



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.472.182 - PR (2014/0190765-4)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : JOSÉ ELISEU GALVA
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, 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. 3º, 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, §4º 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 Andrichi, 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Assusete Magalhães, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Og



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Fernandes."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (voto-vista) e o Sr. Ministro Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 19 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.472.182 - PR (2014/0190765-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **JOSÉ ELISEU GALVA**
ADVOGADO : **ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que, em demanda onde se busca a repetição de indébito de Imposto de Renda Retido na Fonte - IR FONTE, concluiu pela extinção do direito de postular a restituição dos pagamentos efetuados anteriormente aos cinco anos que antecederam o ajuizamento da ação (06/05/2011), já que a demanda foi ajuizada após a vigência da Lei Complementar nº 118/05 (e-STJ fls. 100/104).

Alega a recorrente que houve violação aos arts. 150, § 4º, e 168, I, do CTN. Afirma que 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. Sustenta que, muito embora decorridos 5 (cinco) anos entre o pagamento do tributo e o ajuizamento da ação, sua pretensão não foi fulminada pela prescrição já que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação o fato gerador é complexo e se consuma apenas ao final do exercício financeiro, no caso, em 31.12.2006, donde se deve contar o quinquênio. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 109/120).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 135/138.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 143).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.472.182 - PR (2014/0190765-4)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, 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. 3º, 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, §4º 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 Andrigli, 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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Devidamente prequestionados, ainda que implicitamente, os dispositivos legais tidos por violados, conheço do recurso especial. Prejudicado o exame pelo dissídio.

Quanto ao mérito, observo que o tema referente ao prazo prescricional para a repetição



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação já foi julgado em sede de recurso representativo da controvérsia de minha relatoria cuja ementa peço vênias para transcrever, *in verbis*:

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. 3º, 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 nº 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. 3º 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 09.06.05, 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. 3º, 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, §1º, 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. n. 1.269.570-MG, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23.05.2012).

No mesmo sentido se manifestou a Corte Especial deste STJ, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. No julgamento da AI nos Eresp nº 644.736/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, firmou-se o entendimento de que o art. 3º da LC



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, no julgamento do RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, o STF fixou marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional, levando 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. Pacificada a questão no STF, é importante, por um critério de coerência, respeitando-se o ideal de uniformização da jurisprudência nacional, que o STJ também pacifique sua jurisprudência, no mesmo sentido.

4. Assim, para as ações ajuizadas a partir de 09.06.2005, aplica-se o art. 3º, da LC 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, §1º, do CTN.

5. *Embargos de divergência conhecidos e não providos* (EREsp 1.265.939/SP, Corte Especial, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 01/08/2013, DJe 12/08/2013).

Sendo assim, hoje 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. 3º, 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, §4º com o do art. 168, I, do CTN (tese do 5+5).

Essa nova compreensão do prazo prescricional para as ações posteriores a 09.06.2005 advinda da letra do art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, sepultou o antigo entendimento segundo o qual na restituição do imposto de renda descontado na fonte o marco inicial para a contagem do prazo prescricional se daria quando consumado o fato gerador ao final do ano base, contando-se daí 10 (dez) anos (regra do 5+5).

A partir daí, surgiu a necessidade de definir qual a data do pagamento nos casos de Imposto de Renda Retido na Fonte. Ou seja, o STJ precisou se pronunciar a respeito do termo inicial do lustro prescricional quando em discussão a restituição do imposto de renda descontado na fonte, já que esse desconto ocorre durante todo o ano-calendário via antecipações do imposto



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

devido e o pagamento do tributo ocorre após a entrega da declaração de ajuste anual. Para isso, adequada a seguinte jurisprudência desenvolvida no âmbito da Primeira Turma:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

. **A retenção do imposto de renda na fonte pagadora não se assimila ao pagamento antecipado aludido no § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional;** a quantia retida na 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.

. **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*).

. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, porque do suprimimento da omissão resultou diretamente a necessidade de alterar o julgado. (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)

A percepção do arguto Min. Ari Pargendler, relator do precedente, foi a de que o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito somente pode ter fluência em período onde o titular do direito tem ação para ajuizar. Prescrição e ação nascem juntas (*actio nata*). Desse modo, se o imposto de renda devido vai ser objeto de ajuste somente ao final do período onde se apura o saldo, a pagar ou a restituir, somente nesse momento é que o contribuinte saberá se há ou não indébito, desse modo, somente nesse momento é que nascerá seu direito a repetição. Transcrevo:

A apuração do imposto de renda se dá anualmente, sendo que a legislação tributária ainda faculta ao contribuinte a entrega da declaração de ajuste. Assim sendo, é correto afirmar que somente nesse momento é que se calcula o tributo devido, se desconta o que foi retido e se apura o saldo, a pagar ou a restituir. As retenções ocorridas no ano são meras antecipações do tributo. Destarte, **antes da declaração de ajuste o contribuinte não tem ação para pedir a repetição, pois não se sabe se há ou não indébito, e, conseqüentemente, a prescrição só pode iniciar-se nesse momento, o da declaração, e não quando da retenção, pois ação e prescrição nascem de forma concomitante.**

Desta forma, quanto aos tributos recolhidos durante o ano de 2004, sendo certo que o prazo para entrega da declaração de ajuste terminou apenas em 2005, e tendo a demanda sido proposta em 16/12/2009, não há que se falar em prescrição (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)

Por outro lado, é preciso ressaltar aqueles casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte, tratando-se aí de tributação definitiva, que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período (v.g. 13º salário, art. 638, RIR-99, loterias, art. 676, RIR-99 e determinadas operações financeiras, art. 770,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RIR-99). Esses rendimentos não se sujeitam a recálculo na declaração de ajuste anual, como ocorre com os rendimentos tributáveis.

No caso concreto, 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. No entanto, 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 no presente feito.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0190765-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.472.182 / PR

Números Origem: 50088455020114047000 PR-50088455020114047000

PAUTA: 09/09/2014

JULGADO: 09/09/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JOSÉ ELISEU GALVA

ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF / Imposto de Renda de Pessoa Física - Retido na fonte

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes."

Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.472.182 - PR (2014/0190765-4)

VOTO-VISTA

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de recurso especial interposto por José Eliseu Galva, com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (e-STJ, fl. 104):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PERCEPÇÃO ACUMULADA DE RENDIMENTOS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

1. Em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco.

2. Por outro lado, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

3. Na hipótese dos autos, tendo sido a demanda ajuizada após a vigência da Lei Complementar n. 118/05, está extinto pela prescrição o direito de postular a restituição dos pagamentos efetuados anteriormente aos cinco anos que antecederam o ajuizamento da ação (6/5/2011).

Alega o recorrente, nas razões do especial, contrariedade aos arts. 3º e 4º da LC n.118/2005; 150, *caput*, § 4º, e 168, I, do CTN.

Defende, em síntese, que "o marco inicial do prazo quinquenal, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não é a data da retenção do tributo, mas sim o último dia do exercício financeiro ou, como entendem outros, a data de apresentação do ajuste anual referente ao ano em que se deu a ilegalidade".

Aduz, ainda, a existência de dissídio jurisprudencial em face do que restou decidido no REsp 651.441/DF, uma vez que, "enquanto no acórdão recorrido o Tribunal *a quo* entende que o termo *a quo* do prazo prescricional coincide com a data de retenção do IR, o paradigma afirma que o prazo se inicia apenas ao final do exercício".

Em contrarrazões às e-STJ, fls. 135/135, a Fazenda Nacional aduziu que, na hipótese dos autos, o termo inicial da prescrição corresponde à data da retenção do tributo.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Admitido o recurso especial na origem (e-STJ, fl. 143), subiram os autos a esta Corte de Justiça.

É o relatório.

A controvérsia constante do presente recurso especial, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, diz respeito, especificamente, ao termo inicial da prescrição direcionada à pretensão do contribuinte em ver restituído o valor pago a título de Imposto de Renda sobre verba decorrente de opção realizada em plano de demissão voluntária (PDV).

Defende o recorrente, em suma, que o marco inicial da prescrição não é a data da retenção do tributo, mas sim o último dia do exercício financeiro ou, ainda, a data de apresentação do ajuste anual referente ao ano em que se deu a ilegalidade. E, considerando que o "PDV sobre o qual foi cobrado imposto de renda de forma indevida foi recebido no ano-base 2006 (3/2/2006), a ilegalidade configurou-se apenas e 31/12/2006, ou, como aceitam outros, em abril de 2007 com o Ajuste Anual, pelo que não há que se falar em prescrição, pois respeitado o prazo quinquenal de que trata o art. 168 do CTN".

O voto do Ministro Relator é no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte, por entender que, na hipótese, o termo *a quo* da prescrição corresponde à data da declaração de ajuste anual, já que, "se o imposto de renda devido vai ser objeto de ajuste somente ao final do período onde se apura o saldo, a pagar ou a restituir, somente nesse momento é que o contribuinte saberá se há ou não indébito", ou seja, "somente nesse momento é que nascerá seu direito a repetição".

Pedi vista para melhor exame da matéria.

O deslinde da controvérsia perpassa pela análise de duas questões, quais sejam: **(a)** após a vigência da LC n. 118/2005, qual o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional de 5 anos a que se refere o *caput* do art. 168 do CTN; e, na sequência, **(b)** em que momento se considera realizado o pagamento indevido do Imposto de Renda: se na data da retenção; no último dia do exercício financeiro; ou, ainda, na data de apresentação do ajuste anual referente ao ano em que se deu a ilegalidade?

Em resposta à primeira indagação, tem-se que a jurisprudência do STJ –



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

na linha de orientação do STF – firmou-se no sentido de que, para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 9/6/2005, considera-se como termo a *quo* do prazo prescricional de 5 anos a data do pagamento indevido. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 22, INCISO I, DA LEI N. 8.212/91. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ.

1. A jurisprudência do STF e a do STJ firmaram-se no sentido de que, para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 9/6/2005, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento; e para as ações ajuizadas antes de 9/6/2005, deve ser aplicado o entendimento anterior que permitia a cumulação do prazo do art. 150, § 4º, com o do art. 168, I, do CTN (tese do 5+5). Na hipótese dos autos, a ação foi ajuizada em 2009, razão pela qual a prescrição será quinquenal, a contar do pagamento indevido.

2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.230.957/RS, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008, firmou a orientação no sentido de que incide contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade.

3. O pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o salário de contribuição. Precedentes desta Corte Superior: AgRg no REsp 1.355.135/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 27/2/2013; e AgRg nos EDcl no AREsp 135.682/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 14/6/2012.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1.223.533/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/8/2014, DJe 8/9/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AÇÃO AJUIZADA APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA LC 118/05. PRESCRIÇÃO CORRETAMENTE FIXADA EM 5 ANOS DA DATA DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O Supremo Tribunal Federal, concluindo o julgamento do recurso extraordinário em que reconhecia a repercussão geral sobre a matéria, assentou que o prazo prescricional de 5 (cinco) anos - contado do pagamento antecipado do tributo, previsto na Lei Complementar 118/05 - é válido para as ações de repetição de indébito ajuizadas após 9/6/05, data de entrada em vigor do diploma legal em tela, ainda que o pagamento indevido tenha sido realizado anteriormente (RE 566.621/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJe 11/10/11).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prestigiando o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, na assentada de 23/5/12, reconheceu superado o entendimento adotado nos autos do REsp 1.002.932/SP, Rel. Min. LUIZ FUX.

3. A ação de repetição de indébito tributário, no caso, foi proposta em novembro/08, de modo que se aplica, quanto ao prazo prescricional, a prescrição quinquenal das parcelas indevidamente pagas anteriormente a novembro/08.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.236.557/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 3/12/2013, DJe 18/12/2013)

Na hipótese dos autos, a ação foi ajuizada em 6/5/2011 (e-STJ, fl. 1), razão pela qual a prescrição será quinquenal, a contar do pagamento indevido.

Seguindo adiante, passa-se à análise da segunda indagação (em que momento se considera realizado o pagamento indevido do Imposto de Renda: se na data da retenção; no último dia do exercício financeiro; ou, ainda, na data de apresentação do ajuste anual referente ao ano em que se deu a ilegalidade?)

É sabido que a doutrina e jurisprudência consideram que a materialização da hipótese de incidência – em outras palavras, o surgimento do fato gerador – do Imposto de Renda ocorre de modo complexivo ou periódico.

A propósito, leciona Cláudio Carneiro: "[...] o fato gerador complexivo é aquele cujo momento consumativo se protraí no tempo, de forma que só se completará dentro de um determinado período, como, por exemplo, o Imposto de Renda" (*in* Curso de direito tributário e financeiro. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 490).

Em relação à jurisprudência deste Tribunal Superior, por sua vez, cita-se o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - FATO GERADOR COMPLEXIVO - DECADÊNCIA AFASTADA.

[...]

2. O imposto de renda é tributo cujo fato gerador tem natureza complexiva. Assim, a completa materialização da hipótese de incidência de referido tributo ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

3. Hipótese em que a renda auferida ocorreu em fevereiro de 1993 e o lançamento complementar se efetivou em 25/03/1998, o seja, dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, uma vez que este se findava



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

apenas em 31/12/1998. Decadência afastada.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no Ag 1.395.402/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2013, DJe 24/10/2013)

Desse modo, pode-se afirmar que o fato gerador do Imposto de Renda completa-se, efetivamente, apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente de a declaração de ajuste anual ter que se realizar no ano seguinte.

Aqui, cabe esclarecer que o fato gerador em nada se confunde com a data do pagamento do tributo. Este, diga-se de passagem, pode ocorrer em concomitância, após, ou, inclusive, em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Isso porque, enquanto o pagamento se refere ao ato cujo desiderato é extinguir a obrigação tributária; o fato gerador, ao contrário, corresponde à materialização da hipótese de incidência tributária cujo efeito imediato é o surgimento da obrigação tributária correspondente, da qual o objeto corresponde ao próprio tributo.

Assim, o fato de haver o recolhimento do Imposto de Renda antes de completado o fato gerador da obrigação em nada interfere na lisura do pagamento antecipado.

Feita essa consideração, volta-se à resposta encontrada para a primeira indagação, qual seja, de que para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 9/6/2005 – hipótese à dos autos –, considera-se como termo a quo do prazo prescricional de 5 anos a data do pagamento indevido.

Note-se que o ponto relevante para se definir o termo inicial da prescrição é o pagamento indevido, e não o fato gerador, circunstância que, de pronto, afasta a tese do recorrente no sentido de que o "marco inicial da prescrição não é a data da retenção do tributo, mas sim o último dia do exercício financeiro", momento em que o fato gerador do IR teria se completado.

Resta saber, de outra parte, se a data da declaração de ajuste anual do Imposto de Renda seria, conforme entendimento do Relator, marco inicial da prescrição, uma vez que, "se o imposto de renda devido vai ser objeto de ajuste somente ao final do período onde se apura o saldo, a pagar ou a restituir, somente



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nesse momento é que o contribuinte saberá se há ou não indébito", ou seja, "somente nesse momento é que nascerá seu direito a repetição".

Rogando todas as vênias ao Relator e aos pares que possam entender de modo diverso, tenho que a pretensão do contribuinte – e, concomitantemente, o termo inicial da prescrição correspondente – materializou-se na data em que a importância recebida a título de "indenização" sofreu a incidência do Imposto de Renda, precisamente, em 3/2/2006 (e-STJ, fl. 110).

Isso porque o fato de naquele momento (3/2/2006) o contribuinte não ter ciência de que a exação era "indevida" ou que, presumidamente, em momento posterior haveria ou não indébito, não autoriza impulsionar, no tempo, um fato ocorrido em momento anterior que, no caso, correspondeu ao pagamento tido por indevido.

Não se desconhece que, na declaração de ajuste anual, o quanto a se restituir ou a pagar também leva em consideração os rendimentos tributáveis percebidos no ano anterior. E como a Receita Federal considerou objeto de tributação pelo Imposto de Renda a quantia recebida pelo contribuinte a título de PDV no ano de 2006, é possível que essa importância tenha interferido nesse cálculo, resultando, inclusive, em imposto a pagar.

Ocorre que, se em decorrência da aludida consideração, **houve** saldo de imposto **a pagar**, a data desse pagamento servirá, com certeza, de marco inicial da prescrição, mas **tão somente** para pleitear a restituição desse valor pago a mais quando da declaração de ajuste no ano seguinte, e não daquele pago indevidamente no ano anterior.

Importante registrar, no entanto, que o pedido formulado na inicial (e-STJ, fl. 8) não alcança eventual pagamento a maior quando da declaração de ajuste anual, mas tão somente aquele realizado em 3/2/2006 (e-STJ, fl. 2).

Pensar de modo diverso, ao meu sentir, é desconsiderar o instituto da prescrição, cujo termo inicial se vincula à data de violação do direito (surgimento da pretensão), e não ao momento em que se tem **notícia** da existência desse direito ou de sua quantificação.

Assim, o fato de o contribuinte não saber se tem imposto a pagar ou restituir naquele exato momento em que sofre tributação indevida não autoriza o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

deslocamento do termo inicial da prescrição para instante posterior ao surgimento da pretensão.

Desse modo, abrindo a divergência, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial por considerar prescrita a pretensão do recorrente quanto ao Imposto de Renda recolhido aos cofres públicos em 3/2/2006.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0190765-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.472.182 / PR

Números Origem: 50088455020114047000 PR-50088455020114047000

PAUTA: 02/10/2014

JULGADO: 02/10/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ ELAERES MARQUES TEIXEIRA**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JOSÉ ELISEU GALVA
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF / Imposto de Renda de Pessoa Física - Retido na fonte

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Og Fernandes, divergindo do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Sra. Ministra Assusete Magalhães."

Aguardam os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.472.182 - PR (2014/0190765-4)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo contribuinte José Eliseu Galva, com fundamento no art. 105, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PERCEPÇÃO ACUMULADA DE RENDIMENTOS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

1. Em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/2005 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco.

2. Por outro lado, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

3. Na hipótese dos autos, tendo sido a demanda ajuizada após a vigência da Lei Complementar 118/2005, está extinto pela prescrição o direito de postular a restituição dos pagamentos efetuados anteriormente aos cinco anos que antecederam o ajuizamento da ação (06/05/2011)" (fl. 104e).

No Recurso Especial, o recorrente afirma que ajuizou esta Ação de Repetição de Indébito, em 06/05/2011, postulando a restituição do imposto de renda que, em 03/02/2006, havia sido retido, na fonte, sobre uma verba por ele recebida, em decorrência da rescisão de seu contrato de trabalho.

O recorrente indica contrariedade e interpretação divergente dos arts. 150, **caput** e § 4º, e 168, I, do CTN, bem como ofensa aos arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005, sob o argumento de que, em se tratando de Ação de Repetição de Indébito, na qual se pleiteia a restituição do imposto de renda retido na fonte, o termo inicial do respectivo prazo prescricional quinquenal não corresponde à data da retenção do imposto, mas ao dia 31 de dezembro do ano em que procedida tal retenção, ou à data de entrega da declaração de ajuste anual.

Segundo o recorrente, tendo em vista que o imposto de renda retido na fonte consiste em mera antecipação do imposto apurado por ocasião da declaração de ajuste anual, levando-se em consideração, ainda, que o tributo em comento exige a observância de determinado período – no caso, anual –, a hipótese de incidência tributária



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

materializa-se, efetivamente, no último dia do ano-base, ou por ocasião da entrega da declaração de ajuste anual, em abril do ano seguinte.

Com base nos argumentos acima, o recorrente requer o provimento do Recurso Especial, para afastar a prescrição, determinando-se o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que se prossiga, no julgamento da causa.

Nas contrarrazões ao Recurso Especial, a Fazenda Nacional sustenta que a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora, corresponde ao pagamento antecipado, nos termos do art. 150, **caput** e § 1º, do CTN, e que a data de tal retenção deve ser considerada o termo inicial do prazo prescricional para se pleitear a repetição do indébito.

De acordo com a Fazenda Nacional, na definição do termo inicial do prazo prescricional para se pleitear a repetição do indébito referente ao imposto de renda, é irrelevante a circunstância de o mencionado tributo possuir fato gerador complexo.

Assim, a Fazenda Nacional defende que a pretensão do contribuinte, bem como a possibilidade do exercício desta pretensão, em Juízo, surgem desde a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora, e não a partir do dia 31 de dezembro do ano em que procedida tal retenção, ou após a entrega da declaração de ajuste anual.

O Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, a quem coube a relatoria do feito, votou pelo provimento do Recurso Especial, com base nos seguintes fundamentos: **(a)** "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. 3º 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, § 4º, com o do art. 168, I, do CTN (tese do 5+5)"; **(b)** "ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admitem 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)".

O Ministro OG FERNANDES pediu vista antecipada dos autos e apresentou voto divergente, no sentido do improvimento do Recurso Especial, com base nos fundamentos assim sintetizados: **(a)** "para as ações de repetição de indébito, relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação, ajuizadas a partir de 09/06/2005, considera-se, como termo **a quo** do prazo prescricional de 5 anos, a data do pagamento indevido"; **(b)** "o fato de haver o recolhimento do imposto de renda antes de completado o fato gerador da obrigação em nada interfere na lisura do pagamento antecipado"; **(c)** "a pretensão do contribuinte – e, concomitantemente, o termo inicial da prescrição correspondente – materializou-se na data em que a importância recebida a título de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

'indenização' sofreu a incidência do imposto de renda"; **(d)** o termo inicial da prescrição vincula-se "à data de violação do direito (surgimento da pretensão), e não ao momento em que se tem notícia da existência desse direito ou de sua quantificação".

Após o voto-vista antecipado do Ministro OG FERNANDES, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES ratificou seu voto, com os seguintes esclarecimentos: **(a)** em se tratando da generalidade dos rendimentos tributáveis, o imposto de renda devido vai ser objeto de ajuste somente ao final do período, onde se apura o saldo, a pagar ou a restituir, e somente nesse momento é que o contribuinte saberá se há, ou não, indébito tributário, de modo que somente nesse momento é que nascerá seu direito à repetição; **(b)** em se tratando de rendimentos sujeitos à tributação exclusivamente na fonte – portanto, tributação definitiva, que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do ano-base –, esses rendimentos, por não se sujeitarem a recálculo na declaração de ajuste anual, como ocorre com os rendimentos tributáveis, têm a data do desconto do imposto, pela fonte pagadora, como termo inicial do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição de indébito; **(c)** "somente pode ser extinto o que foi constituído, e a constituição do crédito tributário, em casos que tais, ocorre somente com a entrega da declaração do IRPF", de modo que "qualquer extinção somente pode ocorrer nessa data ou em data posterior, em se tratando da generalidade dos rendimentos tributáveis"; **(d)** "o próprio art. 16 da Lei 9.250/95 estabelece a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos como sendo a data em que se inicia a mora da Fazenda Nacional pelo indébito, fazendo incidir juros Selic a partir daí", de forma que, "**mutatis mutandis**, é dessa mesma data (e não de data anterior) que surge a pretensão do contribuinte pelo indébito, caracterizada a violação ao direito"; **(e)** a circunstância de se tratar de fato gerador complexivo em nada altera o raciocínio, pois os fatos impositivos podem ocorrer até o dia 31 de dezembro do ano-base, complementando-se aí o fato gerador; **(f)** "'o pagamento antecipado', a que se refere o art. 3º da LC 118/2005 e o art. 150, § 1º, do CTN, é aquele que corresponde, por ficção, à entrega da declaração, pois somente com ela é que se tem a constituição do crédito tributário e a constatação de sua extinção, ou não, com o resultado do ajuste".

Foram apresentados memoriais, pela Fazenda Nacional.

Pedi vista dos autos, para melhor exame da controvérsia, relacionada ao termo inicial do prazo prescricional quinquenal para se pleitear a restituição do imposto de renda retido na fonte.

Em que pese o judicioso voto-vista antecipado pelo Ministro OG FERNANDES, peço-lhe vênica, para acompanhar o Relator, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES.

O Ministro OG FERNANDES bem observou que **o deslinde da controvérsia perpassa pela análise de duas questões**, quais sejam: **(a)** após a vigência da Lei Complementar 118/2005, qual o termo **a quo** para contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos, a que se refere o **caput** do art. 168 do CTN; e, na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sequência, **(b)** em que momento se considera realizado o pagamento indevido do imposto de renda retido na fonte: **(b.1)** a data da retenção do imposto; **(b.2)** o último dia do ano-base correspondente a tal retenção; ou, ainda, **(b.3)** a data de entrega da declaração de ajuste anual, referente a esse mesmo ano-base.

Quanto à primeira questão objeto deste Recurso Especial, o Ministro OG FERNANDES acompanhou o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no sentido de que, para as ações de repetição de indébito, relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação, ajuizadas a partir de 09/06/2005, considera-se, como termo **a quo** do prazo prescricional quinquenal, a data do pagamento indevido.

Por se tratar o imposto de renda de tributo sujeito a lançamento por homologação, faz-se necessário observar que o art. 150 do CTN assim dispõe sobre a modalidade de lançamento por homologação e sobre o prazo para a referida homologação:

"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.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º 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" (texto original sem destaques em negrito).

Faz-se necessário observar, ainda, que o art. 156 do CTN, em seu inciso VII, prevê, como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no supracitado art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Por sua vez, o art. 165 do CTN relaciona as três seguintes hipóteses, nas quais o sujeito passivo tem direito – independentemente de prévio protesto – à restituição



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162:

- "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 identificação 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".

Nas hipóteses dos supracitados incisos I e II, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, nos termos do inciso I do art. 168 do mesmo Código.

De acordo com o art. 3º da Lei Complementar 118/2005, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 do CTN.

Já o art. 4º da Lei Complementar 118/2005 possui o seguinte teor: "Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional".

Dado o contexto normativo acima, a Corte Especial do STJ, na Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp 644.736/PE (Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU de 27/08/2007), deixou assentado que, antes do início da vigência da Lei Complementar 118/2005, a jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal havia-se firmado no sentido de que, em se tratando de ação de repetição de indébito de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, não tinha início na data do pagamento antecipado do tributo, mas na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento tributário.

Assim, a Corte Especial do STJ decidiu que, para as situações ocorridas antes da Lei Complementar 118/2005, não havendo homologação expressa do lançamento, o prazo para a repetição do indébito seria de dez anos, contados do fato gerador.

No aludido julgamento, a Corte Especial do STJ entendeu que a Lei Complementar 118/2005, ao determinar a aplicação retroativa de seu art. 3º, para alcançar, inclusive, fatos passados, ofendera o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Por isso, a Corte Especial deste Tribunal acolheu a arguição de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, conforme a ementa abaixo transcrita:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida" (STJ, AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CORTE ESPECIAL, DJU de 27/08/2007).

Após a Corte Especial do STJ ter declarado, incidentalmente, a inconstitucionalidade parcial do art. 4º da Lei Complementar 118/2005, a Primeira Seção deste Tribunal, ao julgar, sob o rito do art. 543-C do CPC, o Recurso Especial 1.002.932/SP (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 18/12/2009), também decidiu pela aplicação do art. 3º da Lei Complementar 118/2005 aos pagamentos indevidos, realizados após a sua vigência, e não às ações ajuizadas posteriormente ao referido diploma legal, conforme a ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspectiva.

2. O advento da LC 118/2005 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão 'observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional', constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º da lei complementar em tela,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada:

*'Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da **AFFOLTER** (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual **GABBA**, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de **VESCOVI** (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I, I, cols. 1191, 1204) e a que adere **DUGUIT**, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - 'os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente' (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio **PAULO DE LACERDA** concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.*

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração. (...)

*... **SAVIGNY** coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: 'trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade' (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao n° 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como **GABBA** (Teoria della retroattività delle leggi, 3ª ed., vol. 1º, 1891, pág. 29), que invoca **MAILHER DE CHASSAT** (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1º, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por **LANDUCCI** (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1º e único, 1900, pág. 675) e **DEGNI** (L'interpretazione della legge, 2ª ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. **PAULO DE LACERDA** (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. **LANDUCCI** (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: 'Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa.' Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: 'Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito' (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275).' (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3ª ed., págs. 294 a 296).*

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: 'Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.').

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. *In casu*, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal *a quo*, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008" (STJ, REsp 1.002.932/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/12/2009).

Ocorre que o Plenário do STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 566.621/RS (Rel. Ministra ELLEN GRACIE, DJe-195, de 11/10/2011), com repercussão geral reconhecida, proclamou que o termo inicial do prazo prescricional de cinco anos, definido na Lei Complementar 118/2005, incide tão somente sobre as ações ajuizadas a partir da entrada em vigor da referida Lei (09/06/2005), ainda que estas ações digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência, conforme a seguinte ementa:

"DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS –



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 118/2005, 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, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/2005, 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 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 118/2005, 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 do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido" (STF, RE 566.621/RS, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, PLENÁRIO, DJe de 11/10/2011).

Nesse sentido é que a Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito do art. 543-C do CPC, o Recurso Especial 1.269.570/MG, alinhou a jurisprudência desta Corte ao entendimento consolidado no STF e, assim, considerou superado o entendimento anteriormente adotado no Recurso Especial 1.002.932/SP (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 18/12/2009). O acórdão desse último Recurso Especial repetitivo recebeu 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. 3º, 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 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º 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 09.06.05, 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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. 3º da Lei Complementar 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, §1º, do CTN.

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp 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" (STJ, REsp 1.269.570/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 04/06/2012).

Portanto, em relação à primeira questão posta neste Recurso Especial – relacionada ao termo inicial para a contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos, a que se refere o **caput** do art. 168 do CTN –, como foi bem colocado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, acompanhado, no ponto, pelo Ministro OG FERNANDES, tanto o STF quanto o STJ entendem que, 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. 3º 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, § 4º, com o do art. 168, I, do CTN (denominada tese dos 5+5).

Quanto à segunda questão objeto deste Recurso Especial, relacionada ao momento em que se considera realizado o pagamento indevido do imposto de renda retido na fonte, entendo que merece prevalecer o posicionamento defendido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES.

Em se tratando especificamente do imposto de renda, que se classifica como tributo sujeito a lançamento por homologação, para a resolução da controvérsia fazem-se necessárias algumas considerações sobre a legislação desse imposto.

De acordo com os arts. 43 e 45 do CTN, contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais entendidos como renda ou proventos de qualquer natureza. Nos termos, ainda, do parágrafo único do referido art. 45 do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

O Decreto-lei 5.844/43, que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda, em seu Título I, trata da arrecadação por lançamento. Já em seu Título II, trata da arrecadação na fonte. E em seu Título III, contém disposições gerais, dentre as quais estão as de seu art. 170, com a redação dada pela Lei 154/47, que trata da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

restituição do imposto de renda, nos seguintes termos, com destaques em negrito, nas partes não derogadas pelos arts. 165 e 168 do CTN:

"Art. 170. Os contribuintes que pagarem imposto maior que o devido terão direito de requerer a restituição do excesso pago.

§ 1º O direito de pedir restituição de imposto, pago independentemente de lançamento ou arrecadado na fonte perime no prazo de um ano contado da data do pagamento.

§ 2º Perempto o direito de reclamar contra o lançamento ou a exigência de recolhimento pela fonte, considerar-se-á extinto o de haver restituição de imposto.

§ 3º Não prevalecerão os prazos fixados nos parágrafos anteriores, quando se tratar de pagamento decorrente de erro de fato, caso em que o direito previsto neste artigo prescreverá no prazo de cinco anos, contados da expiração do exercício financeiro a que corresponder o imposto.

§ 4º O pedido de restituição, dirigido à autoridade competente, suspende o prazo de prescrição até ser proferida decisão final na órbita administrativa".

Posteriormente, sobreveio o Decreto-lei 94/66, que, em seu art. 9º, assim dispôs:

"Art. 9º No cálculo do imposto de renda devido pelas pessoas físicas, e para fins de restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada, nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração, revogadas as disposições especiais em sentido contrário".

Adotando uma linha de entendimento compatível com o supracitado art. 9º 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".

Transcreve-se, a seguir, a ementa do supracitado acórdão:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. 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. Recurso especial conhecido e provido, em parte" (STJ, REsp 136.553/RS, Rel. p/ acórdão Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, SEGUNDA TURMA, DJU de 05/02/2001).

Do retromencionado precedente – proferido pela Segunda Turma do STJ – não diverge o voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, ratificado, após o voto-vista antecipado do Ministro OG FERNANDES, com acréscimo dos seguintes esclarecimentos: **(a)** em se tratando da generalidade dos rendimentos tributáveis, o imposto de renda devido é objeto de ajuste somente após o final do ano-base, quando da entrega da declaração de rendimentos, na qual se apura o saldo a pagar ou a restituir, e somente nesse momento é que o contribuinte sabe se há, ou não, indébito tributário, de modo que somente nesse momento é que nasce seu direito à repetição do indébito; **(b)** em se tratando de rendimentos sujeitos à tributação exclusivamente na fonte – portanto, tributação definitiva, que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do ano-base –, esses rendimentos, por não se sujeitarem a recálculo na declaração de ajuste anual, como ocorre com os rendimentos tributáveis, têm a data do desconto do imposto, pela fonte pagadora, como termo inicial do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição; **(c)** “somente pode ser extinto o que foi constituído, e a constituição do crédito tributário, em casos que tais, ocorre somente com a entrega da declaração do IRPF”, de modo que “qualquer extinção somente pode ocorrer nessa data ou em data posterior, em se tratando da generalidade dos rendimentos tributáveis”; **(d)** “o próprio art. 16 da Lei 9.250/95 estabelece a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos como sendo a data em que se inicia a mora da Fazenda Nacional pelo indébito, fazendo incidir juros Selic a partir daí”, de forma que, “**mutatis mutandis**, é dessa mesma data (e não de data anterior) que surge a pretensão do contribuinte pelo indébito, caracterizada a violação ao direito”; **(e)** a circunstância de se tratar de fato gerador complexivo em nada altera o raciocínio, pois os fatos imponíveis podem ocorrer até o dia 31 de dezembro do ano-base, complementando-se aí o fato gerador; **(f)** “‘o pagamento antecipado’, a que se refere o art. 3º da LC 118/2005 e o art. 150, § 1º, do CTN, é aquele que corresponde, por ficção, à entrega da declaração, pois somente com ela é que se tem a constituição do crédito tributário e a constatação de sua extinção, ou não, com o resultado do ajuste”.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Concordo com os fundamentos acima e acrescento que, de acordo com o art. 1º da Instrução Normativa 77/98, com a redação dada pela Instrução Normativa 14/2000, ambas da Secretaria da Receita Federal, os saldos a pagar, relativos ao imposto de renda, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação tributária, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Também acrescento que, se o direito do contribuinte de pedir a restituição de quantias pagas indevidamente prescreve em prazo igual ao previsto para o Fisco proceder ao lançamento de eventuais diferenças, representaria um privilégio odioso, a favor do Fisco, a adoção de entendimento em sentido contrário, pois o prazo decadencial para o Fisco proceder ao lançamento suplementar, em se tratando do imposto de renda retido na fonte, a título de antecipação, não tem início na data da retenção do imposto, mas em data posterior.

Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, as seguintes disposições regulamentares, contidas no Decreto 3.000/99, corroboram o entendimento, defendido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, de que a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora dos rendimentos, a título de antecipação, não equivale ao recolhimento ou pagamento antecipado do imposto, pelo contribuinte, conforme apurado na declaração de ajuste anual:

"Art. 88. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar (art. 104) e, se negativo, valor a ser restituído (Lei 9.250, de 1995, art. 13).

Parágrafo único. O valor da restituição referido no **caput** deste artigo será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição, e de um por cento no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte (Lei 9.250, de 1995, art. 16, e Lei 9.430, de 1996, art. 62)".

"Art. 104. O saldo do imposto (art. 88) deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para entrega da declaração de rendimentos, observado o disposto no art. 854 (Lei 9.250, de 1995, art. 13, parágrafo único)".

"Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei 5.844, de 1943, art. 103).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Parágrafo único. No caso deste artigo, **quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste".**

"Art. 837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-lei 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º)".

"Art. 842. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários, observado o disposto no parágrafo único do art. 722 (Lei 2.862, de 1956, art. 28, e Lei 3.470, de 1958, art. 19)".

"Art. 854. À opção do contribuinte, o saldo do imposto a pagar (art. 88) poderá ser parcelado em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 14, e Lei 9.430, de 1996, art. 62):

I - nenhuma quota será inferior a cinquenta reais, e o imposto de valor inferior a cem reais será pago de uma só vez;

II - a primeira quota deverá ser paga no mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos;

III - as demais quotas, acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, vencerão no último dia útil de cada mês;

IV - é facultado ao contribuinte antecipar, total ou parcialmente, o pagamento do imposto ou das quotas".

"Art. 865. O recolhimento do imposto retido na fonte deverá



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ser efetuado (Lei 8.981, de 1995, arts. 63, § 1º, 82, § 4º, 83, inciso I, alíneas **b** e **d**, e Lei 9.430, de 1996, art. 70, § 2º):

I - na data da ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior;

II - até o terceiro dia útil da semana subsequente a de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos".

"Art. 895. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de imposto de renda, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá optar pelo pedido de restituição do valor pago indevidamente ou a maior, observado o disposto nos arts. 892 e 900 (Lei 8.383, de 1991, art. 66, § 2º, e Lei 9.069, de 1995, art. 58).

§ 1º Entende-se por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior aquele proveniente de:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de imposto, quando efetuado por erro, ou em duplicidade, ou sem que haja débito a liquidar, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

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

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

§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo (Lei 8.383, de 1991, art. 66, § 4º, e Lei 9.069, de 1995, art. 58)".

"Art. 900. **O direito de pleitear a restituição do imposto extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados (Lei 5.172, de 1966, art. 168):**

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido;

II - 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.

Parágrafo único. O pedido de restituição, dirigido à autoridade competente, suspende o prazo do caput até ser proferida decisão final na órbita administrativa (Lei 154, de 1947, art. 1º)".

Particularmente o art. 865 do Decreto 3.000/99, acima transcrito, deve ser interpretado em conjunto com o superveniente art. 70, inciso I, da Lei 11.196/2005, com a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

redação da alínea **d** deste dispositivo legal, alterada pelo art. 5º da Medida Provisória 447/2008, reproduzido pelo art. 5º da Lei 11.933/2009, no sentido de que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do IRRF serão efetuados nos seguintes prazos:

- a) na data da ocorrência do fato gerador, no caso de:
 - 1. rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior;
 - 2. pagamentos a beneficiários não identificados;
- b) até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores, no caso de:
 - 1. juros sobre o capital próprio e aplicações financeiras, inclusive os atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, e títulos de capitalização;
 - 2. prêmios, inclusive os distribuídos sob a forma de bens e serviços, obtidos em concursos e sorteios de qualquer espécie e lucros decorrentes desses prêmios; e
 - 3. multa ou qualquer vantagem, de que trata o art. 70 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- c) até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento do período de apuração, no caso de rendimentos e ganhos de capital distribuídos pelos fundos de investimento imobiliário; e
- d) até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos.

Para os fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro de 2006 a 31 de outubro de 2008 – como no presente caso –, o IRRF de que trata a supracitada alínea **d** do inciso I do art. 70 da Lei 11.196/2005 deveria ser recolhido até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (de acordo com a redação da referida alínea **d**, vigente no mencionado período).

Convém mencionar, ainda, as seguintes disposições da Instrução Normativa 1.300/2012, da Receita Federal do Brasil, publicada no DOU de 21/11/2012, e republicada, com retificação, no DOU de 05/12/2012, a qual estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

"Art. 3º (...)

§ 5º A restituição do imposto sobre a renda apurada na DIRPF rege-se-á pelos atos normativos da RFB que tratam especificamente da matéria, ressalvado o disposto nos arts. 10, 13 e 14.

§ 6º O contribuinte que, embora desobrigado da entrega da DIRPF, desejar obter a restituição do imposto sobre a renda retido na fonte



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

no ano-calendário, relativo a rendimento sujeito ao ajuste anual, deverá pleitear a restituição mediante a apresentação da DIRPF".

"Art. 10. Não ocorrendo a devolução prevista no art. 8º ou a dedução nos termos do art. 9º, **a restituição do indébito de imposto sobre a renda retido sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, bem como a restituição do indébito de imposto sobre a renda pago a título de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) ou de recolhimento complementar será requerida pela pessoa física** à RFB exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF.

§ 1º Na hipótese de rendimento isento ou não tributável declarado na DIRPF como rendimento sujeito à incidência de imposto sobre a renda e ao ajuste anual, a restituição do indébito de imposto sobre a renda será pleiteada exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF retificadora.

§ 2º Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 3º e no § 1º do art. 41 ao indébito de imposto sobre a renda retido no pagamento ou crédito a pessoa física de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, bem como aos valores pagos indevidamente a título de quotas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)".

"Art. 13. **O saldo a restituir apurado na DIRPF, não resgatado no período em que esteve disponível na rede arrecadadora de receitas federais, poderá ser pago a requerimento do contribuinte ou da pessoa autorizada a requerer a quantia.**

§ 1º O pagamento da restituição de que trata o **caput** deverá ser requerido mediante o formulário eletrônico Pedido de Pagamento de Restituição, disponível para preenchimento e envio no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

§ 2º Na impossibilidade de utilização do formulário eletrônico, o pedido poderá ser apresentado por meio do formulário constante do Anexo I a esta Instrução Normativa".

"Art. 14. Para efeito de pagamento da restituição, deverá ser verificada, mediante consulta aos sistemas de informação da RFB, a existência do saldo a restituir e de débito do contribuinte, de natureza tributária ou não, no âmbito da RFB e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 1º **O pedido de pagamento da restituição será indeferido** quando os sistemas de informação da RFB indicarem que o contribuinte não entregou a DIRPF, que o valor a restituir já foi resgatado, **quando transcorridos 5 (cinco) anos da data em que foi disponibilizado no banco**, ou ainda que, do processamento da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DIRPF, não resultou imposto a restituir.

§ 2º Verificada a existência de crédito a ser restituído, deverão ser adotados os procedimentos previstos nos arts. 61 a 66 previamente à efetivação da restituição.

§ 3º Caso o requerente, depois de cientificado de que seu pedido foi indeferido em virtude de a restituição já ter sido resgatada, informar à RFB não ter efetuado o resgate, deverá ser formalizado processo administrativo a fim de que o fato seja apurado na agência bancária que efetuou o pagamento, ficando a restituição condicionada ao resultado desse processo".

Em conformidade com a legislação do imposto de renda, a Primeira Turma do STJ, ao acolher os EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR (Rel. Ministro ARI PARGENDLER, DJe de 27/11/2013), assentou o entendimento de que a retenção do imposto, pela fonte pagadora, não se assimila ao pagamento antecipado, aludido no § 1º 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**).

Segue a ementa do acórdão da Primeira Turma do STJ, nos retromencionados EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR:

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

A retenção do imposto de renda na fonte pagadora não se assimila ao pagamento antecipado aludido no § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional; a quantia retida na 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.

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).**

Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, porque do suprimento da omissão resultou diretamente a necessidade de alterar o julgado" (STJ, EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 27/11/2013).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No mesmo sentido do supracitado acórdão da Primeira Turma do STJ, confira-se, ainda, a orientação adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos seguintes julgados, os quais, embora se refiram ao imposto de renda das pessoas jurídicas, também abordam a técnica de arrecadação, por retenção na fonte, a título de antecipação:

"SALDO NEGATIVO DE IRPJ ORIUNDO DE RETENÇÕES NA FONTE - APURAÇÃO DE RESULTADOS NEGATIVOS NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO - RESTITUIÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - Possuindo o Imposto de Renda Retido na Fonte caráter meramente antecipatório do imposto devido ao final do ano calendário, no presente caso o recolhimento destas antecipações deve ser considerado como pagamento excedente, quando ao final do ano calendário verifica-se a apuração de resultado negativo. **O direito à restituição somente surge quando do encerramento do ano calendário ou da entrega da DIPJ (*dies a quo*), dependendo do ano calendário em questão, e, de outro lado, somente é considerado como exercitado quando da efetivação do pedido de restituição (*dies ad quem*)**" (Recurso Voluntário provido, 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Acórdão 108-09.634, julgado em 25.06.2008, publicado no DOU de 02/03/2009).

"RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO - CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA - **O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165 I e 168 I da Lei 5172 de 25 de outubro de 1966 (CTN). No caso do saldo negativo de IRPJ/CSLL (real anual), o direito de compensar ou restituir inicia-se em abril de cada ano até 1.999 e em janeiro a partir 2.000 (Lei 9.430/96, art. 6º / RIR/99, ART. 858, § 1º, INCISO II - AD SRF 03/2000).** O prazo para retificar a DIPJ é o mesmo que o fisco dispõe para rever o lançamento. No caso de lançamento por homologação é de cinco anos a contar dos fatos geradores. (Lei 5.172/66, art. 150, § 4º - AC CSRF/01-03.692 de 10.12.01)" (Recurso negado, 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Acórdão 105-16.976, julgado em 17/04/2008, publicado no DOU de 05/03/2009).

No mesmo sentido é a lição doutrinária de Hugo de Brito Machado, **in verbis**:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"Em se tratando de pedido de restituição de imposto de renda retido na fonte, tem-se de considerar que o recolhimento, feito pela fonte pagadora dos rendimentos, não extingue o crédito tributário. Salvo na hipótese de lançamento de ofício feito contra a fonte pagadora dos rendimentos que não tenha realizado os recolhimentos, em época posterior à declaração de ajuste apresentada pelo contribuinte e ao acerto da relação tributária com este e do pagamento feito por este, ou da restituição a este realizada pela Fazenda, o recolhimento de valores retidos na fonte a título de imposto de renda não configura extinção do crédito tributário.

Assim, o prazo de que trata o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, não pode ser contado da data dos recolhimentos feitos pela fonte pagadora. Há de ser contado da data em que o contribuinte faz o pagamento da quantia devida em razão da declaração de ajuste, posto que somente nessa data é que se extingue o crédito tributário" (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume III / Hugo de Brito Machado, – 2ª ed. –, São Paulo: Atlas, 2009, p. 415).

Confiram-se, ainda, os seguintes comentários, extraídos da obra de Rafael Frattari, que cita, em nota de rodapé, também os doutrinadores Ricardo Lobo Torres e Marcelo Fortes de Cerqueira:

"A sistemática da retenção na fonte de rendimentos percebidos mensalmente por contribuintes assalariados é fonte periódica de receita adiantada aos cofres públicos. Ainda que o fato gerador do imposto de renda só venha a ocorrer no final do exercício fiscal, os empregadores já descontam, na remuneração paga aos empregados, a quantia que será devida a final. Trata-se, pois, de recolhimento do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. O procedimento tem no mínimo duas vantagens importantes para o Estado: permite a arrecadação antecipada do tributo, bem como a transferência do dever de retenção ao empregador, colaborador da Administração pública. Ocorre que nem sempre serão antecipadas exatamente as quantias apuradas após a ocorrência do fato gerador do tributo. Caso o contribuinte apure o imposto devido e perceba que antecipou a menor por meio das retenções mensais, deve complementar o tributo já recolhido, abatendo o que já fora recolhido. Tal abatimento, contudo, só poderá ser feito em casos de antecipação de imposto e não de retenção exclusiva. A hipótese de complementação só irá ocorrer quando o contribuinte possuir outras



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

fontes de renda que não sofram retenção na fonte, nem são de tributação exclusiva.

Doutro lado, **é mais comum que apurado o imposto, após findo o exercício fiscal, o contribuinte veja-se na situação de ter recolhido imposto a maior do que deveria. Nesse caso, por certo será titular do direito à restituição, mas não decorrente de pagamento indevido senão de mera antecipação a maior.** Tanto é que esse direito é reconhecido pela Administração pública sem maiores problemas, que mesmo cuida em providenciar a restituição.

Porém, **caso o Estado não se mova nesse sentido, pode o contribuinte pleitear a restituição. Nesse caso, aplicar-se-á o prazo de cinco anos disposto no Código Tributário Nacional. Surge a questão, a partir de e até quando pode o contribuinte buscar a repetição?**

Nesse caso o prazo para a repetição não se deve contar da data da antecipação mensal das parcelas, pois ainda não se sabe a dimensão do fato gerador que ainda irá ocorrer. Seria absurdo entender que, realizada a antecipação, iniciaria o prazo para o contribuinte repetir os valores pagos, se ainda nem mesmo ocorreu o fato gerador do tributo. Uma vez ocorrido o fato gerador, a legislação prevê data de declaração de rendimentos, na qual informa o contribuinte os valores já retidos e verifica se tem direito à repetição. Daí deve aguardar a comunicação da Fazenda Pública, na qual será decidida se aceitou ou não o pedido de restituição do contribuinte. Caso decida por não restituí-lo, o contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados da comunicação referida, para buscar o indébito, na via administrativa ou judicial" (FRATTARI, Rafael. **Os prazos para a restituição do indébito no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e prática.** João Baptista da Silva. Belo Horizonte: Ed. Líder, 2010, págs. 194 a 196).

Assim, após uma reflexão mais aprofundada da controvérsia e à vista da legislação do imposto de renda, corroborada pelo posicionamento doutrinário citado, entendo que merece prevalecer a orientação adotada pela Primeira Turma do STJ, nos aludidos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1.233.176/PR (Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/11/2013), no sentido de que a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora, a título de antecipação, não corresponde ao pagamento antecipado, a que se refere o § 1º do art. 150 do CTN, até mesmo porque toda ou parte da quantia retida poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual, de modo que a prescrição da ação de repetição do indébito flui a partir do pagamento do imposto, conforme apurado na declaração de ajuste anual – dito pagamento antecipado porque se dá sem prévio exame da autoridade administrativa



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

acerca da respectiva correção (CTN, art. 150, **caput**).

Não desconheço a superveniência de um recente precedente, da Segunda Turma do STJ, em sentido contrário, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. INCIDÊNCIA. AÇÕES AJUIZADAS APÓS A SUA VIGÊNCIA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 566.621/RS E, PELO STJ, NO RESP REPETITIVO 1.291.394/RS.

1. A pretensão recursal reside no reconhecimento de que nas ações de de restituição de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, o prazo prescricional quinquenal inicia-se na declaração de ajuste anual do ano subsequente à retenção provisória do tributo.

2. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.269.570/MG, sob o rito do art. 543-C do CPC, prestigiou o entendimento do STF firmado em repercussão geral, no sentido de que para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º da Lei Complementar 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, §1º, do CTN.

3. Na espécie, como a ação de repetição de indébito foi ajuizada em 20.11.2009, os recolhimentos indevidos efetuados antes de 20.11.2004 estão prescritos.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.442.993/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/09/2014).

No entanto – reafirmo – após uma reflexão mais aprofundada do assunto e à vista da legislação do imposto de renda, entendo que deve ser superado o entendimento adotado no último precedente acima, pois, antes da edição da Lei Complementar 118/2005, a Primeira Seção desta Corte, ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial 422.253/DF (Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJU de 28/10/2003), já havia firmado o entendimento de que "a retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. A hipótese de incidência do aludido imposto é complexa, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo. Assim, consumado o fato gerador ao final do ano base, a extinção do direito de pleitear a restituição ocorrerá após 05 (cinco) anos, contados da data da declaração do imposto de renda referente ao ano-base anterior".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, nos retromencionados Embargos de Divergência, ainda que se refira a ação ajuizada antes da Lei Complementar 118/2005, também se aplica ao caso, precisamente no ponto em que restou assentado o entendimento de que a data de retenção do imposto de renda não constitui o termo inicial do prazo prescricional quinquenal, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA COMPLEXA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ERESP 289.398/DF.

Na assentada de 27 de novembro de 2002, esta Primeira Seção desta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento segundo o qual na restituição do imposto de renda descontado na fonte incide a regra geral do prazo prescricional aplicada aos tributos sujeitos à homologação (EResp 289.398/DF, Rel. o subscritor deste).

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. A hipótese de incidência do aludido imposto é complexa, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

Assim, consumado o fato gerador ao final do ano base, a extinção do direito de pleitear a restituição ocorrerá após 05 (cinco) anos, contados da data da declaração do imposto de renda referente ao ano-base anterior, acrescidos de mais 05 (cinco) anos da homologação (Embargos de Divergência 346.467/DF, Relator o subscritor deste, julgado em 23 de abril de 2003).

Embargos de divergência rejeitados" (STJ, ERESP 422.253/DF, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJU de 28/10/2003).

Nos presentes autos, o contribuinte recorrente ajuizou esta Ação de Repetição de Indébito em 06/05/2011, postulando a restituição do imposto de renda que, em 03/02/2006, havia sido retido, na fonte, sobre uma verba por ele recebida, em decorrência da rescisão de seu contrato de trabalho.

Tendo em vista que a retenção do imposto de renda, pela fonte pagadora, e o respectivo repasse aos cofres públicos, não se confundem com o "pagamento antecipado", a que se refere o § 1º do art. 150 do CTN, conforme restou explicado acima,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

o direito de pleitear a restituição do mencionado imposto, por meio desta Ação de Repetição de Indébito, não se encontra atingido pela prescrição.

Ante o exposto, pedindo vênia à divergência, acompanho o Relator, para dar provimento ao Recurso Especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0190765-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.472.182 / PR

Números Origem: 50088455020114047000 PR-50088455020114047000

PAUTA: 12/05/2015

JULGADO: 19/05/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JOSÉ ELISEU GALVA
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF / Imposto de Renda de Pessoa Física - Retido na fonte

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Assusete Magalhães, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, dando provimento ao recurso, e o voto do Sr. Ministro Humberto Martins no mesmo sentido, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Og Fernandes."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (voto-vista) e o Sr. Ministro Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.