



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37
Recurso nº. : 125.183
Matéria : IRPF – EX.: 1994
Recorrente : NEIDE ROCHA PIMENTA DE RESENDE
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 26 DE JULHO DE 2001
Acórdão nº. : 102-44.946

DECADÊNCIA – O prazo quinquenal para a restituição do tributo pago indevidamente, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário ou, a partir do ato que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

IRPF – PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO – Os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário, não se sujeitam à tributação do imposto de renda, por se constituir em rendimento de natureza indenizatória.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NEIDE ROCHA PIMENTA DE RESENDE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Antonio de Freitas Dutra. Designado o Conselheiro Valmir Sandri para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **24 AGO 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, LEONARDO MUSSI DA SILVA, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37
Acórdão nº. : 102-44.946
Recurso nº. : 125.183
Recorrente : NEIDE ROCHA PIMENTA DE RESENDE

RELATÓRIO

Pedido de retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física relativa ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, em 23 de março de 1999, seguido de Pedido de Restituição do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos recebidos em decorrência de demissão incentivada da empresa Cia Siderúrgica Belgo-Mineira, conforme Carta da Diretoria de Recursos Humanos e do Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho de 31 de maio de 1993, às fls. 1 a 12.

Telas do sistema IRPF/CONS. evidenciando resultado do processamento das declarações de ajuste dos exercícios de 1994, fl. 15, do sistema IRF, contendo dados dos pagamentos da fonte pagadora inscrita no CNPJ sob n.º 24.315.012/0002-54 para essa contribuinte, fl. 16, informação da DRF/BHE sobre ausência de participação do contribuinte em ações judiciais de acordo com sistema SISCAJU, fl. 17, cópia da Declaração de Ajuste Anual, exercício de 1994, fls. 18 a 21.

O Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal - DRF em Belo Horizonte reconhece a participação em PDV mas indefere a solicitação com base no decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da retenção pela fonte pagadora, e no inc. I do artigo 168 do Código Tributário Nacional – CTN aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, Decisão SESIT/EQIR n.º 286/2000, fl. 22 e 23.

Manifestou inconformidade com a Decisão e recorreu ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, fls. 25 a 27, com as seguintes alegações:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

- de que somente após a aprovação do Parecer PGFN / CRJ n.º 1278/98 pelo Sr. Ministro da Fazenda a Receita Federal reconheceu publicamente a isenção das referidas verbas;

- que as normas publicadas não citam em momento algum a observância de prazo decadencial para a formalização do pedido de restituição;

- que o Ato Declaratório SRF n.º 96/99 e CS DRF n.º 1/99 foram publicados após o seu pedido que impede a retroatividade dos seus efeitos;

- a extinção do crédito tributário ocorreu apenas com a publicação das sentenças definitivas pelo STJ;

- a IN SRF n.º 165/98 estendeu *erga omnes* os efeitos das decisões judiciais do STJ;

- que, em não se acolhendo as justificativas apresentadas, deve ser considerada a extinção do crédito tributário somente com o processamento da Declaração de Ajuste Anual em 30 de agosto de 1994.

- Cita diversos julgados do STF relativos à inconstitucionalidade do Empréstimo Compulsório e a extensão de seus efeitos independente do exercício financeiro em que ocorreu o pagamento.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância indeferiu a solicitação considerando transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos considerando o início de contagem na data da retenção efetuada pela fonte pagadora em Maio de 1993, sendo o pedido efetuado após o seu transcurso, em 19 de março de 1999. Decisão DRJ/BHE n.º 2092, de 25 de outubro de 2000, fls. 30 a 34.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

Recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 38 a 41, onde repete as alegações colocadas em primeira instância. Acrescenta que, de acordo com o artigo 173 do CTN, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e, no presente caso, a partir de 1.º de janeiro de 1994, a Autoridade Fiscal possuía 5 (cinco) anos para homologar o crédito tributário referente à declaração de 31/05/1993. Como a SRF até 1.º de janeiro de 1999 não formalizou o crédito tributário ocorreu a homologação tácita. O prazo decadencial para os pedidos de restituição deve ser contado a partir dessa data, situação em que se inclui o seu pedido. Cita os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 102.44221, DOU de 11 de agosto de 2000, Relator Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, e n.º 106.11307, DOU de 22 de setembro de 2000, para amparar seu entendimento quanto à decadência nos tributos sujeitos à homologação e quanto ao início da contagem do prazo decadencial a partir da IN SRF n.º 165/98.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.003315/99-37

Acórdão nº : 102-44.946

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele tomo conhecimento.

