



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003669/2006-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.031 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente DALBERTO MARIO GIACCHETTA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2000

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

Incabível a restituição de imposto de renda apurados na declaração de ajuste anual quando decaído o direito de pleiteá-la.

PRAZO DECADENCIAL PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. HIPÓTESE EM QUE HOVE A RETENÇÃO DO IMPOSTO, PELA FONTE PAGADORA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. CONTRIBUINTE QUE SE DIZ PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. TERMO INICIAL PARA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IMPORTÂNCIA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL (DAA) NA FIXAÇÃO DO TERMO A *QUO*. RENDIMENTO NÃO SUJEITO A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA/DEFINITIVA. PRECEDENTES DO STJ.

Nos tributos sujeitos ao procedimento do lançamento por homologação, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido, para pedidos formulados a partir de 9/6/2005 (momento em que entra em vigor a LC 118), é de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, entendendo-se, para os fins do indébito de tributos do lançamento por homologação, que essa extinção ocorre no momento do pagamento antecipado (CTN, art. 150, § 1.º) efetivado pelo sujeito passivo sem prévio exame da autoridade administrativa, que, posteriormente, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, pode ou não efetivar a homologação.

De modo particularizado, ainda no contexto a partir de 9/6/2005, as retenções efetuadas pela fonte pagadora, relacionadas ao IRPF sujeito ao ajuste anual, não se assimila ao pagamento antecipado aludido no § 1.º do art. 150 do CTN. A quantia retida, pela fonte pagadora, não tem o efeito de pagamento, para os fins de contagem do prazo de postulação do indébito, até porque depende da Declaração de Ajuste Anual (DAA), sendo o fato gerador do IRPF complexo se consolidando apenas em 31 de dezembro. A data de ocorrência do fato gerador também não se considera momento do pagamento antecipado em relação ao IRPF retido na fonte. O prazo do indébito, nesta situação, flui a partir do pagamento antecipado realizado após a entrega da DAA do IRPF,

porque se dá sem prévio exame da autoridade administrativa (CTN, art. 150, caput) ou, no mais tardar, caso não entregue tempestivamente a DAA, ou não efetuados outros recolhimentos, a partir de 30 de abril. Sabe-se que, em regra, a declaração de ajuste é entregue até o fim de abril, ocasião em que também se daria o pagamento das diferenças. Conta-se a partir deste evento o lustro. Precedente do STJ. Nota PGFN/CRJ/N.º 972/2017, item 1.32, alínea “j”, da lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN. Parecer SEI n.º 24/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Despacho MF n.º SNA, de 03 de maio de 2018. Ato Declaratório PGFN n.º 6/2018.

Direito Creditório Não Reconhecido por ausência de análise por decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 53/59), com efeito devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 46/49), proferida em sessão de 05/09/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 17-27.261, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP II (DRJ/SPOII), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 30/36), mantendo o indeferimento da solicitação de restituição, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição de tributos extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Solicitação Indeferida

Do litígio

A lide, em sua essência e circunstância, foi bem delineada e sumariada no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 46/49), pelo que passo a adotá-lo:

Cuidam os autos de pedido de restituição do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os proventos de aposentadoria recebidos no ano-calendário 2000. O contribuinte alega ter direito à isenção prevista no art. 6.º, inciso XIV, da Lei n.º 7.713, de 22/12/1988, por ser portador de cardiopatia grave. Informa que encaminhou declarações retificadoras correspondentes aos exercícios 2003 a 2006, mas os sistemas informatizados da SRF não aceitaram o envio da declaração referente ao exercício 2001, mesmo estando disponível o programa da declaração.

O pedido de restituição foi apreciado pela autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal em Jundiá (fls. 23/25) [e-fls. 25/27] e indeferido por já estar extinto o direito de pleitear a restituição relativamente ao ano-calendário 2000 em face do decurso de prazo de cinco anos da data do pagamento indevido (art. 168, inciso I da Lei n.º 5.172/1966 – CTN).

