



Aspectos relevantes do prazo para pleitear a repetição de indébito do imposto de renda da pessoa física

Autor: Fabio Hassen Ismael

Juiz Federal

publicado em 30.04.2015

[✉ \[enviar este artigo\]](#) [🖨 \[imprimir\]](#)

Resumo

Apresenta os fundamentos e o panorama legislativo do direito à repetição de indébito no âmbito do direito tributário, o prazo prescricional para reaver os valores pagos indevidamente ou a maior e as peculiaridades da contagem desse prazo quanto ao imposto de renda da pessoa física no regime de retenção e posterior ajuste. Salaria a existência de legislação que prevê a suspensão do prazo prescricional quando postulada a restituição do imposto na via administrativa. Analisa o posicionamento jurisprudencial do TRF da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Tributário. Prescrição. Imposto de renda pessoa física. Retenção e ajuste anual.

Sumário: Introdução. 1 A repetição de indébito no direito tributário. 2 O prazo para repetição de indébito dos valores pagos indevidamente ou a maior nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. 2.1 O termo inicial do prazo para repetição de indébito dos valores retidos pela fonte pagadora no imposto de renda pessoa física. 2.2 Suspensão do prazo prescricional em virtude do pedido administrativo de restituição. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

O prazo para postular a restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior acarretou muitas discussões entre os contribuintes e a administração tributária, redundando em uma série de teses jurídicas, algumas agasalhadas pelo Judiciário, sendo a mais notória a tese dos **cinco mais cinco**.

Posteriormente, com a edição da Lei Complementar 118/2005 (artigo 3º), estabelecendo a fluência do prazo quinquenal a partir do pagamento antecipado do tributo, muitos juristas entenderam que a questão seria finalmente simplificada e superada, mas o que ocorreu foi uma intensa discussão dos operadores do direito, em especial quanto ao seu caráter de retroatividade, que somente finalizou com decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Em que pese admitido que a questão do prazo quinquenal para postular a repetição de indébito de tributos está devidamente pacificada na jurisprudência, tal admissão não tem o condão de retirar a análise criteriosa do julgador, em especial quanto às peculiaridades inerentes a cada tributo, que podem trazer algumas diferenças importantes quanto ao termo inicial ou à suspensão de sua fluência.

O imposto de renda da pessoa física (IRPF), tributo que tem fato gerador complexo e é objeto de vasta e antiga legislação, possui aspectos que influem

decisivamente no termo inicial do prazo para pleitear a restituição de valores pagos indevidamente ou a maior, bem como na suspensão de sua fluência quando alvo de pedido administrativo de restituição.

Nessa seara é que se desenvolve o tema do presente trabalho, que propõe a análise do termo inicial do prazo, considerando o regime de **retenção e recolhimento** do tributo com o posterior ajuste anual do imposto, quando finalizado o ano-base, e da legislação específica que rege a matéria no tocante à suspensão do prazo.

O assunto será abordado iniciando com alguns apontamentos sobre a repetição do indébito, o prazo para postular a repetição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação – caso do imposto de renda pessoa física –, sua evolução e sua definição, o termo inicial no caso das **retenções** efetuadas pela fonte pagadora quando confrontadas com a declaração anual e a suspensão do prazo em caso de pedido administrativo, sempre com análise do seu tratamento pelos tribunais.

1 A repetição de indébito no Direito Tributário

Obrigação tributária é

“a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.”⁽¹⁾

O Estado tem essa prerrogativa em virtude de necessitar de recursos financeiros para poder atingir suas finalidades, seus objetivos, implícita ou explicitamente expostos na Constituição; assim, o Estado transfere, via imposição legal do tributo, uma parte da riqueza privada para os cofres públicos.

Por outro lado, a Constituição Federal, ao atribuir poderes de tributação e repartir as competências tributárias, enumerou várias limitações a esses poderes e competências. Como exemplo, os princípios da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da capacidade contributiva.

Essas limitações não foram formuladas ao acaso, são garantias do contribuinte, em especial ao direito de propriedade, resultando que o Estado deve seguir parâmetros rígidos quando pretender transferir parte da riqueza privada para seus cofres.

Nesse passo, uma obrigação tributária, acessória ou principal, que não lhes obedecer viola a ordem jurídica, e o tributo exigido fora dos ditames constitucionais e legais tem como consequência sua inexigibilidade; caso pago, deve ser restituído, pois não há causa jurídica para a exigência tributária.

José Mörschbacher,⁽²⁾ em brilhante estudo na obra **Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário**, afirma:

“O direito à restituição daquilo que se pagou indevidamente ao erário a título de tributo repousa, sem sombra de dúvidas, na própria Constituição, que se acha estruturada no sentido da valoração da iniciativa privada e, conseqüentemente, dos frutos dela havidos, e mais diretamente no respeito à propriedade privada, no seu mais amplo espectro, atendida a sua função social, tanto que é a própria Constituição que define as situações de perda da propriedade, nos casos de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, sempre mediante justa e prévia indenização (CF/88, art. 5º, XXIV). (...)

Trata-se de um conjunto de normas inseridas no texto da Constituição, as quais deixam expresso, e por vezes implícito, o pensamento e o espírito de nossa ordem constitucional no sentido do necessário respeito, por parte do Estado, ao patrimônio dos particulares em seu sentido lato, e dentro desse, não restam

dúvidas, o correspondente aos tributos cobrados indevidamente. Aposar-se o Estado de tributo indevido, inclusive do montante relativo à sua atualização monetária, que tão somente recompõe o valor originário, constitui, pois, ofensa à Constituição. (...)

O Código Tributário Nacional, quando inseriu em seu texto disposições específicas sobre a restituição de tributos pagos indevidamente (arts. 165 a 169), não o fez, obviamente, para conferir direitos novos ao contribuinte, pois que estes já decorrem do sistema da Constituição, senão para cumprir funções próprias da lei complementar, hoje atribuídas a ela pelo artigo 146, inciso III, da Constituição, de 'estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária'. Fê-lo, sem dúvidas, no intuito e na incumbência de traçar interpretações e procedimentos o mais possível uniformes em todo o território nacional, considerando, especialmente, a existência de três entidades políticas distintas e, mesmo dentro destas, o grande número de estados e o infinito número de municípios, com isso procurando pôr a salvo os cidadãos contra inúmeros e muitas vezes abusivos entendimentos diferentes com respeito à mesma matéria."

Nesse passo, o artigo 165(3) do Código Tributário Nacional dispensa maiores comentários, pois o código não precisava enumerar os casos de repetição de indébito, bastando dispor que a repetição cabe sempre que o encargo tido como tributário não se manifeste como tal, em face da legislação aplicável à espécie. O essencial, na matéria, é o enriquecimento sem causa, que deve ser combatido.

Com essas considerações, resta evidenciada a importante função da repetição do indébito no direito tributário e como as exceções ou os obstáculos a esse direito impõem análise técnica e com os olhos voltados à efetiva reparação do direito lesado, evitando simplificações e generalizações que geram o enriquecimento ilícito do ente estatal.

2 O prazo para repetição de indébito dos valores pagos indevidamente ou a maior nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Constatado pelo contribuinte o pagamento indevido ou a maior, há o direito à restituição, independentemente de qualquer manifestação judicial ou administrativa a respeito do crédito que possui perante o Fisco. O exercício se dá por meio de pedido administrativo, se cabível for, ou da propositura da ação de repetição de indébito.

Nesse momento é que o contribuinte ou o julgador deve analisar se já não fluíu o prazo para postular a repetição de indébito, matéria que vem regulada no artigo 168 do CTN, segundo o qual

"O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;
II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

Note-se que as hipóteses desses incisos abrangem a devolução dos tributos autolancados, lançados por declaração ou de ofício, bem como os descontados na fonte.

