MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.	:	13707.001633/99-89
Recurso nº.	:	124.882
Matéria:	:	IRPF - Ex(s): 1994
Recorrente	:	JUAREZ OLIVEIRA RIBEIRO
Recorrida	:	DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de	:	24 DE MAIO DE 2001
Acórdão nº.	:	106-11.968

IRPF – RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PRELIMINAR - DECADÊNCIA – O prazo para pleitear a restituição de tributo retido e recolhido indevidamente é de 5 (cinco) anos, contados da decisão judicial ou do ato normativo que reconheceu a impertinência do mesmo.

Decadência afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JUAREZ OLIVEIRA RIBEIRO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir do recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Iacy Nogueira Martins Morais.

IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

Processo nº. : 13707.001633/99-89
Acórdão nº. : 106-11.968

Recurso nº. : 124.882
Recorrente : JUAREZ OLIVEIRA RIBEIRO

RELATÓRIO

JUAREZ OLIVEIRA RIBEIRO, já qualificado nos autos, apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro.

Os autos têm início com o pedido de restituição do imposto de renda incidente sobre a "verba indenizatória", recebida em 19/11/93 por adesão ao Programa de Demissão Voluntária, instruído pelos documentos anexados às fls. 02/16.

Sua solicitação foi, preliminarmente, examinada e indeferida pelo Chefe da Divisão da Tributação da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro (fls.26).

Cientificado dessa decisão, tempestivamente, apresentou sua manifestação de inconformidade de fls.28.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o indeferimento de seu pedido, em decisão de fls. 31/33, que contém a seguinte ementa:

> *"PDV- PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO*
> *O direito de pleitear a restituição do imposto retido na fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de PDV extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário. Observância aos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica (Ato Declaratório SRF n.º 096/1999).*

Dessa decisão tomou ciência e, dentro do prazo legal, protocolou o recurso de fl.35, cujo argumento leio em sessão.

É o Relatório.

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia objeto do recurso diz respeito, apenas, ao prazo para o exercício de pleitear restituição de tributo, sob o argumento de ter sido retido e recolhido na fonte indevidamente. Dessa forma, o exame de mérito do pedido fica à margem dessa apreciação, posto que, neste momento, a questão se encerra no julgamento da preliminar.

Para isso, primeiramente deve ser analisada a que modalidade pertence o lançamento de **imposto de renda – pessoa física**: por declaração ou por homologação.

Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido continua sem solução definitiva, como revelam as diversas jurisprudências administrativas e judiciárias.

Até a edição da Lei 7.713/88, era pacífico o entendimento de que o imposto de renda devido pela pessoa física era POR DECLARAÇÃO, isto é devido e cobrado com base nas informações consignadas na declaração de rendimento anual.

A confusão foi criada com a norma inserida no art. 2°, da mencionada lei, ao disciplinar que o imposto de renda, a partir de janeiro de 1989,

seria considerado **devido** no mês da percepção dos rendimentos e ganhos de capital.

Dessa maneira o imposto recolhido no mês, que até então era tido como "antecipação" do devido na declaração anual, passou a ser considerado como definitivo, com isso todas as deduções do imposto, autorizadas nesta lei, passaram a ser apropriadas mensalmente.

Não tenho dúvida que, no ano-base de 1989, estando vigente o referido diploma legal, o lançamento de IRPF foi por homologação. Corrobora com esta linha de raciocínio o modelo de declaração de rendimentos do exercício 1990 adotado pela Secretaria da Receita Federal, nela o contribuinte limitava-se a demonstrar, mês a mês, os valores dos rendimentos auferidos e do imposto recolhido durante o ano-base.

Contudo, no ano seguinte entrou em vigor a Lei n° 8.134 de 27 de dezembro de 1990 , que assim dispõe:

> *"Art. 9° - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.*
> *Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subseqüente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.*
>
> *Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:*
> *I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*
> *II - das deduções de que trata o art. 8°.*
>
> *Art. 11 - O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9°) será determinado com observância das seguintes normas:*

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);
II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10) ".

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual." (grifos não são do original)

Esta sistemática, que foi mantida por todas as lei posteriores até a data de hoje, ressuscitou o lançamento por declaração.

Assim sendo, embora haja um recolhimento mensal do imposto, **o lançamento** continua sendo anual, uma vez que pela apresentação da declaração de ajuste, pertinente aos doze meses do ano-calendário, é que Secretaria da Receita Federal terá condições de apurar o imposto efetivamente devido pelo contribuinte.

Isto significa que, somente, pela declaração, onde estará registrado o total dos rendimentos tributáveis e as despesas ocorridas e autorizadas em lei como dedutíveis, é que o órgão lançador toma conhecimento do montante de imposto que o contribuinte terá a pagar ou a receber (restituição).

Enquadrando-se como lançamento por declaração, o prazo decadencial para a Fazenda exercer o seu direito de lançar tem início com a formalização do crédito tributário, que ocorre com a notificação ao sujeito passivo como bem ensina RUY BARBOSA NOGUEIRA no seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição – 1995, pág. 292, "ipsis litteris":

> *"..., nascida a obrigação e constituído formalmente o crédito pelo lançamento regular, concluído com a notificação ao sujeito passivo, a partir da data desta ciência, está procedimental e definitivamente constituído o crédito.*
>
> *A partir desta data em que a Fazenda exerceu seu direito, apurou, fixou e dele notificou o sujeito passivo, é que cessa de correr o prazo fatal de caducidade para "constituir o crédito tributário", como dispõe o caput do art.173.*
>
> *A partir desse mesmo dia começa a correr o prazo de prescrição da "ação para a cobrança do crédito tributário", pois, conforme dispõe o caput do art. 174, os cinco anos para prescrição da "ação para a cobrança do crédito tributário" , são "contados da data da sua definitiva" e esta, procedimentalmente, consuma-se com a notificação." (grifos não são do original)*

Disso se pode concluir, que o direito da Fazenda Nacional proceder a novo lançamento ou ao lançamento suplementar só decai após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício, seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

Na hipótese de o contribuinte ter, originalmente, entregue a declaração de rendimentos, a contagem do prazo decadencial tem inicio na data da entrega da declaração, se ocorrida no transcorrer do exercício.

Deste modo, se a decadência para o direito de lançar tem início, apenas, neste momento, inadmissível é a hipótese de que, para o sujeito passivo da obrigação, o prazo para exercer o direito de pedir a restituição do indébito seja o MÊS DA RETENÇÃO DO IMPOSTO, como constou da orientação consignada no Ato Declaratório - SRF nº 096, de 26/11/99 (DOU de 30/11/1999).

Considerando que , atualmente, o imposto retido e recolhido no mês pode ser compensado com o devido na Declaração de Ajuste Anual, em que momento o crédito tributário estaria extinto?

Em tese, seria na data do pagamento do imposto anual, entretanto, e se o resultado apurado na declaração anual for imposto a restituir?

Neste caso, ficamos diante de uma grande dificuldade, descobrir em que momento o imposto, recolhido antecipadamente, tornou-se maior que o efetivamente devido.

No caso em pauta o imposto objeto do pedido de restituição, FOI CONSIDERADO INDEVIDO **não por previsão legal**, como exaustivamente examinado, mas em razão das reiteradas decisões judiciais, no sentido de que as verbas recebidas nos Programas de desligamento Voluntário são de natureza indenizatória.

Reconheço, essas decisões têm o condão de vincular o entendimento administrativo, todavia, não são hábeis e suficientes para fixarem hipóteses de isenção (C.T.N, art. 97 e seus incisos).

Ora, se os rendimentos da espécie aqui discutida por lei estão sujeitos ao imposto de renda, estamos diante de uma exceção criada pelas decisões do poder judiciário, com isso as regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, não podem ser literalmente aplicadas.

Lembrando que, ao receber os valores pertinentes a indenização, paga pelo desligamento voluntário no ano-calendário de 1992, o imposto de renda, nela incidente, era considerado devido na fonte e na declaração, o prazo de início,

para o sujeito passivo solicitar a restituição do indébito não pode ser o previsto pelo inciso I do art. 168 do C.T. N. , que fixa o prazo de cinco anos, contados do momento da extinção do crédito tributário.

Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, o rendimento aqui discutido era tido como tributável tanto na esfera administrativa quanto na judiciária.

Segundo, inaplicável é uma regra que determine como termo inicial da contagem do prazo, para o exercício de um direito, uma data anterior à AQUISIÇÃO do mesmo.

Na espécie discutida, o contribuinte somente adquiriu o direito de requerer a devolução do imposto, no momento que ele foi considerado indevido por decisão judicial transitada em julgado ou pelo ato normativo da SRF.

O Código Tributário Nacional assim preleciona em seu art. 165 :

"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 § 4° 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;
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.

Tendo em vista as reiteradas decisões judiciárias, considerando como indevido o imposto tanto na fonte como na declaração, o Secretário da Receita Federal expediu a IN-SRF nº 165/98 , orientando que, "ipsis litteris" :

> ***"Art. 2º Ficam os Delegados e Inspetores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar total ou parcialmente os respectivos créditos da Fazenda Nacional.***
> *§ 1º Na hipótese de créditos constituídos, pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a matéria de que trata o artigo anterior.*
> ***§ 2º As autoridades referidas no caput deste artigo deverão encaminhar para a Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação - COSAR, por intermédio das Superintendências Regionais da Receita Federal de sua jurisdição, no prazo de 60 dias, contado da publicação desta Instrução Normativa, relação pormenorizada dos lançamentos revistos, contendo as seguintes informações:***
> *I - nome do contribuinte e respectivo número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ ou Cadastro da Pessoa Física - CPF, conforme o caso;*
> *II - valor atualizado do crédito revisto e data do lançamento;*
> *III - fundamento da revisão mediante referência à norma contida no artigo anterior."* (grifei)

Orientação esta, que mais se harmoniza com o espírito da norma inserida no art. 165, "caput", anteriormente transcrito, uma vez que de sua leitura infere-se que: a regra é a administração restituir o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerer a devolução o que, no caso em pauta, só poderia fazer a partir da edição da mencionada instrução normativa.

Aliás, este posicionamento está brilhantemente defendido pelo emérito conselheiro - relator Dr. José Antonio Minatel no Acórdão nº 108-05.791, que ao analisar o artigo 165 do CTN, assim entendeu:

"O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário , uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que **qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido,** na linha do princípio consagrado em direito que determina "*todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir*", conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.

Longe de tipificar *numerus clausus,* resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo que os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em **situação fática não litigiosa**, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir **situação jurídica conflituosa,** daí referir-se a "*reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*".

Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da "*data da extinção do crédito tributário*" , para usar a linguagem do art. 168,I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em **situação fática não litigiosa**, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação do sujeito passivo.

O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de **solução jurídica conflituosa,** uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo da decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "*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*" (art. 168,II do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos

41

casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes* , como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação anteriormente exigida."

Levando-se em conta, que o fundamento do pedido de restituição do indébito é a Instrução Normativa – SRF nº 165 , o termo de início para contagem do prazo de decadência do direito de pedir, deve ser o dia 06/01/99, data de sua publicação no D.O.U.

Isso posto, VOTO no sentido de reconhecer o direito do contribuinte de pleitear a restituição, devolvendo-se os autos à repartição de origem para o exame do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2001

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO