



PARECER SEI Nº 67/2023/MF

**Documento protegido por sigilo profissional. Art. 133 da Constituição Federal. Art. 7º, inciso II, da Lei nº 8.906, de 4 de julho 1994 (Estatuto da OAB). Art. 22 da Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 6º, inciso I, do Decreto 7.724, de 16 de maio de 2012. Parecer PGFN/CJU/COJPN/Nº 2328/2013.**

PRESCRIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

- Parecer em consulta. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região.
- Consulta formulada pela **Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região** a esta **Coordenação de Assuntos Tributários** com o objetivo de esclarecer questões sobre o prazo prescricional para repetição de indébito de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, a envolver a apuração de tal tributo na sistemática do lançamento por homologação e seus sucessivos e possíveis desdobramentos (retenção na fonte, ajuste anual, restituição, pagamento, malha fiscal e eventual lançamento suplementar de ofício).
- A prescrição da repetição de indébito flui a partir da entrega da declaração de ajuste anual do IRRF ou do pagamento posterior decorrente do ajuste. Na hipótese de não entrega da declaração, o termo inicial da prescrição é a data final prevista na legislação tributária para entrega da aludida declaração.

Processo SEI nº 10145.101964/2022-05

## I - RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta formulada pela **Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região (29514436)** a esta **Coordenação de Assuntos Tributários** com o objetivo de esclarecer questões sobre o prazo prescricional para repetição de indébito do Imposto de Renda auferida por Pessoas Físicas - IRPF, a envolver a apuração na sistemática do lançamento por homologação e seus sucessivos e possíveis desdobramentos (retenção na fonte, ajuste anual, restituição, pagamento, malha fiscal e eventual lançamento suplementar de ofício).

2. Noticia a consulente que se reuniu com uma entidade sindical com o objetivo de celebrar negócio jurídico processual prévio à propositura de cumprimentos de sentenças oriundos de ação coletiva, que declarou a inexistência de IRPF sobre juros moratórios de verbas remuneratórias adimplidas em atraso, judicial ou administrativamente, aos componentes da categoria profissional substituída, observada a prescrição dos

pagamentos efetuados antes de 05/03/2003.

3. Relata, ainda, que no âmbito da mencionada negociação a entidade sindical apresentou documentos relativos a reclamatória trabalhista proposta em 1989 contra a União para pagamento de verbas salariais em favor de servidores federais não estatutários do antigo INAMPS incorporados ao Ministério da Saúde e que, no bojo da execução de tal feito, a União efetuou pagamentos de valores em atraso por meio de requisição de precatório durante o ano de 2001.

4. O requisitório compreendia o valor global devido aos substituídos, realizando-se o rateio e o desconto na fonte do IRPF para 4.900 servidores em cálculos individuais nos próprios autos trabalhistas.

5. As retenções individuais não foram informadas oficialmente pela Justiça do Trabalho à Receita Federal, deixando a cargo dos beneficiados pelos pagamentos efetuados no bojo da ação de execução a comunicação individual no momento da declaração do imposto de renda anual - DAA.

6. A situação processual acima traçada gerou, segundo o consulente, quatro situações:

"(a) contribuintes que tiveram apenas a retenção na fonte em 2001, sem entrega da declaração de ajuste ;

(b) contribuintes que informaram os valores recebidos e de IRRF na DIRPF do exercício 2002 e não caíram em malha,

(c) contribuintes cuja declaração caiu em malha, mas esta acabou liberada após acatamento dos esclarecimentos;

(d) contribuintes em relação aos quais houve lançamentos de ofício (independentemente da manutenção desses atos nas demais esferas administrativas ou no Judiciário). Tudo isso no contexto em que os descontos a título de IR na fonte efetuados em 2001 permaneceram depositados até recolhimento via DARF em 05/05/2003".

7. Em face deste caso concreto, formula questionamentos a esta Coordenação-Geral no sentido de saber o termo inicial da prescrição de IRPF nos seguintes casos:

"(i) retenção na fonte não definitiva sem entrega de declaração de ajuste,

(ii) malha fiscal da DAA posteriormente homologada, especialmente quando a declaração apontasse valores a restituir;

(iii) malha fiscal da DAA seguida de lançamento de ofício e

(iv) se, apesar do desconto a título de IRRF em ação judicial, pagamento existiria apenas com o recolhimento via DARF destes valores e consequente reflexo sobre a prescrição quando este recolhimento for superveniente à DAA".

8. A **Portaria PGFN n.º 1.005, de 30 de junho de 2009**, regramento que orienta o regime de consultas internas, é clara, em seu **art. 3º inc. II**, no sentido de determinar que a formulação da Consulente deverá transpor o caso concreto para consulta em tese, de modo a obter orientação genérica sobre a questão jurídica ou sobre o procedimento operacional, devendo o caso concreto ser solucionado pela Unidade consulente.

9. Partindo-se de tal premissa, as reflexões supervenientes transitar-se-ão no campo hipotético, acenando com ponderações teóricas, que, no entanto, poderão instrumentalizar estudo mais vertical pela Unidade Consulente, com base nos elementos concretos que emergirem do processo judicial em que atua.

10. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos **artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, aprovado pela **Portaria MF n.º 36, de 24 de janeiro de 2014**.

11. É o que se tem a relatar. Passemos à análise do pedido, nos limites de nossa competência regimental.

**II - FUNDAMENTAÇÃO**  
**CONSIDERAÇÕES GERAIS DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO**

12. Preliminarmente, cumpre fazer breves considerações acerca do instituto da repetição de indébito no direito tributário, que se funda no princípio que veda o enriquecimento sem causa.

13. Com efeito, haverá enriquecimento sem causa sempre que o Estado receber quantia a título de obrigação tributária destituída de fundamento legal, sendo desnecessária qualquer demonstração de erro por parte do sujeito passivo.

14. É o que leciona Hugo de Brito Machado:

(...)

“O contribuinte pode ter pago voluntariamente, sabendo que o tributo era indevido, mesmo assim tem direito à restituição. Assim, pode o contribuinte pagar um tributo que entende indevido, para obter uma certidão negativa de débito, ou mesmo para evitar uma ação penal, extinguindo a punibilidade do crime de sonegação fiscal. Mesmo nesses casos o contribuinte tem direito à restituição, desde que demonstre haver pago o que não devia.”

(...)

15. Nos termos do **art. 165, caput, do CTN**, se um contribuinte paga determinado valor a título de tributo, posteriormente revelado indevido, tem ele o direito de pedir a sua devolução, independente de protesto judicial, isto é, de uma providência cautelar que notifique judicialmente o sujeito ativo, para que lhe seja assegurado o seu direito. *In verbis*:

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

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

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

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

16. Quanto ao prazo para o exercício do direito de repetição, deve-se observar o disposto nos art. 168 e 169, do CTN:

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

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [\(Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005\)](#)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

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

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

17. No que tange ao **inciso I do art. 168**, o **CTN** fixa como marco inicial do prazo prescricional a extinção do crédito tributário que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é orientado pelo disposto no **art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005**, o qual dispõe que *“para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – 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”*.

18. Reforçando essa diretriz legal, o **Parecer SEI n.º 1986/2022/ME** fixou a seguinte tese:

(...)

10. Nesse passo, é importante esclarecer que, diante do que foi decidido pelo STF, o objeto da

restituição seriam pagamentos - efetuados por entes subnacionais à União - relativos a "receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços". Isso porque o STF decidiu que essas receitas pertencem aos próprios entes subnacionais, e não à União.

11. Pois bem. A dúvida formalizada por meio desta consulta diz respeito apenas às hipóteses e ao prazo a serem observados nos pedidos de repetição de indébito relativos a pagamentos realizados antes do julgamento do RE 1.293.453, ou seja, casos em que entes subnacionais pagaram/repassaram à União receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços. A consulta parece pressupor alguma diferença de tratamento entre os casos em que o pagamento indevido foi realizado antes e aqueles em que foi realizado depois do julgamento do TEMA 1130.

12. Contudo, o julgamento do tema pelo STF - ainda que se desse em sede de controle de constitucionalidade - não parece ter o condão de afetar as hipóteses e os prazos para pedidos de repetição de indébito tributário. Nessa linha, transcrevem-se os comentários de Ilana Bertagnolli e Gilson Pacheco Bomfim ao art. 168 do Código Tributário Nacional (Constituição e Código Tributário Nacional comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional, Cláudio Seefelder e Rogério Campos, coordenadores-gerais - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1009):

Embora o CTN não trate de repetição do indébito com fundamento em inconstitucionalidade, a hipótese mais frequente na atualidade a ensejar estes pleitos, conforme muito bem lembrado por Regina Helena Costa, é a que tem como base justamente a declaração de inconstitucionalidade da norma. De fato, em tais casos, **deve ser aplicável o prazo da prescrição quinquenal contado da data do pagamento indevido, não precisando o contribuinte aguardar alguma decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) para ingressar com pedido de restituição.** Antes mesmo do julgamento de alguma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) pelo STF, o sujeito passivo da obrigação tributária pode buscar o reconhecimento do direito à repetição do indébito no Judiciário, através do controle difuso de constitucionalidade. Nesses casos, o prazo de cinco anos para a propositura de referida ação será contado da data do respectivo pagamento que se considera indevido/inconstitucional. Posterior declaração de inconstitucionalidade pelo STF não gera novo prazo para repetição a partir daí. Esse é o entendimento consagrado no Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 435.835/SC, firmou posição no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem de prazo para a repetição do indébito tributário.

13. Do mesmo modo, o julgamento do TEMA 1130 pelo STF, em sede de Repercussão Geral, em nada altera o prazo para ingressar com pedido de restituição/repetição de indébito, sendo aplicável à espécie o previsto no art. 168, I, do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos a contar da data da extinção do crédito tributário (no caso, pelo pagamento).

### **3 CONCLUSÃO**

14. Diante do exposto, em resposta à consulta formulada pela Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa/PGFN, conclui-se que o fato de o pagamento ter sido realizado antes ou depois do julgamento do TEMA 1130 pelo STF não influi na contagem do prazo para pleitear a repetição de indébito que, em qualquer hipótese, será de cinco anos contados da data do pagamento indevido, de acordo com art. 168 do CTN.  
(...)

19. Portanto, após a entrada em vigor do **art. 3º da LC 118/05**, o prazo para a repetição do indébito nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos contados do pagamento indevido, de acordo com a interpretação que se extrai do **art. 168 do CTN**.

20. Feitas as considerações gerais a respeito da repetição de indébito, torna-se necessário analisar essa questão em relação ao IRPF, em razão da suas especificidades: 1- a substituição tributária, por meio da técnica de retenção do imposto de renda referentes aos rendimentos de trabalho assalariados, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; 2- a forma de tributação dos valores retidos, ou seja, tributação exclusiva da fonte ou antecipação do imposto de renda para fins da Declaração de Ajuste anual e os marcos temporais para fins do exercício do direito de repetição de indébito.

### **DA RETENÇÃO NA FONTE**

21. O **art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**, dispõe, com fulcro no **art. 128 do CTN**, que ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, conhecida como retenção na fonte, os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas e os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas. Além disso, o **art. 12-A** da referida lei tratou dos rendimentos recebidos acumuladamente - RRA, facultando ao contribuinte a opção pela tributação exclusiva na fonte ou a integração desses valores na base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, sendo essa opção irretratável:

(...)

Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: ([Vide Lei nº 8.134, de 1990](#)) ([Vide Lei nº 8.383, de 1991](#)) ([Vide Lei nº 8.848, de 1994](#)) ([Vide Lei nº 9.250, de 1995](#))

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; ([Vide Lei complementar nº 150, de 2015](#))

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

[...]

Art. 12-A. Os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. ([Redação dada pela Lei nº 13.149, de 2015](#))

§ 1º O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 2º Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 3º A base de cálculo será determinada mediante a dedução das seguintes despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis: ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

I – importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; e ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

II – contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 4º Não se aplica ao disposto neste artigo o constante no [art. 27 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), salvo o previsto nos seus §§ 1º e 3º. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 5º O total dos rendimentos de que trata o **caput**, observado o disposto no § 2º, poderá integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irretratável do contribuinte. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 6º Na hipótese do § 5º, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 7º Os rendimentos de que trata o **caput**, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação da Lei resultante da conversão da [Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010](#), poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 8º (**VETADO**) ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

§ 9º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

Art. 12-B. Os rendimentos recebidos acumuladamente, quando correspondentes ao ano-calendário em curso, serão tributados, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de

advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. [\(Incluído pela Lei nº 13.149, de 2015\)](#)

(...)

22. Extraí-se da redação dos dispositivos antes expostos, duas possibilidades para o contribuinte que recebe rendimentos acumuladamente referentes a exercícios anteriores, quais sejam, a tributação exclusiva na fonte ou no ajuste anual. Assim sendo, na hipótese de escolha pela possibilidade descrita no **§5º do art. 12-A da Lei nº 7.713/88**, a apresentação da Declaração de Ajuste Anual torna-se necessária para o exercício da referida opção e funciona como marco do prazo prescricional, desde que observado o respectivo prazo legal da referida apresentação, conforme será visto mais adiante.

23. Para corroborar esse entendimento, cita-se a **Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017**, que se submete à jurisprudência do STJ no sentido de que o termo inicial do prazo prescricional para a ação de repetição de indébito do imposto de renda retido na fonte é a entrega da declaração de ajuste anual ou do pagamento posterior decorrente deste, e não o pagamento antecipado por ocasião da retenção na fonte. Colaciona-se, a seguir, trecho da mencionada nota:

(...)

Da leitura dos julgados supratranscritos, constata-se que é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF se inicia a partir da entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda ou do pagamento posterior decorrente do ajuste e não do pagamento antecipado, por ocasião da retenção na fonte.

(...)

24. Na seara jurisprudencial, o entendimento vigente é o de que o termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF se inicia a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste, *in verbis*:

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

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

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

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

4. Recurso Especial provido.

(STJ, REsp 1845450/RS, Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2019).

PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO QUANTO AO EXAME DE ALEGAÇÕES RELEVANTES. VIOLAÇÃO DO ART. 1022 DO CPC/2015 CARACTERIZADA.

1. Cuida-se, na origem, de ação ordinária por meio da qual a parte autora pretende a declaração de inexigibilidade de Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente por força de decisão judicial.

2. O recorrente alega violação ao art. 1.022 do CPC/2015 sob os seguintes fundamentos: "O v. acórdão embargado consignou a data em que houve a retenção do imposto de renda na reclamatória trabalhista; porém, deixou de registrar outro aspecto fático essencial ao deslinde do feito, qual seja, a data de entrega da declaração de imposto de renda. Data vertia, cumpre fique registrado no v. acórdão que os valores de que tratam a presente ação foram declarados pelo autor em abril de 2005, quando do ajuste anual daquele exercício, conforme referido nos memoriais e demonstrado nos documentos de Evento 1, OUT18, 11. 5 e OUT19 dos autos originários" (fl. 455, e-STJ) 3. Os pontos são relevantes, na medida em que a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que, ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do

indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação). Precedentes: AgRg no REsp 1.276.535/RS, Relator Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 13/5/2016; REsp 1.472.182/PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º/7/2015.

4. Recurso Especial parcialmente provido para determinar que o tribunal a quo efetue novo julgamento dos Embargos de Declaração, com exame explícito dos pontos indicados. (STJ, REsp 1664635/RS, Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe 12/09/2017).

25. Corroborar este entendimento as seguintes disposições contidas no **Decreto n.º 9.580/2018 (RIR)**, *in verbis*:

(...)

Art. 80. Do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no [art. 79](#), poderão ser deduzidos ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 12](#); [Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, art. 1º](#); e [Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 4º](#)):

(...)

VII - o imposto sobre a renda retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Art. 81. O montante determinado na forma estabelecida no [art. 80](#) constituirá, se positivo, saldo do imposto sobre a renda a pagar, observado o disposto no [art. 116](#), e, se negativo, valor a ser restituído ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 13, caput](#)).

Art. 82. O valor da restituição a que se refere o [art. 81](#) 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 ajuste anual até o mês anterior ao da liberação da restituição, e de um por cento no mês em que o recurso financeiro for disponibilizado ao contribuinte em instituição financeira ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 16](#); e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 62](#)).

(...)

26. No julgamento do **EDcl nos EDcl nos EDcl no RESP n.º 1.233.176 – PR** a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça traçou a seguinte orientação:

(...)

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" (e-stj, fl. 357/358). 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 sublinhado 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. Esta 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.

(...)

27. No mesmo sentido, AgRg no REsp 1276535/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2016, DJe 13/05/2016.

28. Merece registro a posição do **STJ** no julgamento do **EREsp 422.253/DF** no qual ficou assentado 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”. (STJ, REsp 422.253/DF, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJU 28/10/2003).

29. No intuito de afastar dúvidas em relação ao entendimento antes exposto em relação à **declaração de ajuste anual entregue fora do prazo legal** e os **casos da tributação exclusiva na fonte**, bem como sobre os **rendimentos sujeitos à tributação definitiva** foi elaborada com muita propriedade a **Nota PGFN/CRJ/Nº 972/2017**, conforme pode-se constatar a seguir:

2. A Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017, fruto de proposta sugerida pela PRFN 3ª Região, apreciou a viabilidade de dispensa de contestar e de recorrer nas ações judiciais em que se discute o termo inicial de prescrição da repetição de indébito tributário relativo ao imposto de renda retido na fonte – IRRF e, após análise da jurisprudência correlata, autorizou a dispensa de impugnações judiciais nas demandas citadas, com a inclusão do tema no item 1.22, alínea “z”, da lista de dispensa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, nos moldes abaixo delineados:

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

**Resumo:** A prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir da entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda ou do pagamento posterior decorrente do ajuste e não da retenção do imposto na fonte.

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

3. Ao final, foi recomendado o envio da Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017 à RFB para manifestação preliminar à proposição de edição de ato declaratório pela PGFN.

4. Em resposta, foi editada a Nota Cosit nº 228, de 2017, a qual noticiou o entendimento da RFB sobre a matéria, constante do Parecer Normativo Cosit nº 6, de 4 de agosto de 2014:

19. De todo o exposto, pode-se concluir que a retenção na fonte de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em regra, equivale à antecipação do pagamento de que trata o art. 3º da LC nº 118, de 2005, data em que se considera extinto o crédito tributário, para fins de aplicação do disposto no art. 168, inciso I, do CTN. Essa conclusão se aplica, ressalve-se, aos tributos lançados por homologação cujo fato gerador já tenha ocorrido, normalmente por ser instantâneo. 19.1. No caso específico do imposto sobre a renda das pessoas físicas, em se tratando de rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, sujeitos ao ajuste anual, e tendo havido antecipação do pagamento do imposto mediante retenção pela fonte pagadora, o dies a quo da contagem do prazo decadencial veiculado no art. 168, inciso I, do CTN é o dia 31 de dezembro do anocalendarário correspondente. 19.2. Isso porque o fato gerador do IRPF apenas se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e das deduções, o que se dá no dia 31 de dezembro de cada ano. Antes disso não há que se falar em extinção do crédito tributário, pois o fato gerador do IRPF ainda não ocorreu. 19.3. Entretanto, quanto às retenções ao IRPF que tenham tributação exclusiva na fonte, ou seja, que não se sujeitam ao ajuste anual, o presente raciocínio não se aplica. Nesses casos, aplica-se a literalidade do art. 3º da LC nº 118, de 2003: o prazo para requerer a sua restituição se inicia na data da retenção indevida.

5. Ademais, esclareceu a Nota Cosit nº 228, de 2017, que “o IRRF, em síntese, diz respeito a duas espécies de rendimentos: a) rendimentos tributados na fonte a título de antecipação e, portanto, sujeitos à Declaração de Ajuste Anual; e b) rendimentos tributados exclusivamente na fonte, isto é, não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual. Fora do conceito de IRRF, mas pertinente à matéria em análise, há também os rendimentos sujeitos à tributação definitiva (não sujeitos à antecipação para fins de ajuste anual, cujo recolhimento tenha sido efetuado pelo próprio sujeito passivo).”

6. Nesse sentido, a RFB recomendou que, caso a PGFN opte pela manutenção do presente tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, a) sejam expressamente ressalvadas as hipóteses de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte e à tributação definitiva e b) indagou acerca do termo inicial de prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF nos casos em que o contribuinte não entregar a declaração na data estipulada na legislação tributária,



nos seguintes termos:

8. Pelo todo arrazoado, recomenda-se que, caso a PGFN adote o entendimento jurisprudencial exposto, esta adoção leve em consideração a necessária diferenciação existente entre a tributação na fonte a título de antecipação da tributação exclusivamente na fonte e da tributação definitiva. 9. Além disso, é preciso estabelecer o tratamento a ser conferido aos contribuintes que não entreguem a declaração na data estipulada na legislação tributária. Não se deve, sob pena de ofensa à isonomia, conferir ao contribuinte que entrega de forma extemporânea sua declaração prazo para a repetição do indébito superior àquele conferido ao contribuinte que arca com sua obrigação acessória de entrega de declaração na data prevista na legislação. 10. Assim, cabe solicitar esclarecimentos quanto aos limites do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, para esclarecer se é possível adotar-se, a partir do julgado, o entendimento de que o termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF se iniciaria a partir da data prevista para entrega tempestiva da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda, na forma prevista pela legislação tributária, e não a partir da data da efetiva entrega da declaração.

7. No tocante à posição da RFB sobre a matéria, delineada no Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2014, e ao entendimento exarado por esta Coordenação-Geral na Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017, que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais em que se discute o termo inicial de prescrição da repetição de indébito tributário relativo ao IRRF, insta tecer breves considerações acerca da finalidade de inclusão de temas em lista de dispensa de contestar e de recorrer, de acordo com a Portaria PGFN nº 502, de 2016.

8. A análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista de dispensa por esta Procuradoria-Geral decorre da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido em juízo pela Fazenda Nacional, tornando flagrantemente inócua a apresentação de impugnações em tais demandas.

9. Desse modo, a inclusão de tema em lista, de forma alguma, implica na modificação da posição jurídica sustentada pela PGFN na defesa judicial da União. Apenas reconhece-se que a interposição de futuros recursos às citadas ações se mostra inútil diante da pacífica jurisprudência dos Tribunais, sem probabilidade nenhuma de êxito.

10. Destarte, a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao concluir que a persistência em tese contrária à posição cabalmente pacificada pelos Tribunais Superiores só geraria prejuízo aos cofres públicos e sobrecarregaria o Poder Judiciário e a própria PGFN, já que inexistente perspectiva de vitória. Nesse diapasão, foi formulada a Nota em apreço, como se observa dos excertos abaixo transcritos:

7. Da leitura dos julgados supratranscritos, constata-se que é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF se inicia a partir da entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda ou do pagamento posterior decorrente do ajuste e não do pagamento antecipado, por ocasião da retenção na fonte. 8. No tocante à discussão da matéria no Supremo Tribunal Federal – STF, destaca-se que a questão não ostenta contornos constitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, à apreciação da Suprema Corte. 9. Com efeito, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

11. Vislumbra-se, de tal modo, que todos os argumentos que poderiam ser suscitados em defesa dos interesses da União foram levantados e rechaçados pelos Tribunais Superiores.

12. Destaca-se, outrossim, que, quando da análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista, além dos argumentos técnicos e jurídicos, são também apreciados os aspectos de oportunidade e de conveniência por esta Procuradoria-Geral.

13. Assim, conservando os Tribunais o mesmo entendimento à época da inclusão do presente tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, resta infrutífero o pleito de revisão da Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017.

14. Acerca do pedido formulado pela RFB nos itens 7.2 e 8 da Nota Cosit nº 228, de 2017, ainda que algumas decisões judiciais colacionadas na Nota PGFN/CRJ/Nº 490/2017 já tragam as ressalvas, esta Coordenação-Geral, a fim de dirimir qualquer dúvida, fará constar, de forma expressa, as ressalvas relativas ao IRRF incidente sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte e ao IR incidente sobre os rendimentos sujeitos à tributação definitiva.

15. Quanto à dúvida apresentada no item 9 da Nota Cosit nº 228, de 2017, qual seja, o tratamento a ser dado aos contribuintes que não entreguem a declaração na data estipulada na legislação tributária, como próprio salientado pela RFB, “não se deve, sob pena de ofensa à isonomia, conferir ao contribuinte que entrega, de forma extemporânea, sua declaração prazo para a repetição do indébito superior àquele conferido ao contribuinte que arca com sua obrigação acessória de entrega da declaração na data prevista na legislação”.

16. Nessa toada, visando resguardar os primados da isonomia e da justiça fiscal e à luz do entendimento jurisprudencial do STJ, o qual, ainda que apenas implicitamente, traga, no espírito dos julgados firmados, a premissa de respeito ao prazo para entrega da declaração de ajuste anual do IR, esta Coordenação-Geral conclui que aos contribuintes que entregarem a declaração de forma extemporânea deve ser estabelecida a data final prevista na legislação tributária para entrega da aludida declaração como termo inicial da prescrição nas ações de repetição de indébito tributário relativo ao IRRF.

17. Por conseguinte, sugere-se a alteração da redação do item 1.32, alínea “j”, da lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

**z) IRRF:** Termo inicial da prescrição da repetição de indébito tributário.

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

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

**Referência:** Nota PGFN/CRJ/Nº XXX/2017.

**Data da inclusão:** XX/XX/2017.

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

30. Ficou claro o entendimento consolidado no sentido de que, em se tratando dos rendimentos tributáveis na fonte, a título de antecipação, 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, a partir daí, nasce seu direito à repetição do indébito. Porém, na esteira do disposto na **Nota PGFN/CRJ/Nº 972/2017** na hipótese de entrega extemporânea da declaração, o termo inicial da prescrição é a partir da data final fixada na legislação tributária para entrega da aludida declaração.

31. Outra discussão relevante para a definição do *dies a quo* do prazo prescricional é aquela na qual houve retenção na fonte como antecipação do imposto de renda sem entrega da declaração de ajuste anual. No caso em tela, trata-se de uma hipótese da referida retenção feita em pagamento realizado pela via do precatório.

32. Nesse sentido, dispõe a **Lei n.º 10.833/2003** dispõe, em seu **art. 27**, *in verbis*:

(...)

Art. 27. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3% (três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.

(...)

33. A hipótese de rendimentos tributáveis na fonte, a título de antecipação de IR, difere da hipótese de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva que, portanto, não admitem compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do ano-base. Para aclarar essa situação, colacionamos o seguinte julgado do STJ, proferido em sede de **AgRG n.º REsp 1276535/RS**:

(...)

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 REsp 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:

"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, nos autos do REsp 1.472.182/RS, **apresentado nas seguintes premissas: (a) em se tratando dos rendimentos tributáveis na fonte, a título de antecipação, 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 com o pagamento 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 impositivos podem ocorrer até o dia 31 de dezembro do ano-base, completando-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".**

(...) - Grifamos.

34. Assim, no caso de tributação exclusiva na fonte ou definitiva, que não admitem compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, o prazo prescricional inicia-se a partir do pagamento, conforme julgado do Superior Tribunal de Justiça:

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 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 REsp 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. (REsp n. 1.472.182/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/5/2015, DJe de 1/7/2015.) **Sem destaque no texto original**

### **DA MALHA FISCAL**

35. Estabelecido o marco prescricional nos casos de IRPF, cumpre trazer à discussão as consequências jurídicas da popularmente conhecida como "malha fiscal" ou "malha fina" na contagem do prazo prescricional da ação de repetição de indébito por interessar ao deslinde do caso analisado. Com efeito, a malha fiscal é apenas uma etapa sistêmica interna na qual o órgão fiscal verifica as informações enviadas pelo contribuinte para efeito de comparação com informações fornecidas por outras entidades ou órgãos, sendo desprovida de previsão legal no CTN. Segundo consta do site da Receita Federal <sup>[3]</sup>:

(...)

Quando você envia a sua Declaração de Imposto de Renda, ela passa por uma análise dos sistemas da Receita Federal, onde são verificadas as informações que você enviou e elas são comparadas com informações fornecidas por outras entidades (terceiros), que também tem que prestar informações à Receita: empresas, instituições financeiras, planos de saúde e outros.

Se for encontrada alguma diferença entre as informações apresentadas por você em relação às informações apresentadas por terceiros, a sua declaração será separada para uma análise mais profunda, é o que se chama de Malha Fiscal (ou "malha fina" como é popularmente conhecida). Você não receberá a sua restituição enquanto a sua declaração estiver em Malha Fiscal.

(...)

36. Referido procedimento tem fundamento na **IN RFB n.º 958/2009, art. 1º, caput**, a seguir colacionado:

Art. 1º A revisão da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) far-se-á mediante procedimentos internos decorrentes de parâmetros nacionais estabelecidos pelas Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação (Cotec), de acordo com suas competências regimentais.

(...)

37. Em suma, por se tratar de procedimento fiscal que analisa se houve ou não infração na apuração do IRPF, sem implicar em processo administrativo fiscal ou em qualquer suspensão do prazo prescricional, o período em que a declaração do contribuinte ficou pendente de análise na "malha fiscal" é irrelevante para efeitos de cômputo do prazo prescricional no âmbito da ação de repetição de indébito tributário.

38. Os argumentos que buscam postergar o termo inicial da prescrição de indébito com base no período em que determinada conta ficou em malha fina não encontram qualquer respaldo jurídico, eis que o procedimento para apuração de infrações na declaração do imposto de renda pessoa física não implica extinção do crédito e tampouco impacta o prazo prescricional, com exceção apenas daquele crédito tributário lançado de ofício nas hipóteses dos **incs. I a IX do art. 149 do CTN** e pago pelo contribuinte, de modo a atrair a incidência do **inciso I do art. 168 do CTN**.

39. Ressalta-se que não há impedimento legal no sentido de que o contribuinte com declaração de ajuste anual em "malha fiscal" não possa ingressar com ação de repetição de indébito, desde que observados os requisitos previstos no art. 165 e ss, do CTN.

### **DO RECOLHIMENTO DO VALOR RETIDO**

40. Quanto à legitimação ativa *ad causam* para a propositura da ação de repetição de indébito tributário, tem-se que ela é atribuída ao contribuinte que realizou o fato gerador correspondente cabendo, tão-somente a este, o direito à restituição. Logo, a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para pleitear em juízo ou administrativamente, a restituição dos valores pagos à título de IRRF, pois ela é mera responsável pela obrigação tributária acessória de retenção e repasse do tributo.

41. Em tais casos, o Superior Tribunal de Justiça já vem reconhecendo a ilegitimidade da fonte pagadora responsável pela retenção do imposto de renda para pedir a restituição do quantum retido indevidamente. Confira-se este trecho extraído do julgamento proferido em sede de **EDcl nº RESP nº 1.318.163**

– PR:

(...)

A legitimidade processual *ad causam* para restituição de indébito tributário deve levar em consideração, em circunstâncias como a que se analisa, os sujeitos da relação jurídico-material tributária principal, cujo objeto corresponde ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária dela decorrente, o que não é o caso dos autos.

É certo que alguns precedentes desta Corte Superior têm reconhecido a legitimidade do sujeito passivo da obrigação tributária acessória – cujo objeto consiste na retenção e recolhimento de impostos e contribuições – especificamente no campo dos chamados "tributos indiretos", e mais especificamente ainda: somente quando houver comprovação de que não houve repercussão do ônus financeiro a terceira pessoa, comumente intitulada de sujeito passivo de fato, nos termos do art. 166 do CTN ("Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la").

(...)

Destaque-se, no entanto, que o imposto de renda não se inclui dentre aqueles que se enquadram como "tributos indiretos" a exigir qualquer análise quanto ao art. 166 do CTN, sendo desnecessário tecer mais comentários a respeito de referidos precedentes.

(STJ, EDcl nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP n 1.318.163 – PR, Ministro Relator Og Fernandes, Primeira Seção, data do julgamento: 09 de maio de 2018).

42. Na lição de Leandro Paulsen [4]:

(...)

Via de regra, é o próprio contribuinte de direito (aquele que a lei indica como contribuinte) que paga e suporta o ônus do tributo, legitimando-se, portanto, para a repetição de eventual indébito tributário. Mas a referência que o art. 165 faz a "sujeito passivo" abrange o contribuinte de direito e os terceiros que tenham sido obrigados ao pagamento do tributo, substituto tributário e responsável tributário, conforme se extrai do art. 121 do CTN. Dentre esses potenciais legitimados, será efetivamente legitimado no caso concreto quem deles tenha suportado o ônus da incidência indevida, ou seja, aquele que, sendo contribuinte de direito, substituto ou responsável em sentido estrito, arcou com o ônus do tributo. Assim é que pode buscar a repetição do indébito o contribuinte que tenha suportado a retenção do imposto retido e recolhido pelo substituto tributário. Também se legitima, em outro caso, o substituto que pagou tributo com recursos próprios sem ter procedido à retenção. Igualmente, legitima-se o responsável que, na inadimplência pelo contribuinte, teve de satisfazer o crédito tributário. Quando há pluralidade de sujeitos passivos, portanto, faz-se necessário analisar caso a caso.

(...)

43. Nesse sentido, tem-se que a obrigação legal imposta pelo **art. 45, parágrafo único, do CTN** é a de proceder a retenção e o repasse ao fisco do imposto de renda devido pelo contribuinte e não há propriamente pagamento por parte do responsável tributário, uma vez que o ônus econômico da exação é assumido direta e exclusivamente pelo contribuinte que realizou o fato gerador correspondente. Sendo assim, a data do efetivo recolhimento antecipado do tributo efetuado pelo responsável tributário é irrelevante no termo *a quo* da prescrição da ação repetição de indébito ajuizada pelo contribuinte.

### III - CONCLUSÃO

44. Em vista dos argumentos expendidos na presente manifestação, esta Coordenação-Geral passa a responder objetivamente aos questionamentos formulados pela Consulente, quanto ao termo inicial da prescrição da ação de repetição de indébito de IRPF nos seguintes casos:

**(i) retenção na fonte não definitiva sem entrega de declaração de ajuste:** Na hipótese de não entrega da declaração, o termo inicial da prescrição é a data final prevista na legislação tributária para entrega da aludida declaração;

**(ii) malha fiscal da DAA posteriormente homologada especialmente quando a declaração apontasse valores a restituir:** A "malha fiscal" é irrelevante para efeitos de cômputo do prazo prescricional no âmbito da ação de repetição de indébito tributário;

**(iii) malha fiscal da DAA seguida de lançamento de ofício:** A "malha fiscal" é irrelevante para efeitos de cômputo do prazo prescricional no âmbito da ação de repetição de indébito tributário;

**(iv) se, apesar do desconto a título de IRRF em ação judicial, pagamento existiria apenas com o recolhimento via DARF destes valores e consequente reflexo sobre a prescrição quando este recolhimento for superveniente à DAA:** Nesta hipótese, aplica-se o entendimento de que o termo inicial da prescrição da ação de repetição de indébito é a entrega da declaração de ajuste anual ou do pagamento posterior decorrente desta entrega, ou seja, o recolhimento posterior via DARF pelo responsável é irrelevante para fins de definição do termo inicial da prescrição.

45. Por fim, conclui-se que a prescrição da repetição de indébito nos casos de imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos não sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva flui a partir da entrega da declaração de ajuste anual ou do pagamento posterior decorrente do ajuste. Para os rendimentos sujeitos à declaração de ajuste, na hipótese de entrega extemporânea, o termo inicial da prescrição é a partir da data final fixada na legislação tributária para entrega da aludida declaração.

À consideração superior <sup>[5]</sup>.

**CRISTIANO AMORIM TAVARES DA SILVA**

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 67/2023/MF**.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto.

**RILDO JOSÉ DE SOUZA**

Coordenador de Assuntos Tributários

**ANDRÉA MÜSSNICH BARRETO**

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 67/2023/MF**.
2. À **Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região**, em resposta a sua consulta (29514436), para ciência e medidas que entender necessárias.
3. Considerando que este parecer foi classificado com a mesma classificação adotada neste processo (sigilo profissional), solicita-se à Consulente que, a título de cooperação, informe a esta Coordenação

futura reclassificação do processo para público. Caso isso ocorra, fica o Apoio da CAT autorizado, desde já, a reclassificação deste Parecer para público, de acordo com as regras da LAI.

**MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA**  
Procurador-Geral Adjunto de Tributário

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC nº 118: entre regras e princípios. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). Decadência e prescrição em direito tributário. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 249.

[2] PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo/Leandro Paulsen. – 8.ed. –São Paulo:Saraiva,2017. 1.Direito tributário. 2. Direito tributário - Brasil, p.280.

[3][https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/malha\\_fiscal#:~:text=Se%20for%20encontrada%20alguma%20diferen%C3%A7a,%22%20como%20%C3%A9%20popularmente%20conhecida\).](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/malha_fiscal#:~:text=Se%20for%20encontrada%20alguma%20diferen%C3%A7a,%22%20como%20%C3%A9%20popularmente%20conhecida).)

[4] Idem, p 544.

[5] Indexação: Parecer em consulta: Prescrição, Imposto de Renda, Fato Gerador.



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/06/2023, às 14:25, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 15/06/2023, às 15:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 15/06/2023, às 15:12, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 15/06/2023, às 15:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **32016215** e o código CRC **CE2F4B07**.