É de rigor observar, ainda, que na doutrina predominava o entendimento de que o prazo previsto no artigo 168 do CTN seria de decadência, e não de prescrição, pois extinguiria o próprio direito à restituição, posição seguida por Aliomar Baleeiro; já a jurisprudência ora adotava o termo prescrição, ora o termo decadência. Para a presente abordagem, e sem entrar em discussões sobre a natureza jurídica do prazo ora estudado, empregaremos o termo prescrição, utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça nos últimos anos.

Pois bem. Ao tributo sujeito a lançamento por homologação, caso do imposto de renda pessoa física, aplica-se o quanto disposto no inciso I do artigo 168 do CTN, ou seja, o prazo é contado da data de extinção do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça, interpretando referido dispositivo, havia pacificado o entendimento de que o prazo prescricional da ação de repetição de indébito de tributo sujeito ao lançamento por homologação, na prática, seria de 10 anos, (4) pois a efetiva extinção do crédito tributário somente ocorreria a partir da homologação tácita da autoridade administrativa (cinco anos) e, a partir dessa homologação, teria o contribuinte um prazo de mais cinco anos, a já conhecida tese dos “cinco mais cinco”.

Contudo, diante da inconformidade governamental com essa interpretação, sobreveio a Lei Complementar nº 118, de 2005, que, no seu artigo 3º, assim dispôs:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, 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 da referida lei.

(...)

Art. 4º 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

Como se depreende da literalidade do dispositivo acima transcrito, restou estabelecido que o pagamento antecipado do tributo é o termo inicial do prazo prescricional, independentemente da atividade de homologação por parte do Fisco, e, ainda, foi prevista sua aplicação inclusive aos tributos recolhidos antes de sua vigência. Houve muita discussão no Judiciário e, ao final, o STJ analisou a aplicabilidade da LC nº 118/05 no ERESP 644.376, julgado em 06.06.07, sendo acolhido o posicionamento externado pelo Ministro Teori Albino Zavascki; o dispositivo inovador somente poderia ser aplicado **a situações que viessem a ocorrer a partir da vigência da LC nº 118/05**, que ocorreu 120 dias após sua aplicação, ou seja, em 09 de junho de 2005. Excerto de seu voto bem sintetiza o entendimento:

“Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.”

A interpretação sufragada pelo STJ era seguida pelas demais instâncias, mas a questão jurídica dependia da análise do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, incidente que foi julgado e publicado em 11 de outubro de 2011 (RE 566.621). Confira-se a ementa do julgado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. DESCABIMENTO. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA *VACATIO LEGIS*. APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. 1. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. 2. A LC 118/05, embora se tenha autoproclamado

interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. 3. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. 4. Inocorrência de violação à autonomia e à independência dos poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto a sua natureza, sua validade e sua aplicação. 5. 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. 6. 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. 7. 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. 8. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, é descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. 9. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. 10. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. 11. Recurso extraordinário desprovido." (Plenário, decisão por maioria no RE 566.621/RS, relatora a Sra. Ministra Ellen Gracie. DJE de 11.10.2011)

O STF, portanto, reconheceu a inconstitucionalidade da aplicação de novo e reduzido prazo prescricional, mas deixou de aplicar o art. 2.028 do CC, entendendo que cabia apenas expurgar a retroatividade inconstitucional, admitindo-se a aplicação plena da LC 118/2005 assim que decorrido o seu período de *vacatio legis*, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Desse modo, as **ações ajuizadas** anteriormente a tal data submeteram-se ao prazo de 10 anos; as posteriores, ao prazo de 5 anos.

Assim, a questão está definitivamente dirimida no Supremo Tribunal Federal, devendo ser seguido o entendimento firmado no RE 566.621, ou seja, as **ações ajuizadas** anteriormente a 9 de junho de 2005 submetem-se ao prazo de dez anos; as posteriores, ao prazo de cinco anos, a contar inclusive do **pagamento antecipado** exposto no parágrafo primeiro do artigo 150 do CTN.(5)

2.1 O termo inicial do prazo para repetição de indébito dos valores retidos pela fonte pagadora no imposto de renda pessoa física

Bem delimitado que o prazo é de cinco anos, a contar da data do pagamento ou do "pagamento antecipado" do tributo, cumpre analisar se a retenção do imposto de renda na fonte – com o posterior recolhimento do tributo pela fonte pagadora – caracteriza pagamento ou "pagamento antecipado" do tributo, mesmo dependendo de posterior ajuste; é dizer, se o prazo prescricional é contado da data da retenção, da data do recolhimento ou de algum outro marco, considerando o regime jurídico específico do imposto de renda, com o posterior ajuste anual.

Com efeito, o imposto de renda da pessoa física é tributo que deve levar em consideração todo o conjunto de despesas e receitas do período de apuração, que, no caso, é anual, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário. Assim, o imposto de renda efetivamente devido é apurado até o dia 30 de abril do ano subsequente, mediante "declaração anual de

ajuste", compensando-se o valor que já foi objeto de adiantamentos mensais por meio do carnê-leão ou de retenção na fonte, apurando-se, então, **o saldo a restituir ou a pagar.**

Por elucidativo, confira-se excerto do voto do Desembargador Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira quando do julgamento da AC nº 2003.72.00.007692-9:

"(...) o imposto de renda é tributo cujo fato gerador é complexo, constituído pela totalidade dos ganhos havidos no exercício correspondente. Seu **aperfeiçoamento** se dá apenas no último dia do ano de referência, de modo que as importâncias descontadas na fonte são meras antecipações, sujeitas à conferência na declaração de ajuste anual. Somente por meio dessa declaração, em que são contemplados não só os ganhos, mas também as deduções e os abatimentos permitidos, é que se poderá determinar a base de cálculo do tributo, a respectiva alíquota (variável em função das faixas de renda) e, assim, o valor efetivamente devido." (sem destaques no original)

Assim sendo, revela-se equivocado considerar como termo inicial da prescrição o adiantamento mensal ou a retenção do imposto, e não o encerramento do ano-base ou a data de declaração do ajuste, pois o fato gerador sequer foi perfectibilizado.

Ademais, não se pode perder de vista que, para restituir uma retenção que se admitiu indevida, deve ser refeita toda a base de cálculo do ano-base em que efetuada,(6) e, nesse norte, está-se admitindo que o imposto devido somente é reconhecido, no mínimo, quando do encerramento do ano-base e, a rigor, quando do ajuste de contas na declaração anual.

Do mesmo modo, em relação ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça é taxativo no sentido de que "o tributo em questão possui fato **gerador complexo, em que o termo inicial a ser considerado para a contagem da decadência é 31 de dezembro do ano-calendário**"(7) (sem destaques no original).

Nessa linha de pensamento, a conclusão é de que a simples retenção do imposto de renda não tem o condão de iniciar o prazo para repetição do indébito do imposto de renda, pois ainda dependente do ajuste anual a ser efetuado, quando exigível.(8) Isso está longe de dizer que o contribuinte não possa impugnar as retenções indevidas, porquanto nessa hipótese o prazo sequer se iniciou; há a antecipação da impugnação do contribuinte, tal como em outras ações ajuizadas preventivamente em relação a outros tributos.

Enfim, retenção com posterior ajuste não se confunde com o "pagamento antecipado" a que se refere o parágrafo único do artigo 150 do CTN, até porque nem sempre, após a retenção, é feito o recolhimento, ou ele pode ser feito tardiamente, e, repita-se, o fato gerador da obrigação que deu origem à retenção somente é perfectibilizado ao final do ano-base.

O Superior Tribunal de Justiça, apesar de alguns julgados no sentido de que se conta o início do prazo prescricional a partir da retenção indevida,(9) em julgamento relativamente recente de sua Primeira Turma, lançou nova luz sobre o tema, em acórdão assim ementado:

"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.” (EDcl nos EDcl nos EDcl no Recurso Especial nº 1.233.176, Rel. Ministro Ari Pargendler, 27.11.2013)

Ressaltaram-se os fundamentos do voto condutor da decisão colegiada:

“(…) Já sob minha relatoria, os embargos de declaração foram rejeitados, forte em que ‘o termo inicial para a contagem do prazo prescricional, à vista do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, **é a data do pagamento antecipado do tributo** (o destaque foi acrescentado nesta transcrição), nada importando que isso tenha ocorrido antes da vigência da aludida norma’ (e-stj, fl. 368). A retenção do imposto de renda na fonte não se assimila ao pagamento antecipado previsto no § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional; a quantia retida na fonte não tem o efeito de pagamento, até porque toda ou parte dela poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual. Essa circunstância – de que se tomou a retenção na fonte como espécie de pagamento antecipado – não foi percebida no julgamento do recurso especial e nos julgamentos dos embargos de declaração (e-stj, fl. 382). A omissão acerca do verdadeiro *thema decidendum* é evidente, e seu suprimento implica a atribuição de efeitos infringentes a estes embargos de declaração. Voto, por isso, no sentido de acolher os embargos de declaração atribuindo-lhes efeitos infringentes, de modo a afastar a prescrição e a devolver os autos ao tribunal *a quo* para que prossiga no julgamento da apelação e da remessa de ofício.”

Percebe-se, portanto, que o Superior Tribunal de Justiça ora entendeu pela prescrição contada a partir da retenção, ora entendeu que o prazo de prescrição **não é contado da retenção, quando esta é sujeita ao posterior ajuste**, revelando a ausência de consenso em nossa corte de uniformização da interpretação da lei federal.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, após um julgado no sentido de que o prazo prescricional teria seu início quando da declaração anual, **(10)** decidiu, com base nos ensinamentos de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, que o prazo prescricional teria seu início com a retenção. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

“EMENTA: EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. RETENÇÃO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. O prazo de prescrição para a propositura da ação de repetição do indébito tributário tem como termo inicial a data da retenção indevida, e não a data final para a entrega da declaração anual de ajuste. Inteligência do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 e do art. 150, § 1º, c/c o art. 168, inciso I, ambos do CTN.” (TRF4, EIAC **2009.71.04.001253-7**, Primeira Seção, maioria. Relator p/ acórdão Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, D.E. 10.11.2011)

No voto condutor do acórdão, consta, entre outros argumentos:

“(…) E, interpretando essa disposição legal, assim se manifesta Leandro Paulsen: ‘Retenção na fonte. Ocorrida a retenção por conta de tributo a ser apurado pelo contribuinte ao final do período, surge o direito do contribuinte de pleitear a restituição do indevido. Entendemos, pois, que a contagem do prazo para repetição de indébito, no regime da LC 118/2005, conta-se da retenção indevida, assim como os respectivos juros.’ (**Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1213) Na espécie, a ação foi ajuizada em 17.03.2008, o que autoriza, sem maiores questionamentos, a aplicação da regra inserta na Lei Complementar nº 118/05. De qualquer sorte, embora haja precedentes judiciais e doutrinários, como a lição do próprio Leandro Paulsen, entendendo que, na vigência da legislação precedente, o termo inicial seria o prazo para a homologação, tenho que

a retenção sempre foi o marco inicial da contagem do prazo prescricional (ainda que o prazo fosse decenal, como entendia o STJ), isso por interpretação do art. 150, § 1º, c/c o art. 168, inciso I, ambos do CTN. Tanto é verdade, que a jurisprudência pacífica do extinto TFR (Súmula nº 46), assim como a do STJ e, também, a dos tribunais regionais federais, sempre foi a de fazer incidir a correção monetária a contar da retenção indevida, e não do prazo final para o contribuinte apresentar a declaração de ajuste, no caso de imposto de renda da pessoa física, diversamente do que se dá com o ajuste anual.

Ter como termo inicial a data da entrega da declaração de ajuste, como constou do voto vencido e como consta do voto da e. relatora destes infringentes, implicaria postergar o direito à repetição à apresentação da declaração de ajuste, pois só a partir daí é que se poderia ver se haveria o indébito. Na mesma perspectiva, só a partir daí é que poderia incidir a taxa Selic, a qual, como é sabido, contém embutidos os juros. Penso, assim, que o termo inicial surge com a lesão ao direito, emergindo daí a *actio nata*. E se, a partir daí, já pode ser exercido o direito, o prazo prescricional já está em curso. Essa, aliás, é a lição de Luciano Amaro, inserta em sua obra **Direito Tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 424 e p. 427-428, o qual apregoa que a data da retenção é o termo inicial da prescrição, independentemente do regime de recolhimento a que está sujeita a exação. Por fim, é importante gizar que, na declaração de ajuste, devem ser informados rendimentos que também estão sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, e não apenas os retidos pelas fontes pagadores e que devem se sujeitar ao ajuste, como é o caso dos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos, do rendimento de aplicações financeiras (também retidos), do décimo terceiro salário (também sujeito à retenção na fonte), dos ganhos líquidos em renda variável, entre outros. (...)"

Ainda que ponderáveis as razões externadas no voto, o fato é que não se pode confundir fatos imponíveis que tenham tributação definitiva com aqueles submetidos ao regime de retenção e posterior **ajuste**. Note-se que **retenção** não é a palavra-chave para a defesa da prescrição quando do final do ano-base ou quando da apresentação da declaração, mas sim perfectibilização do **fato gerador e ajuste**; já o fato de existirem retenções definitivas (caso do imposto incidente sobre as aplicações financeiras) não impõe que se dê o mesmo tratamento a toda e qualquer retenção. O mesmo se diga quanto à correção monetária, que é devida a partir do momento em que retirada parte do patrimônio do contribuinte, independentemente de quando é perfectibilizado o fato gerador; se o Fisco estabelece sistemática em que retém parte de um valor antes de fazer os ajustes, deve arcar com a devida correção em caso de retenção indevida, mas isso não tem o condão de inaugurar a fluência do prazo prescricional.

A própria administração tributária vem admitindo que a sistemática do IRPF impõe solução diferenciada no tocante ao termo inicial do prazo prescricional, como se pode observar do Parecer Normativo nº 6, de 4 de agosto de 2014(11):

"Assunto. Normas gerais de Direito Tributário. Ementa. IRPF. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. O prazo decadencial de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição do imposto sobre a renda retido na fonte sujeito ao ajuste anual, relativo a rendimento posteriormente considerado isento ou não tributável, tem como termo inicial o dia 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu a retenção, data do fato gerador do IRPF. Extingue-se em igual prazo o direito de o contribuinte retificar a Declaração de Ajuste Anual com vistas à obtenção da correspondente restituição do IRPF, iniciando-se sua contagem também na data da ocorrência do fato gerador. Dispositivos Legais. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 1º, art. 156, inciso VII, art. 165, inciso I, art. 168, inciso I; Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999; Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, art. 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, arts. 3º, 8º, 9º e 10. E-processo nº

19535.720035/2012-09.”

Dessarte, a administração tributária firmou posicionamento de que o prazo prescricional tem seu início ao final do ano-base de apuração do imposto de renda, referendando a tese de que a retenção na fonte, com posterior ajuste, deve ser analisada de acordo com as peculiaridades inerentes a esse sistema.

Restam, portanto, devidamente estabelecidas as diferenças inerentes ao sistema de retenção com posterior ajuste, sendo que o prazo inicial da fluência do prazo prescricional para os valores retidos durante o ano-base **deve ser a data da entrega da declaração** pelo contribuinte, mesmo feita intempestivamente ou não feita a declaração. Com efeito, se na declaração é que se faz o **ajuste**, o prazo inicial para reaver valores indevidamente retidos deve ser na data final da entrega dessa declaração, de acordo com a decisão do Ministro Ari Pargendler transcrita parágrafos acima. Note-se que, mesmo não apurado valor a pagar ao final, ou apurado valor a restituir, trata-se de mecanismo que valida os valores e a atividade efetivada pelo contribuinte ou pelo responsável pela retenção, permitindo ao contribuinte e ao Fisco conhecer, após as declarações das fontes pagadoras e feitas as devidas imputações em campo próprio, o *quantum* tributado antecipadamente, as deduções permitidas, a quantia devida e, se for o caso, a restituição.

2.2 Suspensão do prazo prescricional em virtude do pedido administrativo de restituição

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que “o prazo prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa”.(12)

Com efeito, não estando no Código Tributário Nacional causa de suspensão ou interrupção do prazo para ajuizamento da ação de repetição de indébito em face de pedido administrativo de restituição, o prazo prescricional, durante o período de instrução e decisão do processo administrativo, continuaria fluindo. Ainda que se guardem reservas ao arcabouço normativo que leva a esse entendimento, que acaba por desprestigiar as soluções administrativas nas lides tributárias, o fato é que é essa a legislação que se apresenta.

No entanto, em se tratando de pedido de restituição do imposto de renda, incide o disposto no parágrafo 4º do artigo 170 do Decreto-Lei 5.844/1943, determinando que “o pedido de restituição, dirigido à autoridade competente, suspende o prazo de prescrição até ser proferida decisão final na órbita administrativa”.

É de se notar que essa previsão legal – repetida no artigo 900 do regulamento do imposto de renda, Decreto 3.000/99 – é absolutamente compatível com o sistema próprio de retenção e posterior ajuste do imposto de renda da pessoa física, pois seria incongruente que o contribuinte, desde logo, fosse obrigado a ajuizar ação no Judiciário em virtude de saldo credor no ajuste anual.

Frise-se que o TRF da 4ª Região já teve oportunidade de enunciar que, “se as declarações do imposto de renda do autor caíram em malha fina e a controvérsia administrativa guarda relação com o direito postulado na presente ação, descabe reconhecer a prescrição”,(13) restando, pelo menos no âmbito da 4ª Região, sinalização no sentido de se reconhecer que o pedido de restituição administrativa inserida na declaração do imposto de renda pessoa física suspende o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito.

Conclusão

A repetição de indébito no direito tributário tem papel relevante, pois visa recuperar o patrimônio indevidamente desapossado pelo Estado, sendo que o

direito à restituição decorre da própria Constituição, e as exceções ou os obstáculos a esse direito (como a prescrição) impõem análise técnica e com os olhos voltados à efetiva reparação do direito lesado, evitando simplificações e generalizações que geram o enriquecimento ilícito do ente estatal.

Ao tributo sujeito a lançamento por homologação, caso do imposto de renda pessoa física, aplica-se o quanto disposto no inciso I do artigo 168 do CTN, ou seja, o prazo é contado da data de extinção do crédito tributário, que, conforme expressa disposição legal – referendada por julgamento do Supremo Tribunal Federal –, ocorre também no caso do **pagamento antecipado** exposto no parágrafo primeiro do artigo 150 do CTN, descabendo aplicar a tese dos “cinco mais cinco”, a não ser que se trate de ação ajuizada anteriormente a 9 de junho de 2005.

O imposto de renda da pessoa física é tributo que deve levar em consideração todo o conjunto de despesas e receitas do período de apuração (anual), considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, resultando de pouca valia considerar como termo inicial da prescrição o adiantamento mensal ou a retenção do imposto, devendo ser utilizado o encerramento do ano-base (quando perfectibilizado o fato gerador) ou a data de declaração anual dos rendimentos (quando feito o ajuste).

Ainda que respeitáveis as razões externadas em julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, o fato é que não se pode confundir fatos imponíveis que tenham tributação definitiva com aqueles submetidos ao regime de retenção e posterior **ajuste**, pois **retenção** não é a palavra-chave para a defesa da prescrição quando do final do ano-base ou quando da apresentação da declaração, mas sim perfectibilização do **fato gerador** e **ajuste**.

A simples retenção do imposto de renda não tem o condão de iniciar o prazo para repetição do indébito do tributo, pois ainda dependente do ajuste anual a ser efetuado; a retenção com posterior ajuste não se confunde com o “pagamento antecipado” a que se refere o parágrafo único do artigo 150 do CTN, fato admitido inclusive pela administração tributária em recente parecer normativo.

O marco inicial da fluência do prazo prescricional para os valores retidos durante o ano-base **deve ser a data da entrega da declaração** pelo contribuinte, mesmo feita intempestivamente ou não feita a declaração. Com efeito, se na declaração é que se faz o **ajuste**, o prazo inicial para reaver valores indevidamente retidos deve ser a data final da entrega dessa declaração.

No tocante à interrupção ou suspensão do prazo prescricional, ainda que se admita a correção do entendimento jurisprudencial no sentido de que, no âmbito tributário, o pedido de restituição feito administrativamente não interrompe nem suspende o prazo prescricional, deve-se atentar que o pedido de restituição de **imposto de renda**, dirigido à autoridade competente, impõe a suspensão do prazo prescricional quinquenal, por expressa disposição legal, devidamente recepcionada pela legislação tributária.

Enfim, resta claramente delineado que o prazo para postular a repetição de indébito no âmbito do imposto de renda da pessoa física merece análise diferenciada, inerente às peculiaridades de sua normatização e seu sistema de arrecadação, influenciando tanto no termo inicial de fluência do prazo prescricional como na suspensão de sua fluência quando feito o pedido de restituição inserido na declaração de ajuste anual.

Referências bibliográficas

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 253-280.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

Notas

1. Hugo de Brito Machado.

2. MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). **Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 253-280.

3. “Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, da natureza ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

4. EREsp 435.835/SC, julgado em 02.09.2002.

5. “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.”

6. “**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO DE SENTENÇA. IMPOSTO DE RENDA. RESTITUIÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. JUROS DE MORA. LIQUIDAÇÃO. EXCESSO DE EXECUÇÃO. ELABORAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA. DESNECESSIDADE. CONTADORIA. 1. Em sede de execução, a conta de liquidação deve ser elaborada em escorreita consonância com a condenação imposta no título judicial exequendo. 2. A apuração dos valores de imposto de renda a restituir deve considerar a totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte no ano-calendário em que houve a retenção indevida do tributo, bem como as deduções e os descontos realizados em conformidade com a legislação vigente e a eventual restituição administrativa de valores. 3. Na hipótese dos autos, a Contadoria observou a forma de declaração retificadora e elaborou seus cálculos refletindo com precisão o título executivo, demonstrando o excesso de execução.” (TRF4, AC 5038860-56.2012.404.7100, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 17.07.2014)

7. REsp 723476/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Rel. p/ Acórdão Ministra

Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06.03.2007, DJ 10.05.2007 p. 366.

8. Assim decidi quando do julgamento da Ação Ordinária nº 5022844-27.2012.404.7100, sentenciado em 07.04.2013, no qual ainda acrescentei: "Adotar outro entendimento seria aplicar dois pesos e duas medidas, considerando, para fins de repetição, a retenção ou o pagamento antecipado como dependente de avaliação de toda a renda do ano-base, mas, para fins de contagem de prescrição, a retenção ou o pagamento antecipado seria ato definitivo e marco inicial da fluência de seu prazo".

9. AgRg no Recurso Especial nº 1.442.993, 2ª Turma, Rel. Ministro Humberto Martins.

10. "EMENTA: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS INDENIZADAS. PRESCRIÇÃO. VERBA HONORÁRIA. 1. Incidência do art. 3º da LC 118/05, de forma que o prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido. O pagamento indevido ocorre, juridicamente, na data da declaração anual de rendimentos (ajuste), isso porque a retenção do imposto de renda na fonte é mera antecipação do imposto devido. 2. Tendo em vista a reforma da sentença, imputo exclusivamente à autora o pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios, que fixo em 10% sobre o valor da causa." (TRF4, APELREEX 2008.70.00.026901-4, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 29.07.2009)

11. Acessado em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2014/parecer062014.htm>.

12. AgRg no Ag 629.184/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 13.06.2005.

13. TRF4, AC 5002586-97.2011.404.7110, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 06.09.2012.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

ISMAEL, Fabio Hassen. Aspectos relevantes do prazo para pleitear a repetição de indébito do imposto de renda da pessoa física. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, dez. 2014. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Fabio_Ismael.html>
Acesso em: 13 maio 2015.