O contribuinte foi notificado do indeferimento da restituição em 05/03/2007 (e-fl. 29), sendo-lhe concedido trinta dias para apresentar manifestação de inconformidade.

Da Manifestação de Inconformidade

A manifestação de inconformidade, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 30/03/2007 (e-fls. 30/36). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 46/49), pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificado da decisão em 05/03/2007 (fl. 27) [e-fl. 29], o contribuinte apresentou em 30/03/2007, a manifestação de inconformidade de fls. 28/34 [e-fls. 30/36] alegando, em síntese, o que segue:

- o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao lançamento por homologação nos termos do art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional (CTN);
- o art. 168, I, do CTN fixa o prazo de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário para o exercício da pretensão do contribuinte em ver restituídos tributos indevidamente recolhidos;
 - no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a doutrina e a jurisprudência consideram extinto o crédito tributário na data da homologação pelo Fisco do lançamento realizado pelo sujeito passivo. Decorrido o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário (art. 150, § 4.º, do CTN);
 - assim, a contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição de indébito inicia-se após a homologação tácita do lançamento, ou seja, o *dies a quo* se dá cinco anos após a ocorrência do fato gerador;
 - essa é a denominada tese dos “cinco mais cinco” decorrente da correta interpretação dos dispositivos legais citados, resultando no prazo decadencial de dez anos. Tal tese tem sido ratificada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados que transcreve às fls. 32/33 [e-fls. 34/35];
 - portanto, no caso presente, com relação a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000, o prazo decadencial somente operar-se-á em 2010.

Do Acórdão de Manifestação de Inconformidade

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 46/49), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* o indeferimento foi sustentado com base no prazo decadencial para a restituição de tributos.

Consignou-se, inclusive, que: “*na data de protocolização do pedido (02/10/2006) já havia transcorrido o prazo previsto de cinco anos para pleitear a restituição do imposto de renda incidente sobre rendimentos auferidos no ano-calendário 2000.*”

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, interposto em 05/12/2008 (e-fls. 53/59), o sujeito passivo, reitera termos da manifestação de inconformidade, rebate a alegação de decadência e, ao final, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de declarar o direito a restituição do imposto de renda indevidamente recolhido pelo recorrente relativo ao ano-calendário de 2000, exercício de 2001.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto ao pressuposto extrínseco da tempestividade, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 07/11/2008, e-fl. 52, protocolo recursal em 05/12/2008, e-fl. 53, e despacho de encaminhamento, e-fl. 61), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário (e-fls. 53/59).

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

A lide instaurada e posta para deliberação é relativa ao prazo decadencial do direito material à repetição do indébito, o qual foi vindicado ser satisfeito pela via administrativa, por meio de pedido administrativo de restituição objetivando-se o reconhecimento do direito creditório.

O pedido de restituição foi protocolado em 02/10/2006 (período posterior a 9/6/2005), relativo a retenções na fonte do ano-calendário de 2000 (exercício 2001, DAA originária entregue em 30/04/2001), fato gerador 31/12/2000).

- Considerações Gerais

Sabe-se, na forma do art. 165 do CTN, que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, 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.

O indébito é relativo a valores retidos pela fonte pagadora a título de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), sujeitos ao ajuste anual.

Tratando-se de retenção a título de IRPF, para rendimentos sujeitos ao ajuste anual, válido asseverar que o IRPF possui fato gerador complexo ou periódico. Explico. O fato gerador do IRPF inicia-se em 1.º de janeiro e completa-se apenas no dia 31 de dezembro de cada ano, não se confundindo as antecipações, mediante retenção na fonte, em base de apuração mensal, com o fato gerador que será definitivo quando do encerramento do ano-calendário (31 de dezembro de cada ano). Por ser complexa a hipótese de incidência (complexivo, complexivo), segundo a classificação doutrinária, o fato impositivo do IRPF surge completo no último dia do ano, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência.

Dito isto, compreende-se que o imposto de renda de pessoa física devido no Ajuste Anual é tributo cujo fato gerador não se dá instantaneamente em um momento exato, mas se assenta ao longo do tempo. Na hipótese de os rendimentos não estarem sujeitos à tributação definitiva ou exclusiva na fonte, estes devem integrar a base de cálculo do Ajuste Anual no ano em que forem considerados percebidos, submetendo-se à aplicação das alíquotas da tabela progressiva anual. Tão-somente com a Declaração de Ajuste Anual (DAA) ocorre o encontro de contas (recebimentos - retenção - deduções = apuração), podendo a autoridade administrativa aceitar, ou não, os dados fornecidos pelo declarante.

Na sistemática do IRPF, sujeito ao ajuste anual, num primeiro momento, ocorre a retenção e/ou o recolhimento mensal à medida que rendimentos são percebidos, caracterizando-se como meras antecipações e, posteriormente, procede-se ao ajuste definitivo através da Declaração de Ajuste Anual, submetida ao processo de homologação. Por ocasião da DAA, importante que se diga, pode sobrevir imposto a ser pago, mesmo tendo sido deduzidas as retenções e efetivados todos os ajustes. Este imposto apurado como devido, apontado e gerado após entrega da DAA, pode ser quitado à vista ou em parcelas mensais e, ainda assim, é

submetido a condição resolutória da ulterior homologação. O seu recolhimento (à vista ou nas quotas mensais) é considerado pagamento antecipado, na forma do art. 150, § 1.º, do CTN.

No caso dos autos a retenção na fonte, alegada indevida, vez que o tributo seria indevido¹, foi efetivada sobre rendimentos tidos por isentos ou não tributáveis, haja vista o recorrente alegar ser portador de moléstia grave, para os fins da Lei n.º 7.713, de 1988, com suas posteriores alterações.

De toda sorte, o despacho decisório, quando prolatado pela unidade de origem, não adentrou no mérito da alegada isenção, sequer apreciando o direito creditório, vez que declarou a decadência.

O recorrente alega que no caso dos autos prevalece a tese do cinco mais cinco, pelo que não teria ocorrido a decadência.

A temática do prazo decadencial, para fins de restituição, já foi objeto de muita polêmica hermenêutica, no entanto, hodiernamente, resta pacificada, embora haja particularidade bem especial no que tangencia as retenções “indevidas” efetivadas por fonte pagadora, que é o caso dos autos.

Importante anotar que o prazo decadencial do direito material à repetição do indébito segue a mesma lógica e termos do prazo prescricional para a ação judicial de repetição do indébito, quando não ocorrer prévio pedido administrativo de repetição do indébito.

Interessante pontuar, outrossim, que o IRPF, como se sabe, é tributo sujeito ao procedimento denominado de lançamento por homologação. Tem-se, igualmente, que o fato impositivo ocorre em 31 de dezembro e como o ano-calendário é 2000, então o fato gerador é 31/12/2000, ainda que a retenção na fonte tenha se realizado no curso daquele ano-calendário.

O art. 168, I, do CTN, disciplina que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos², contados da data da extinção do crédito tributário, para hipóteses: de (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; de (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.

Por sua vez, a Lei Complementar n.º 118, de 2005, traz os seguintes dispositivos:

Art. 3.º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre,

¹ Importante anotar que, tecnicamente, a relação jurídica pretendida de repetição de indébito não tem por objeto, propriamente, uma obrigação de devolver tributo, mas, sim, de devolver um valor recolhido como tal, mas que não é tributo, de toda sorte, este fato não faz a situação perder a sua nota tributária, face a natureza jurídica tributária da relação originada, aplicando-se, por conseguinte, o CTN para disciplinar o caso.

² Não se postulando, dentro do quinquênio legal, a repetição do indébito na via administrativa, ocorre a decadência do direito material a repetição e, de igual modo, como a prescrição não terá sido interrompida, dá-se, no mesmo momento, a prescrição para a ação judicial de repetição do indébito. Nesta hipótese, os prazos decadencial e prescricional terão corrido e se consumado juntos.

no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei³.

Art. 4.º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3.º, o disposto no art. 106, inciso I⁴, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Cabe asseverar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário n.º 566.621, objetivando solucionar a problemática do “*Termo a quo do prazo prescricional da ação de repetição de indébito relativa a tributos sujeitos a lançamento por homologação e pagos antecipadamente*” (Tema 4 da Repercussão Geral da Excelsa Corte Constitucional), firmou a tese segundo a qual: “*É inconstitucional o art. 4.º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a homologação, o novo prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.*”

O referido Recurso Extraordinário n.º 566.621 apresenta a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA *VACATIO LEGIS* – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4.º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após

³ 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.

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

(...)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4.º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3.º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566.621, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral - Mérito DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)

Doutro lado, atualizando sua jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial n.º 1.269.570 (superando o REsp 1.002.932), com revisão do Tema Repetitivo 137 e 138, cuja questão submetida a julgamento era referente ao prazo prescricional para a repetição de Imposto de Renda, firmou a tese segundo a qual: *“Para as ações ajuizadas a partir de 9/6/2005, aplica-se o art. 3.º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1.º, do CTN.”*

O referido Recurso Especial n.º 1.269.570 apresenta a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3.º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp n. 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27/08/2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25/11/2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3.º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09/06/2005, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04/08/2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9/6/2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9/6/2005, aplica-se o art. 3.º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1.º, do CTN.

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25/11/2009.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1.269.570/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 04/06/2012)

Noutro ângulo, o Recurso Especial n.º 1.472.182, em temática que importa para essa demanda, apresentou o seguinte entendimento complementar (particularidade posta para casos de retenções pela fonte pagadora):

TRIBUTÁRIO. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3.º, DA LC 118/2005. TERMO INICIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRPF FONTE. DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) VS. DATA DO PAGAMENTO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA / DEFINITIVA.

1. Tanto o STF quanto o STJ entendem que para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas de 09/06/2005 em diante, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3.º, da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento. Já para as mesmas ações ajuizadas antes de 09/06/2005, deve ser aplicado o entendimento anterior que permitia a cumulação do prazo do art. 150, § 4.º, com o do art. 168, I, do CTN (tese do 5+5). Precedentes: recurso representativo da controvérsia REsp n. 1.269.570-MG, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23/05/2012; e EREsp 1.265.939/SP, Corte Especial, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 01/08/2013, DJe 12/08/2013.

2. Ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação). Precedente: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp n. 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013.

3. Caso em que o contribuinte ajuizou ação de repetição de indébito em 06/05/2011 postulando a restituição de IRPF indevidamente cobrado sobre verba de natureza indenizatória (PDV) recebida em 03/02/2006.

Sabe-se que a declaração de ajuste é entregue em abril de 2007, ocasião em que também se dá o pagamento das diferenças. Desse modo, conta-se a partir daí o lustro prescricional, não estando prescrita a pretensão.

4. Recurso especial provido.

(REsp 1.472.182/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 01/07/2015)

Em arremate, importante, ainda, citar a ementa do AgRg no REsp n.º 1.276.535:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AO IMPOSTO DE RENDA. HIPÓTESE EM QUE HOVE A RETENÇÃO DO IMPOSTO, PELA FONTE PAGADORA, A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO.

TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. DATA DO PAGAMENTO REALIZADO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO IMPOSTO DE RENDA. DECISÃO AGRAVADA EM CONSONÂNCIA COM A ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental interposto em 29/09/2015, contra decisão publicada em 24/09/2015.

II. Consoante a jurisprudência do STF e do STJ, para as ações de repetição de indébito, relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação, ajuizadas a partir de 09/06/2005, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3.º da Lei Complementar 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos, com termo inicial na data do pagamento. Já para as ações ajuizadas antes de 09/06/2005, deve ser aplicado o entendimento anterior, que permitia a cumulação do prazo do art. 150, § 4.º, com o do art. 168, I, do CTN (denominada tese dos 5+5).

III. Numa linha de entendimento compatível com o art. 9.º do Decreto-lei 94/96, reproduzido pelo art. 837 do Decreto 3.000/99, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial 136.553/RS (Rel. p/ acórdão Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, DJU de 05/02/2001), deixou consignado que "o contribuinte, onerado com o desconto ilegal do imposto de renda na fonte, não tem, ipso facto, direito à respectiva devolução, se já decorrido o ano-base; precisa, para esse efeito, apresentar a declaração anual do ajuste, a qual esclarecerá se tudo quanto lhe foi descontado na fonte constitui indébito tributário, ou se parte disso representou antecipação do imposto de renda devido".

IV. A Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.472.182/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 01/07/2015), endossou a orientação firmada, pela Primeira Turma desta Corte, nos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR (Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 27/11/2013), no sentido de que a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora, não se assimila ao pagamento antecipado, aludido no § 1.º do art. 150 do CTN. A quantia retida, pela fonte pagadora, não tem o efeito de pagamento, até porque toda ou parte dela poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual. Assim, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda, dito pagamento antecipado, porque se dá sem prévio exame da autoridade administrativa acerca da respectiva correção (CTN, art. 150, caput).

V. Com efeito, no aludido REsp 1.472.182/PR, a Segunda Turma do STJ decidiu que, "ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação). Precedente: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013" (STJ, REsp 1.472.182/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/07/2015).

VI. Na presente Ação de Repetição de Indébito, em que a petição inicial foi ajuizada em 08/10/2009, o contribuinte pleiteia a restituição do imposto de renda retido na fonte, a título de antecipação, e recolhido aos cofres públicos, pela fonte pagadora, em 15/09/2004. Logo, o direito de pleitear a restituição do mencionado imposto, por meio desta Ação, não se encontra atingido pela prescrição.

VII. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.276.535/RS, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2016, DJe 13/05/2016)

Neste diapasão, pelas lições acima, bem como na forma dos arts. 3.º e 4.º da Lei Complementar n.º 118, de 2005, com leitura pela ótica da Tese firmada pelo STF e das Teses fixadas pelo STJ, combinado com art. 168, I, art. 150, § 1.º e § 4.º, e art. 165, I e II, do CTN, **o direito de pleitear a restituição, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, a partir de 9/6/2005, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados do momento em que se entende ocorrida a extinção do suposto crédito tributário, considerando-se extinto no momento do pagamento antecipado, todavia, importante destacar que, tratando-se de retenção pela fonte pagadora durante o ano-calendário, para hipótese de IRPF-IRRF sujeito ao ajuste anual, a retenção não se assimila ao pagamento antecipado e não tem efeito**

de causar a extinção, pois ainda é sujeita ao ajuste anual, inclusive dependendo da entrega da declaração de ajuste anual para se operacionalizar a compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período.

É, por isso, que o STJ consigna, para o período a partir de 9/6/2005, que “o contribuinte, onerado com o desconto ilegal do imposto de renda na fonte, não tem, ipso facto, direito à respectiva devolução, se já decorrido o ano-base; precisa, para esse efeito, apresentar a declaração anual do ajuste, a qual esclarecerá se tudo quanto lhe foi descontado na fonte constitui indébito tributário, ou se parte disso representou antecipação do imposto de renda devido”.

É, por isso, igualmente, que o STJ registra, para o período a partir de 9/6/2005, que “ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação)”.

É, por isso, que o STJ conclui, para o período a partir de 9/6/2005, que “a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda, dito pagamento antecipado, porque se dá sem prévio exame da autoridade administrativa acerca da respectiva correção”.

Vale dizer, para o período a partir de 9/6/2005, tratando-se o indébito de retenções indevidas de IRPF pela fonte pagadora (IRRF), sujeitas ao ajuste anual, o prazo decadencial conta-se a partir do momento em que se efetiva o pagamento antecipado decorrente da entrega da declaração anual de ajuste do imposto de renda ou, no mais tardar, caso não entregue tempestivamente a declaração de ajuste anual, ou não efetuados outros recolhimentos, a partir de 30 de abril do ano-calendário seguinte ao ano-calendário do fato gerador ocorrido em 31 de dezembro. Veja-se a resumida ementa a seguir de decisão de Dezembro de 2019 do STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AO IMPOSTO DE RENDA. TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. DATA DO PAGAMENTO REALIZADO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO IMPOSTO DE RENDA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. O Tribunal de origem decretou a prescrição adotando como termo inicial a data da retenção indevida. No entanto, na forma da jurisprudência do STJ, “a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação)” (AgRg no REsp 1.533.840/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28.9.2015). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.276.535/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 13.5.2016.

2. Assim, o prazo para postular a repetição de indébito tributário federal é de cinco anos a contar do pagamento indevido. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido reconhece que a declaração não foi entregue antes de fevereiro de 2005.

3. Como a declaração foi entregue em menos de cinco anos antes do ajuizamento presente da demanda, em janeiro de 2010, conclui-se que o direito do contribuinte não está prescrito, nos termos da fundamentação supra.

4. Recurso Especial provido.

(REsp 1.845.450/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2019, DJe 19/12/2019)

Interessante notar que, no meu entender, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 6/2014 não se coaduna com a interpretação dada pelo STJ. Veja-se que a contagem do prazo para que a Fazenda constitua o crédito tributário deve ter por referência o momento do fato gerador, enquanto que, para fins de repetição do indébito, importa o momento da extinção do suposto crédito tributário e se cuidando de tributo sujeito ao lançamento por homologação considera-se extinção o pagamento antecipado, pelo que, para o IRPF, com retenções indevidas pela fonte pagadora, o ponto de referência é outro, qual seja, a Declaração de Ajuste Anual. Então, se um tem por referência o “fato gerador” e o outro a “Declaração de Ajuste Anual”, não se pode dar o mesmo tratamento.

Além do mais, a Nota PGFN/CRJ/N.º 972/2017 apreciou o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 6/2014, ocasião em que manteve, com alteração, a inclusão do item 1.32, alínea “j”, na lista relativa ao art. 2.º, VII, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, isto é, na lista de dispensa de contestar e recorrer, tendo consignado como nova redação a ementa:

Tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer:

j) IRRF: Termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário.

Ressalvados os casos de IRRF incidente sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte e de IR incidente sobre os rendimentos sujeitos à tributação definitiva, a prescrição da repetição do indébito tributário flui a partir da entrega da declaração de ajuste anual do IRRF ou do pagamento posterior decorrente do ajuste e não da retenção na fonte.

Precedentes: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp n.º 1.233.176/PR, REsp n.º 1.472.182/PR, AgREsp no Resp n.º 1.538.478/PR, AgRg no Resp n.º 1.533.840/PR, AgRg no AREsp n.º 193.400/MA e AgRg no REsp n.º 1.276.535/RS.

Referência: Nota PGFN/CRJ/N.º 490/2017 Nota PGFN/CRJ/N.º 972/2017

Data da inclusão: 03/10/2017.

Observação: Aos contribuintes que entregarem a declaração de ajuste anual de forma extemporânea deve ser estabelecida a data final prevista na legislação tributária para entrega da aludida declaração como termo inicial da prescrição da repetição de indébito tributário relativo ao IRRF.

