



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13710.000314/99-05
Recurso nº : 102-131.035
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : HILMA SEIFERT MACEDO SILVA
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 17 de fevereiro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

IRRF – RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. PRAZO DECADENCIAL –
Nos casos de retenção pela fonte pagadora de importância a título de imposto de renda na fonte considerado indevido por legislação superveniente, o termo inicial para o sujeito passivo apresentar o pedido de restituição junto ao órgão competente é a data em que vigora os efeitos da nova legislação.

Recurso conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Leila Maria Scherrer Leitão.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ RIBAMAR BARROS-PENHA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

Recurso nº : 102-131.035
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : HILMA SEIFERT MACEDO SILVA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional por meio do Procurador Sebastião Gilberto Mota Tavares, com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.98, apresenta Recurso Especial (fls. 59/68) contra o Acórdão nº 102-45.862, prolatado em 05.12.2002 (fls. 52/56).

No ato atacado foi examinada a matéria Restituição de importâncias paga a título de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o valor indenizatório pago em decorrência de adesão ao PDV. Os membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acordaram, por maioria de votos, dar provimento ao recurso assegurando o direito da contribuinte à restituição podendo requerer até dezembro de 2003, cinco anos após a edição da Instrução Normativa nº 165/98.

A ementa do *decisum*, é a seguinte:

IRPF - RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO (RETIDO) INDEVIDAMENTE - PRAZO - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - Concede-se o prazo de 05 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 e nº 04, de 13/01/1999.

PDV - 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, de 31 de dezembro de 1998, é irrelevante a data da efetiva retenção, que não é marco inicial do prazo extintivo.

Recurso provido

No Recurso Especial, o representante da Fazenda Nacional considera que o julgamento afrontou o disposto no art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional a respeito da decadência.

O problema, resume o recorrente, cinge-se aos termos inicial e final do prazo decadencial, temas de exclusiva alçada legislativa que não pode ter o seu

Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

sentido e literalidade alterados pelo interprete sob a guisa e proteção de que está à procura da *mens legislatoris*, da *mens legis*.

O prazo inicial seria a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento, e o final, quando transcorreram os cinco anos do pagamento. Formula a hipótese de uma lei declarada inconstitucional e retirada do ordenamento jurídico por resolução senatorial afirmando que só produziria efeitos levando em conta a data da publicação da dita Resolução. Se já ultrapassado o prazo quinquenal não caberia mais a repetição, por impossibilidade de alteração da lei por interpretação, sob a máxima de que *in claris non fit interpretatio* (as disposições claras não precisam de interpretação).

O começo do prazo para a restituição, na hipótese objeto do processo presente, seria a extinção do crédito, independentemente de posterior ciência do contribuinte através de qualquer ato normativo de que pagou algo indevido ou a maior, posto a lei fazer menção tão-somente à data da extinção do crédito.

Sobre os efeitos jurídicos de declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Poder Judiciário, que, em virtude da torrente jurisprudencial levou a Administração a se render ao entendimento segundo o qual (i) as verbas recebidas pelo PDV não são tributáveis, bem como (ii) o prazo decadencial deve ser contado a partir do reconhecimento desse direito pela própria Administração, emitindo a IN nº 165 e o AD nº 3/99, o I. Procurador da Fazenda é assente que a decisão deve respeitar o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, ou seja, situações definitivamente constituídas não podem ser afastadas pela decisão.

Em termos conclusivos, a decisão de inconstitucionalidade da lei produziria os efeitos repristinatórios, no que diz respeito à repetição de tributos, apenas nos cinco anos imediatamente anteriores ao seu proferimento, não atingindo as situações definitivamente constituídas pela decadência tributária.

Sobre o caráter de justiça, questiona se não seria injusto que o prazo de decadência comece mesmo que o contribuinte não saiba que pagou algo indevido, respondendo ser necessário separar o jurídico do moral, ou que o Direito não se confunde com a moral. Assim, do ponto de vista moral, pode não ser correto revoltar o contribuinte por algo que não pode mais obter por conta da decadência, sobretudo nos casos em que não sabia que pagou indevidamente. Contudo, na

Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

seara tributária não há espaços para aquilatar o que é moralmente correto, senão o que é legalmente determinado.

Com extensão à exegese do Direito Penal que “faz pais chorarem de irresignação porque o algoz do seu filho não foi punido pela intercorrência da prescrição (...), pergunta porque não haveria o Direito Tributário de permitir que os contribuintes relapsos não chorem também pela perda de uns míseros cruzeiros?”

Resume, que no campo tributário, para aplicar a decadência é preciso entender que o jurídico é diferente do moral, ainda que, em alguns aspectos, fique difícil separar uma coisa da outra. Na seara tributária, onde o administrador está jungido à lei, ainda que moralmente difícil, juridicamente é preciso deixar que o contribuinte que pagou indevidamente chore por não poder mais receber de volta, a exemplo do que faz o Direito Penal com os pais daquele que foi assassinado, cujo culpado deixa de sofrer as conseqüências em face do tempo transcorrido.

Requer o provimento do Recurso Especial considerando o direito à restituição caduco.

Intimada, nos termos do art. 34 do Regimento Interno, a contribuinte manteve os termos recorrido na esfera precedente.

É o relatório.



Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

Do acórdão nº 102-45.862, o Senhor Procurador da Fazenda Nacional tomou ciência em 18.03.2003 (fl. 57), vindo a apresentar Recurso Especial em 27.03.2003 (fls. 58/68), portanto no limite temporal definido no art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Os pressupostos de admissibilidade observam os requisitos legais, pelo que o recurso deve ser conhecido.

Conforme relatado, a contribuinte Hilma Seifert Macedo Silva mediante o Recurso Voluntário teve assegurado o direito à restituição do valor pago indevidamente à título de imposto de renda sobre verbas percebidas por adesão ao Programa de Demissão Voluntária, não se verificando a decadência para impetrar o pedido junto à Administração Tributária.

Compulsando os autos, à fl. Inicial o requerimento protocolizado em 26.02.99, junto à DRF no Rio de Janeiro no sentido de acatamento de declaração retificadora relativa ao ano-calendário de 1993, para considerar isentos e não tributáveis os rendimentos advindos da adesão ao PDV promovido pela Petrobrás.

O pedido foi indeferido por aquele órgão administrativo mediante a Decisão nº 605/00, que mesmo reconhecendo serem as verbas indenizatórias pagas em decorrência de incentivo à demissão voluntária passíveis de isenção, regulamentada pelo art. 1º da IN SRF 165/98, considerou o pedido extemporâneo em cumprimento ao disposto no art. 168, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966, e os incisos I e II do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26.11.1999.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, mediante o Acórdão DRJ/RJO II nº 315, de 05.05.2002, achou conforme a decisão prefalada, pelo que não examinou a Manifestação de Inconformidade em sede de mérito.

Logo, a decisão adotada na Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deve ser considerada em face da ocorrência ou não do instituto da decadência, que superada, os autos devem retornar à origem para o exame do pedido da contribuinte quanto à isenção dos rendimentos em face da situação

 5

Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

específica e dos documentos acostados, situação suspensa em face do Recurso Especial em pauta.

O Recorrente é extensivo em suas argumentações visando estancar o entendimento dado pela Segunda Câmara. Neste sentido, de início, roga para que não sejam feitas citações do entendimento recente das Eg. Câmaras / Pessoas Físicas do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo o qual o Imposto de Renda estaria sujeito a um misto de lançamento por homologação e por declaração.

Em seguida, é inflexível quanto à extinção do direito de requerer a restituição no prazo de cinco anos por força da expressão do art. 168, inciso I, do CTN, norma clara que dispensaria ao aplicador do direito a interpretação díspare do método literal. É que o direito tributário, à semelhança do Direito Penal, não permitiria a aplicação de preceitos morais que viessem a permitir a devolução de tributos mesmo que os recolhimentos fossem indevidos. Cita exemplos, segundo os quais mesmo diante de normas consideradas inconstitucionais e suspensas por Resolução do Senado não seria possível o direito do contribuintes além de cinco anos da data do pagamento do tributo indevido.

Em outros julgados analisou-se a tese expendida pelo I. Procurador, afastando-as por incompatíveis com o entendimento reinante, não só pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e por esta Câmara Superior, também, pela doutrina da qual se transcreve as lições de Gilmar Mendes, atualmente Ministro da Suprema Corte, quanto aos efeitos produzidos no mundo jurídico pelas Resolução do Senado que suspende, por força do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, as declarações de inconstitucionalidade prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Em face da mencionada doutrina, a suspensão por inconstitucionalidade, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional importando manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos. Assim, a suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos, entendimento já consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal ao enfatizar que *‘a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional (RMS 17.976, Rel. Min. Amaral Santos)*.



Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

Assim, é de se concluir incompatível o entendimento esposado pelo I. Procurador sobre a impossibilidade de desconstituição de ato praticado pelo contribuinte ou pelo fisco em função de lei declarada inconstitucional e suspensa mediante a Resolução do Senado. Logo, valores arrecadados a título de tributos em face do dispositivo inconstitucional os foram desgarrados de legalidade, situação não condizente com o Direito Tributário.

Inexistindo lei que fundamente a arrecadação, além de prejudicado o princípio da legalidade, cabe, em face do princípio constitucional da moralidade, a que, também, está sujeita a Administração Pública, devolver os valores indevidamente pagos pelo contribuinte. Aqui, pertine transcrever, os dispositivos da Carta Magna, *verbis*:

Art. 5.º

...

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Em face das determinações do constituinte além da legalidade, a Administração Pública não pode se obstar na aplicação da moralidade nos casos em que se verificar oportuno.

Por outro lado, não é legal nem moral manter nos cofres da Fazenda Nacional valores arrecadados em face de uma lei declarada inconstitucional, que a torna inexistente desde o nascedouro. Seria aperfeiçoar a máxima do enriquecimento sem causa, proibido pelo ordenamento jurídico nacional, especialmente, o Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, *verbis*:

Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.

Em relação às disposições do Código Tributário Nacional, sobre o assunto, transcreva-se, *verbis*:

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



Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

I - nas hipótese 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.

O artigo 165, do CTN:

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;

...

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Da dicção da lei é de ser restituído ao sujeito passivo o valor de tributo indevido, cobrado ou pago espontaneamente em face da legislação tributária aplicável.

No caso presente, como o próprio recorrente reconhece, declaração de inconstitucionalidade resultou torrente jurisprudencial que levou a Administração a se render ao entendimento segundo o qual (i) as verbas recebidas pelo PDV não são tributáveis, bem como (ii) o prazo decadencial deve ser contado a partir do reconhecimento desse direito pela própria Administração, emitindo a IN nº 165 e o AD nº 3/99.

Esta situação encontra guarida nas disposições do art. 168 do CTN, inciso II, que estabelece ser a contagem do prazo de cinco anos, no caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, iniciada na “data em que se torna definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

Como de ver, o dispositivo não contempla, literalmente, a situação em causa. Daí a necessidade do intérprete recorrer às determinações estatuídas nos artigos 107 e 108 Código Tributário Nacional, *verbis*:



Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada (g.n):

I – a analogia;

II – os princípios gerais do direito;

III – os princípios gerais do direito público;

Aos dispositivos, MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 16 ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 83, ministra que “a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso em discussão, já a integração é utilizada quando da ausência de norma expressa e específica para o caso, devendo assim, utilizar-se dos meios indicados no presente artigo”.

No caso em estudo, em se considerando a ausência de norma expressa ou específica há que se recorrer ao método da integração, isto é, operar no sentido de preencher as lacunas do ordenamento jurídico.

Assim sendo, por meio do recurso da integração analógica, indiscutível que ao caso se aplique as disposições do art. 168, inciso II, combinado com o artigo 165, III, do CTN. Efetivamente, existiu uma situação conflituosa que, por fim, resolvida em prol do contribuinte mediante o reconhecimento pelo Fisco mediante a edição de ato normativo próprio.

Aplicáveis, também, os princípios gerais de direito tributário, mormente o da estrita legalidade, pois, como visto não cabe exigir tributo sem lei que o autorize, além dos princípios gerais de direito público, a destacar-se o da moralidade administrativa.

Firmo, portanto, que o termo inicial para pleitear a restituição de tributos arrecadados indevidamente, em virtude de recebimento de verbas por adesão a programa de demissão voluntária, conta-se a partir de 06.01.1999, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 165/98, e não da data da retenção. É este o entendimento pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pela maioria de seus membros.



Processo nº : 13710.000314/99-05
Acórdão nº : CSRF/01-04.884

ANTE O EXPOSTO, voto no sentido de conhecer do recurso e negar-lhe provimento, ratificando-se o teor do Acórdão prolatado na instância procedente.

Sala das Sessões – DF, em 17 de fevereiro de 2004



JOSÉ RIBAMAR BARROS-PENHA