a mesma norma.

Implicando, porém, o surgimento de norma distinta, antes não vislumbrada como aplicável pelo STJ na sua função de interpretação da legislação vigente, não se caracterizará como meramente interpretativa, ainda que assim se declare.

Aliás, havendo qualquer agravamento na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao sobreprincípio da segurança jurídica e, em particular, ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, as regras de anterioridade de exercício e nonagésima mínima ou de anterioridade especial.

³ Forense, 11. ed., 1990, p. 91/92.

⁴ TRF 1ª R., 3ª T., AC 93.01.11941/DF, Rel. Juiz Osmar Tognolo, maio 1996.


 5

Colocado o tema, vejamos.

Em face da LC 118/05, considera-se extinto o crédito tributário no momento do pagamento antecipado para o fim de contagem do prazo de repetição ou compensação nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. O prazo, pois, no regime da LC 118/05, é de 5 anos contados do pagamento indevido.

A LC 118/05, com isso, implicou redução do prazo relativamente ao entendimento anterior dos 5 + 5.

De fato, até então tínhamos o dispositivo do art. 168, I, do CTN, dispondo no sentido de que o prazo para repetição do indébito contava-se da extinção do crédito tributário; e o art. 156, VII, do CTN, dispondo no sentido de que a extinção do crédito tributário se dava com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º". Mediante interpretação sistemática do CTN, chegava-se à norma aplicável nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, qual seja, a de que o prazo para a repetição seria contado da extinção do crédito tributário pela homologação tácita ocorrida após 5 anos da ocorrência do fato gerador. Daí o prazo de 5 anos + 5 anos = 10 anos. Embora nem sempre tenha sido este o entendimento dos tribunais sobre a contagem de tal prazo, certo é que o STJ firmara posição nesse sentido, estando a mesma absolutamente consolidada.

Evidencia-se, assim, que a LC 118/05, ao pretender alterar o termo a quo do prazo para repetição, que não mais será o momento da extinção do crédito, mas o momento do pagamento antecipado, ainda que pendente de homologação, agora considerado como de extinção para fins da nova contagem de prazo, realmente inovou, alterando a norma jurídica aplicável.

No particular, é importante atentar para a distinção entre preceito (mandamento abstrato constante do texto de cada dispositivo legal em particular) e norma (o mandamento para o caso concreto obtido pelo aplicador mediante análise de todo o ordenamento).

Mesmo que mantendo intocados os preceitos dos arts. 168, I, e 156, VII, do CTN, preservados na sua literalidade, a LC 118/05 alterou a norma jurídica aplicável, o que revela não se tratar de simples lei interpretativa. Da norma "5 + 5 = 10", passamos à norma "5". Sua aplicação relativamente a indébitos anteriores, pois, tem de ser criticada.

Embora se coloque expressamente como interpretativo ("para efeito de interpretação"), em verdade o art. 3º da LC 118/05 inova na ordem jurídica de maneira mais gravosa para o contribuinte, de modo que não pode ter aplicação retroativa, ainda que tal esteja determinado pelo art. 4º da mesma lei complementar.

De fato, tendo alterado a norma anterior, não se pode considerá-la como lei meramente interpretativa, de modo que não lhe é aplicável o art. 106, I, do CTN. O art. 4º da LC 118/05, ao determinar a aplicação de tal dispositivo que prevê a retroatividade, revela-se inconstitucional.

Isso porque o princípio da segurança jurídica impõe que se resguarde a irretroatividade, fulminando, por inconstitucionalidade, o art. 4º da LC 118/05 no que diz respeito à determinação de observância do art. 106, I, do CPC (aplicação retroativa), por ocasião da aplicação do art. 3º da própria LC 118/05.

Não há espaço, aqui, para aprofundar a análise do princípio da segurança jurídica, bastando, no momento, a referência à singela, mas profunda afirmação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: "... a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico. [...] ... quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso".⁵

Assim, a aplicação do art. 3º da LC 118/05 só poderá se dar relativamente a pagamentos indevidos posteriores à sua vigência, estabelecida para 120 dias após a sua publicação, ocorrida em 09.02.2005.

Ou seja:

I - os pagamentos indevidos ocorridos a partir da sua vigência implicarão termo a quo para a contagem do prazo, nos termos da LC 118/05, que, vigente, incidirá;

II - os pagamentos indevidos anteriores, contudo, não sofrem sua incidência, pois implicaria retroatividade; continuam, assim, regidos pela norma anterior dos 10 anos (5 anos mais 5 anos).

O art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º e 168, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Assim, não há como negar que a lei nova inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da Lei Complementar 118, de 2005, por ter inovado no plano legislativo, só tem eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

Partindo do conceito legal de tributo, de que trata o artigo 3º do CTN, como sendo "*toda a prestação de natureza 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*", tem-se que uma vez a editada determinada norma pela Administração exigindo certo tributo ao particular nasce a obrigação, independentemente de sua vontade ou concordância, de satisfazer a exigência tributária.

Mesmo nas hipóteses em que a norma que exige o tributo esteja em desconformidade com o texto constitucional cabe ao sujeito passivo a obrigação de satisfazer o

⁵ Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. RDT, São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206/1997.

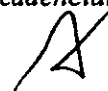
pagamento, pois os atos editados pelo poder público, até decisão em contrário, gozam de presunção de legalidade.

Nesta linha, mesmo diante das hipóteses de exigência indevida de tributo cabe ao sujeito passivo efetuar o pagamento até que se verifique uma das seguintes hipóteses:

- a) Decisão do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo;
- b) Resolução do Senado Federal editada nos termos do artigo 52, X, da CF, suspendendo a execução, no todo ou em parte, da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e
- c) A Administração Pública, através de ato competente, administrativamente reconhece que o tributo cobrado é indevido.

No caso do PDV, a SRF editou a Instrução Normativa 165/98, datada de 31 de dezembro de 1998 e publicada no D.O.U em 06-01-99, reconhecendo a não incidência de imposto de renda sobre as parcelas pagas por adesão a Programa de Demissão Voluntária. Publicada a instrução normativa nasceu em favor do contribuinte o direito subjetivo de se dirigir à Administração para requerer a restituição do valor pago indevidamente. Neste sentido destaco o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRRF – RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO (RETIDO) INDEVIDAMENTE – PRAZO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – PARECER COSIT Nº 4/99 – O imposto de renda retido na fonte é tributo sujeito ao lançamento por homologação, que ocorre quando o contribuinte, nos termos do caput do artigo 150 do CTN, por delegação da legislação fiscal, promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN). Assim, o contribuinte, por delegação legal, irá verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, para consumação daquela hipótese prevista no artigo 150 do CTN, é necessário o recolhimento do débito pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas. Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, ato homologatório este que consuma a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, do CTN). Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita. Ademais, o Parecer COSIT nº 4/99 concede o prazo de 5 anos para restituição do tributo pago indevidamente contado a partir do ato administrativo que reconhece, no âmbito administrativo fiscal, o indébito tributário, in casu, a Instrução Normativa nº 165 de 31.12.98. O contribuinte, portanto, segundo o Parecer, poderá requerer a restituição do indébito do imposto de renda incidente sobre verbas percebidas por adesão à PDV até dezembro de 2003, razão pela qual não há que se falar em decurso do prazo no requerimento do Recorrente feito em 1999. A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, em questão semelhante, que 'em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial, do

 8

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 tributário.' (Acórdão CSRF/01-03.239).

Ao efetuar retenções na fonte e incluir as parcelas do PDV na base de cálculo anual do tributo, tanto a fonte pagadora quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Mais: seguiram orientação expressa da administração tributária, sob pena, inclusive, de serem autuados. Entretanto, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, por ato da administração pública, que as parcelas recebidas como incentivo ao desligamento voluntário estão fora do campo de incidência do imposto de renda, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente. No meu sentir, desta forma, se homenageiam princípios basilares do direito como o da moralidade, isonomia, boa fé, lealdade, vedação do enriquecimento sem causa e o da segurança jurídica. Do contrário, estar-se-ia disseminando a desconfiança na lei e no Órgão tributário que orientou o contribuinte e a fonte pagadora ao cumprimento de obrigação tributária inexistente.

Por outro lado, o lançamento é ato administrativo vinculado à lei. Nesta, encontram-se todos os elementos que compõem a obrigação tributária. O controle da legalidade, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. Constatada a ilegalidade da cobrança do tributo, a administração tem o poder/dever de anular o lançamento e restituir o pagamento indevido.

O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito.

Em síntese, no momento em que a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 165, de 31/12/98 (DOU de 06/01/99) tem-se que os pedidos protocolizados até 06/01/2004 são tempestivos, pois a decadência somente se efetivou em 07 de janeiro de 2004.

ISSO POSTO, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial.

Sala das Sessões- DF, em 11 de dezembro de 2007.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