Acrescente-se que o Parecer SEI n.º 24/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, recomendou o encaminhamento do assunto ao Ministro de Estado para deliberação, tendo sido aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos sobre o assunto. Em seguida, o Ministro de Estado proferiu o Despacho MF n.º SNA, de 03 de maio de 2018, publicado no DOU, de 07/05/2018, aprovando o Parecer SEI n.º 24/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Em momento seguinte, sobreveio o Ato Declaratório PGFN n.º 6, de 9 de maio de 2018, estabelecendo:

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5.º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer SEI n.º 24/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 07 de maio de 2018, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que fixam o entendimento de que, ressalvados os casos de IR incidente sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte e de IR incidente sobre os rendimentos sujeitos à tributação definitiva, a prescrição da repetição do indébito tributário flui a partir da entrega da declaração de ajuste anual do IR ou do pagamento posterior decorrente do ajuste, ou, ainda, quando entregue a declaração de forma extemporânea, do último dia para entrega tempestiva.”

JURISPRUDÊNCIA: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp n.º 1.233.176/PR, REsp n.º 1.472.182/PR, AgREsp no REsp n.º 1.538.478/PR, AgRg no REsp n.º 1.533.840/PR, AgRg no AREsp n.º 193.400/MA e AgRg no REsp n.º 1.276.535/RS.

En passant, obiter dictum, para o período anterior a 9/6/2005, deve ser aplicado o entendimento que permitia a cumulação do prazo do art. 150, § 4.º, com o do art. 168, I, do CTN (tese decenal do 5+5, “cinco mais cinco”, cinco para homologar e mais cinco para repetir após a homologação⁵), de modo que o prazo decadencial para a repetição do indébito pode ser dito como sendo de 10 (dez) anos, contados do fato gerador. Aliás, a Súmula CARF n.º 91 prescreve exatamente isso, veja-se: “*Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*”

- Análise específica da decadência

O recorrente alega que não se operou a decadência. Pois bem. Após a fixação das premissas antecedentes, sem razão o recorrente. Explico.

Diferentemente do que alega o recorrente, não se aplica a tese do cinco mais cinco, pois o protocolo do pedido de restituição é posterior a 9/6/2005 (o protocolo foi realizado em 02/10/2006).

De mais a mais, o ano-calendário em comento é 2000, cuidando-se o suposto indébito de retenções na fonte de IRPF, sujeito ao ajuste anual, de modo que tais retenções não se assimilam a pagamento antecipado para fins de repetição do indébito e o momento do fato gerador (31/12/2000) não pode ser tido como o momento do pagamento ou da operacionalização do ajuste anual, conforme delineado em linhas pretéritas na forma do entendimento do STJ, considerando situação de retenção na fonte sujeita ao ajuste anual.

O prazo decadencial, para a hipótese dos autos⁶, não havendo informações acerca de pagamento antecipado decorrente da entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do ano-calendário de 2000, exercício 2001, é o momento em que foi transmitida a DAA originária⁷, isto é, 30/04/2001 (data da transmissão da DAA), de modo que o pedido de restituição poderia ser protocolado até 30/04/2006 e ser considerado tempestivo.

Logo, como o pedido de restituição foi protocolado em 02/10/2006, conclui-se que o direito do contribuinte está decaído.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

⁵ Em regra, considerando o padrão ordinário, como a homologação no mundo fenomênico não ocorre na prática, opera-se a homologação tácita no quinto ano, a contar da ocorrência do fato gerador. Deste modo, como, no método interpretativo anterior (período que antecede 9/6/2005), havia prazo adicional de mais cinco anos para se vindicar o indébito, após a homologação tácita, então, por consequente lógico, estabeleceu-se que o indébito deve ser postulado em "10 (dez) anos, contado do fato gerador".

⁶ Período posterior a 09/06/2005, tratando-se de indébito de retenções indevidas de IRPF pela fonte pagadora (IRRF), sujeitas ao ajuste anual.

⁷ Caso tivesse sido transmitida intempestivamente, para além do dia 30/04/2001, ainda assim o prazo decadencial seria contado desta data. Doutro lado, se a declaração tivesse sido entregue antes desta data e não houvesse pagamento ou o que pagar, o prazo decadencial seria contado do momento da transmissão da declaração.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros