



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 19679.018863/2003-40
Recurso nº 154.089 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.113 – 2ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KARL HEINZ KEYHL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1992

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

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

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Francisco Assis de Oliveira Junior (Relator), Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Francisco de Assis Oliveira Junior - Relator

Gonçalo Bonet Allage – Redator-Designado

EDITADO EM: 03 DEZ. 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Arruda Coelho Júnior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão no qual se decidiu por dar provimento ao recurso voluntário, adotando a contagem do prazo prescricional para pedido de restituição a partir da IN SRF nº 165, de 31/12/98.

O recurso foi baseado no art. 32, I do Regimento Interno da Câmara Superior e dos Conselhos de Contribuintes. Alega o ilustre representante da Fazenda Nacional que a decisão teria violado os artigos 165 e 168 do CTN, pois o prazo para o pedido de restituição é de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Por meio de despacho deu-se seguimento ao recurso especial, reconhecendo-se a contrariedade à lei.

Cientificado do Acórdão recorrido, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o interessado contribuinte interpôs, recurso especial às fls. 97/111, onde reitera os mesmos argumentos do recurso voluntário, aditando diversos acórdãos e julgados que versam sobre a matéria objeto da lide, bem como tece alguns comentários sobre o artigo 3º, da Lei Complementar 118/2002.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O recurso especial preenche as condições de admissibilidade previstas no regimento, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme já afirmado, o ponto controverso refere-se ao reconhecimento do direito creditório do contribuinte referente ao desconto do imposto de renda retido na fonte relacionado às verbas indenizatórias pagas nos planos de demissão voluntária.

A Fazenda Nacional, defende a legalidade pela aplicação dos dispositivos contidos nos artigos 165, I; 168, I e 150, § 1º, todos do Código Tributário Nacional, por entender que o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a serem contados a partir da data da extinção do crédito tributário.

O acórdão recorrido exarado pelo órgão administrativo judicantes defendeu a tese de que o termo inicial para contagem do prazo deve ser o ato emanado pela Administração Fazendária que reconheceu o caráter indevido do recolhimento do tributo. No caso sob análise, considerou-se como tal ato a Instrução Normativa SRF nº 165, que determinou a dispensa da constituição de créditos tributários pela Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos de imposto de renda na fonte sobre as verbas indenizatórias pagas em decorrência de incentivo à demissão voluntária.

Não obstante a clareza e a articulação do acórdão recorrido, bem como a razoabilidade da ilação ali contida, com todo o respeito, tal interpretação não pode ser acolhida tendo em vista a ausência de previsão legal para semelhante contagem, conforme será demonstrado.

Em outras palavras a jurisprudência administrativa não pode substituir a legalidade, por mais razoável que isso pareça.

Considerando os aspectos legais que devem nortear os procedimentos administrativos, especialmente na área fiscal, os pedidos de restituição de indébito são *numerus clausus* e previstos nos 165 a 169 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

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

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

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

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

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.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Como pode ser visto pelo inciso I do art. 168, o direito de se pleitear a restituição, nos casos de 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; bem como do 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; **extingue-se da data da extinção do crédito tributário que, no caso é o pagamento, nos termos do inciso I do art. 156 do CTN.**

De acordo com o inciso II do art. 168, nas hipóteses de decisões administrativas definitivas. Em outras palavras, após o devido processo legal administrativo, obtendo êxito o contribuinte, nasceria seu direito de pleitear o indébito reconhecido pela Administração a partir da data em que não coubesse recursos nesse procedimento administrativo.

De igual modo, em se tratando de decisões judiciais, prossegue o inciso II do art. 168, afirmando que nos casos em que ocorrer a reforma (após decisão em recurso), anulação (por vício de ilegalidade), ou rescisão de decisão condenatória (ação rescisória), quando estas decisões transitarem em julgado, iniciar-se-á o prazo para o contribuinte pleitear sua restituição.

Em suma, todas as situações possíveis foram reguladas pelo Código Tributário, inexistindo qualquer margem para quem quer que seja estipular ou criar um novo prazo inicial para o pedido de restituição por essa ou aquela razão.

Além disso, é oportuna a lição de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência – 11ª edição – 2009, p. 1142), demonstrando, em sua obra, que as posições que consideravam que a inconstitucionalidade ou sua declaração influenciaria no prazo aplicável, estão superadas:

Tributo inconstitucional. Também se aplica o art. 168.

Estão superadas as posições no sentido de que a repetição de tributo inconstitucional seria imprescritível ou que o termo inicial do prazo seria distinto, vinculado à data de declaração da inconstitucionalidade pelo STF ou edição de Resolução pelo Senado. A primeira seção do STJ, quando do julgamento dos Embargos de Divergência no Resp 435.835-SC, em março de 2004, revendo entendimento anterior, consolidou posição no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influiu na contagem do prazo para repetição ou compensação. Entendemos que prevaleceu a melhor orientação. Isso porque o prazo não se altera em função do fundamento do pedido de repetição, de modo que a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo, não tem implicação na sua contagem. Efetivamente, o direito à repetição não se origina da decisão do STF. Cada contribuinte, antes mesmo de qualquer decisão do STF, tem a possibilidade de buscar, no Judiciário, o



reconhecimento do direito à repetição ou à compensação com fundamento em constitucionalidade forte no controle difuso. A repetição administrativa, é verdade, não se viabiliza antes da suspensão da eficácia da lei atacada, mas não é a única via para a satisfação de tal direito

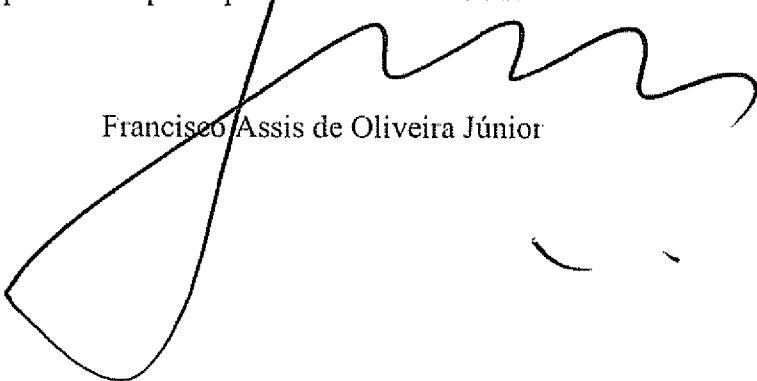
De fato, não poderia ser diferente no tocante à contagem do prazo inicial para restituir o indébito. Em primeiro lugar, conforme já manifestado, pelo fato de a lei (Código Tributário) já ter definido todas as hipóteses bem como o termo inicial. Em segundo lugar, pelo fato de inexistir prazo para ajuizamento de ações diretas de constitucionalidades, nem tão pouco existir prazo para que o Senado Federal suspenda a execução de norma, eventualmente, declarada constitucional, em controle difuso, pelo Supremo Tribunal Federal.

Prova disso é a recente Súmula Vinculante nº 8, aprovada no plenário do STF em 12/06/2008, declarando inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Note-se o lapso temporal entre a referida súmula e a publicação dos atos normativos declarados inconstitucionais.

Nesse sentido, a qualquer momento o prazo poderia ser reaberto e o contribuinte pleitearia a restituição, colocando em risco a segurança jurídica, conforme bem destacado por Ricardo Alexandre (Direito Tributário – 2009 - Ed. Método, 3ª edição, p. 424)

Dessa forma, considerando o fato de o contribuinte ter formalizado o processo de restituição em 23/12/2003, e a data de extinção do crédito referir-se a junho de 1991, tendo sido ultrapassado o quinquênio legal, verifica-se que o caso concreto ora analisado enquadra-se no previsto pelo inciso I do art. 165, devendo ser aplicado o comando legal contido no inciso I do art. 168, ambos do CTN.

Ante o exposto, conheço do recurso, para no mérito dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.



Francisco Assis de Oliveira Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pelo Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior (Relator) e seguida pelos Conselheiros Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto, tenho adotado entendimento diverso com relação ao início do prazo decadencial para os pedidos de restituição do imposto de renda recolhido sobre verbas recebidas em razão da adesão a Programas de Demissão Voluntária – PDV.

No caso em apreço, a retenção do imposto de renda na fonte ocorreu no ano-calendário 1991, enquanto a pretensão do contribuinte fora protocolizada em 23/12/2003.

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

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

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

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

()

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

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recurso especial negado.

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

(Grifei)

DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece a constitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Recurso conhecido e improvido.

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

(Grifei)

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

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

Portanto, como o pedido de restituição do interessado foi protocolado em 23/12/2003, penso que restou respeitado o prazo de cinco anos contados de 06/01/1999, não havendo que se cogitar em decadência do seu direito.

Dessa forma, o acórdão recorrido deve ser mantido.

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

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

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

Nesse sentido, a Corte Especial do Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, em 06/06/2007, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade em EREsp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, declarou a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005.

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



Gonçalo Bonet Allage