A dispensa de constituição de créditos tributários da Fazenda Nacional e o cancelamento dos lançamentos efetuados relativos à incidência do Imposto de Renda na fonte sobre as verbas indenizatórias pagas em decorrência de incentivo à demissão voluntária, somente foi possível após a publicação, em 06 de janeiro de 1999, da IN SRF n.º 165, de 31 de dezembro de 1998. Esse ato normativo decorreu do Parecer PGFN/CRJ n.º 1278, de 28 de agosto de 1998, que é fundamentado no artigo 19, inc. II, da MP 1699-38, de 31/07/98, e no artigo 5.º do Decreto n.º 2346, de 10 de outubro de 1997. O referido Parecer, com lastro em decisões da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre a matéria, recomendou a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais que versem exclusivamente a respeito da incidência ou não de imposto de renda na fonte sobre as indenizações convencionais nos programas de demissão voluntária, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante. Esclarece que as decisões do STJ são insusceptíveis de alteração pois não cabem embargos infringentes (art. 260 do RISTJ) porque não são julgados proferidos em apelação ou em ação rescisória, nem embargos de divergência (art. 266 do RISTJ) uma vez que as Turmas não divergem entre si. Enfatiza que a ausência de matéria constitucional impede a utilização do Recurso Extraordinário, para reexame do assunto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.003315/99-37
Acórdão nº : 102-44.946

A tributação dos valores relativos ao incentivo à demissão voluntária incentivada decorria do entendimento da Secretaria da Receita Federal – SRF de que apenas estavam isentos a indenização e o aviso prévio pagos de acordo com as determinações da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (art. 477 e 499), até o limite garantido por lei trabalhista ou dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologadas pela Justiça do Trabalho, ou seja, valor excedente estaria sujeito à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, conforme artigo 6.º, V, da Lei n.º 7713/88, e Parecer Normativo 1/95, DOU de 10 de agosto de 1995. O incentivo à demissão voluntária, sob os mais diversos títulos - indenização espontânea, gratificação, de incentivo à demissão, entre outros - não era tido como indenização mas como outros rendimentos decorrentes do trabalho, no campo de incidência do Imposto de Renda – IR.

Como não havia e não há isenção específica para a situação e a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória de acordo com o CTN, necessário se fez a publicação de ato normativo inibindo a ação fiscal sobre essa indenização.

Com todo o amparo já citado a IN SRF n.º 165/98 veio dispensar a constituição de créditos da Fazenda Nacional decorrentes da incidência do IR-Fonte sobre verbas indenizatórias pagas por incentivo à demissão voluntária, autorizar os Delegados e Inspetores da Receita Federal a rever de ofício os lançamentos referentes a essa matéria para fins de subtraí-la dos créditos da Fazenda Nacional constituídos ou em andamento. Esse ato normativo alterou o entendimento do fisco, com efeito *erga omnes*, e autorizou a devolução de pagamentos indevidos ainda não atingidos pela decadência ou prescrição, independente de qualquer protesto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

A partir do momento da publicação desse ato normativo, a Administração Tributária deveria ter revisto todas as declarações e lançamentos envolvendo total ou parcialmente a matéria, desde que ainda não atingidos pela decadência. Por outro lado, permitiu novos pedidos de restituição, dada a mudança de entendimento.

O direito à restituição desses pagamentos indevidos encontra-se previsto no artigo 165, I, do CTN, pois efetuados sob entendimento incorreto de que a referida indenização consistia em fato gerador do Imposto de Renda, definido no artigo 43 do CTN. Como não há isenção expressa para esses valores, verificou-se apenas uma interpretação incorreta da lei ao incluí-los como renda ou proventos que aumentam o patrimônio do contribuinte. Portanto não se trata de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável mas de cobrança (retenção pela fonte pagadora ou lançamento pela autoridade tributária) ou recolhimento espontâneo (quando declarado como tributável) por erro na identificação da natureza do fato gerador.

Como explica Aliomar Baleeiro em Direito Tributário Brasileiro, 11.^a Ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Forense, 2000, página 881, a segunda hipótese prevista no artigo 165, I, do CTN, configura erro de fato porque a natureza ou as circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei.

"A segunda hipótese do Inciso I do artigo 165 configura erro de fato: o pagamento foi indevido porque a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei. Aquilo que a autoridade (ou o próprio sujeito passivo) pensou ser a situação de fato definida na lei, para gênese da obrigação tributária, não era; na realidade, tal situação nem a ela poderia ser racionalmente equiparada."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.003315/99-37

Acórdão nº : 102-44.946

Alterado o entendimento da Administração Tributária com conseqüente suspensão das atividades de lançamento para esses valores a partir da publicação da IN SRF n.º 165/98 e revisão dos procedimentos concluídos ou em andamento, permaneceu a dúvida quanto à extensão da retroatividade dos efeitos desse ato normativo. Para esse fim, o Secretário da Receita Federal publicou Ato Declaratório Normativo n.º 96, de 26 de novembro de 1999, que esclarece à administração tributária restringir-se o limite temporal para a análise dos pedidos de restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ao prazo de 5 (cinco) anos contado da data da extinção do crédito tributário. Esse Ato decorreu da orientação contida no Parecer PGFN/CAT/N.º 1538/99.

Tal ato normativo, apesar de farta jurisprudência contrária, não fere o Direito em vista das determinações emanadas do Código Tributário Nacional, constitucionais, quanto à extinção do crédito tributário, e do princípio da segurança jurídica.

Sendo determinação do CTN, artigo 168, I, eliminar o direito de pleitear a restituição com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da data da extinção do crédito tributário nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165 do CTN, conclui-se incorreta qualquer outra hipótese que estabeleça situação diferenciada, pois haveria de ferir norma emanada da Constituição Federal.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição do tributo indevidamente retido pela fonte pagadora, e neste caso, também indevidamente oferecido à tributação, inicia-se com a retenção efetuada pela fonte pagadora, ou seja, pelo pagamento antecipado. O Imposto de Renda – Pessoa Física utiliza modalidade mista de lançamento caracterizando-se a retenção pela fonte pagadora pagamento antecipado do imposto, na forma prevista no artigo 150, I, do CTN. Esse pagamento extingue o crédito tributário, de acordo com o artigo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

156, VII, do CTN, e serve de marco inicial da contagem do prazo decadencial para os pedidos de restituição.

Adotar modalidade distinta desta para a extinção do crédito tributário a fim de tomar outra data como marco inicial para o prazo de 5 (cinco) anos, como p. ex., a data da publicação da IN SRF n.º 165/98, entendendo inaceitável pois, uma vez extinto o crédito tributário pela forma que primeiro ocorrer dentre aquelas previstas no artigo 156, do CTN, não se pode cogitar de novamente ser eliminado.

Segundo Celso Ribeiro Bastos em Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, 8.ª Ed. atual., Saraiva, 2001, página 217, a extinção do crédito tributário leva à extinção da obrigação tributária e da relação jurídico tributária, como se depreende do texto abaixo.

“4. Extinção do crédito tributário.

.....

A segunda idéia a ser trazida à colação é a de que a relação jurídica tributária agasalha três elementos integrativos indispensáveis – o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto – só se instalando com a presença deles. Ora, como corolário do acima exposto, temos que a ausência de qualquer um desses componentes acarretará a inexistência da obrigação tributária. Em outras palavras, o desaparecimento de um dos elementos constitutivos da relação jurídica levará à extinção da obrigação tributária.”

No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 13.ª Ed. Revisada, Saraiva, 2000, página 445, cita que a extinção do crédito tributário é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

“2. A extinção do crédito é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional.

.....

Depois de tudo o que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexos relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela.”

Por outro lado, estender os efeitos da isenção além dos limites impostos pelo CTN parece-me atitude não condizente com os preceitos legais. Tomar a publicação da IN SRF n.º 165/98 como marco inicial para a contagem do prazo decadencial para a restituição seria desconsiderar a decadência imposta pelo pagamento antecipado. E estender os efeitos a todas aquelas retenções indevidas anteriores ao prazo decadencial, seria ferir o princípio da segurança jurídica, pois implica desfazer fatos jurídicos perfeitos e acabados e impossíveis de ter alterada sua constituição por vedação legal.

Sobre a irretroatividade das leis, da jurisprudência e da decisão administrativa definitiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho, em Comentários à Constituição de 1988, 8.ª Ed. Revista e Ampliada, Forense, 1999, página 240 e 241, cita texto da Profª. Mizabel Derzi, transcrito abaixo.

“Têm razão os germânicos, que extraem do princípio do Estado de Direito, consagrado em sua Constituição, a irretroatividade do Direito (não apenas das leis, mas também dos atos administrativos e da jurisprudência). Ora, assegurar a Constituição Brasileira que a lei não retroagirá, respeitando-se a coisa julgada, a expressão lei, utilizada no art. 5º, XXXVI, tem alcance muito mais amplo para



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.003315/99-37

Acórdão nº : 102-44.946

significar a inteligência da lei, abrangendo assim os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do Executivo. A lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar mais de uma interpretação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis. À certa altura, sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei fazem os tribunais, os quais passam a decidir conforme outra interpretação. Surge, assim, sem lei nova como ato emanado do Poder Legislativo, espécie de lei nova proclamada pelo Poder Judiciário. A irretroatividade da lei alcança, portanto, a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada. A limitação imposta às leis novas quanto à irretroatividade abrange também os atos judiciais, uma vez que uma decisão judicial é sempre tomada segundo certa leitura ou interpretação da lei. Interpretação nova, ainda que mais razoável, não pode atingir uma sentença já transitada em julgado. Não podem retroagir as decisões judiciais, ainda que a título de uniformização jurisprudencial. O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois tornar-se-ia inviável a aplicação do direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que se proferissem novas decisões, com base na nova lei, simples nova inteligência da lei. Assim, no direito nacional, como em todos os países que se enquadram dentro do princípio do Estado de Direito, a decisão judicial nova que interpreta de maneira diferente uma norma jurídica não retroage, nem enseja rescisão de sentença transitada em julgado.”

Por estes motivos, os efeitos da IN SRF n.º 165/98 devem ter eficácia *ex nunc*, uma vez consideradas válidas as determinações do CTN e o princípio da segurança jurídica, não assistindo razão ao recorrente quanto à extinção do crédito tributário a partir da publicação desse ato normativo ou das decisões judiciais do STJ que tratam do assunto.

Quanto a considerar o marco inicial para a decadência sendo a data de homologação tácita para o Imposto de Renda – Pessoa Física, cinco anos após



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o pagamento, entendendo não cabível de acordo com as explicações a seguir.

O lançamento do Imposto sobre a Renda – Pessoa Física - IRPF constitui-se modalidade mista daquelas previstas nos artigos 147 e 150 do CTN.

O lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, é aquele que permite ao contribuinte calcular e recolher o tributo antecipadamente sem prévio exame da autoridade administrativa e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Essa atividade desenvolvida pelo contribuinte de calcular o montante do tributo devido e recolhê-lo aos cofres da União, obedecendo os prazos previstos em lei, não se constitui lançamento mas procedimento preparatório deste. O lançamento é privativo da autoridade administrativa, de acordo com o artigo 142 do CTN.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.”

Segundo José Souto Maior Borges, em Lançamento Tributário, 2.^a Ed., Fev. 1999, pag. 373, o ato jurídico que se identifica com a homologação prevista pelo art. 150 do CTN teria por objeto a verificação da regularidade do procedimento desenvolvido pelo contribuinte quanto ao pagamento, valor tributado e tributo resultante, saldo apurado, entre outros dados possíveis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

“Por outro lado, o ato jurídico administrativo com que a homologação, como *construída* pelo art. 150, se identifica tem apenas por objeto verificar *a posteriori* a regularidade do pagamento do tributo ou da mera contabilização, pelo sujeito passivo, dos créditos e débitos, se o débito tributário correspondente foi, por hipótese, totalmente absorvido pelo crédito tributário correspondente, por exemplo, no caso do ICMS e IPI. De se notar, portanto, que a homologação nem sequer se refere sempre a tributo pago, mas eventualmente a tributo apenas contabilizado, dada a circunstância eventual de que a conta corrente fiscal apure, no período considerado, a existência de créditos acumulados superiores aos débitos realizados. A confirmação dessa circunstância, quer da prestação tributária efetiva, quer da contabilização formal do tributo, é a confirmação de simples regularidade da “atividade” anterior do sujeito passivo.”

Também conceitua homologação como sendo:

“...o ato administrativo unilateral, vinculado, de controle de outro ato jurídico, pelo qual lhe dá eficácia ou se afirma sua validade. Por essa forma a homologação examina a manifestação de vontade do ato controlado.”

Somente após a homologação haverá o lançamento da autoridade administrativa, pois esta opera-se mediante conhecimento da atividade desenvolvida pelo contribuinte relativa aos cálculos, recolhimentos, prazos, fatos geradores, entre outros. Essas verificações são necessárias e anteriores ao lançamento do imposto.

Pode o lançamento por homologação ter apenas a atividade preparatória desenvolvida pelo contribuinte e nenhuma manifestação da Administração Tributária no prazo de 5 (cinco) do fato gerador, § 4.º do artigo 150 do CTN, situação em que considera-se homologado, salvo se comprovada a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

existência de dolo, fraude ou simulação. Neste caso, a própria atividade preparatória do contribuinte tornou-se homologada pois não houve o lançamento pela Administração Tributária nem qualquer manifestação sobre a atividade desenvolvida pelo contribuinte preparatória ao lançamento.

Com a edição da Lei n.º 7450, de 23 de dezembro de 1985, instituiu-se a sistemática de tributação aplicável às pessoas físicas na qual o imposto de renda passou a ser devido à medida em que os rendimentos forem auferidos, e extinguiu-se a regra da tributação anual sobre a totalidade dos rendimentos percebidos no ano civil imediatamente anterior. Posteriormente com a Lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, a obrigação tributária liquidava-se no próprio mês da percepção. Em 1990, a Lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, aperfeiçoa o regime com a instituição da declaração de ajuste anual onde o imposto de renda é apurado em dois tempos: na fonte e na declaração. A tabela de incidência na declaração é a soma das 12 (doze) tabelas mensais de incidência (artigo 12, parágrafo único).

O IRPF é pago na fonte ou pelo próprio contribuinte à medida em que os rendimentos vão sendo auferidos. A Declaração de Ajuste Anual contém informações gerais e sobre a matéria de fato, patrimônio e renda, a apuração do imposto anual, a subtração dos valores mensais pagos e o saldo do imposto. Com base nesses dados o Fisco efetua o lançamento, na forma prevista no artigo 142 do CTN, mediante Notificação, para constituir o crédito tributário e torná-lo exigível no prazo fixado em lei, ou emite Extrato, dirigido ao contribuinte, contendo os valores declarados, o imposto apurado e o seu saldo nulo ou a restituir.

Os procedimentos administrativos do IR também obedecem às disposições do § 1.º do artigo 147 do CTN quando não permitem qualquer



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

retificação que importe em diminuição do imposto declarado sem a devida comprovação do erro. Ainda nessa modalidade se enquadram quando permitem à administração tributária revisar e retificar de ofício de qualquer erro apurado nos cálculos em função dos valores declarados, com reflexos tributários na Notificação anteriormente referida ou no Extrato para fins de restituição.

O imposto de renda é calculado e pago antecipadamente quando recolhido pelo contribuinte sob a forma de carnê-leão, antecipação mensal, e após declaração de ajuste anual, em quota única ou parcelas, antes de receber a notificação ou ainda, pelas fontes pagadoras quando essa incumbência é a elas atribuída, na forma prevista no par. 1.º do artigo 150 do CTN.

O fato de quaisquer atos anteriores à homologação não influenciarem a obrigação tributária (par. 2.º do artigo 150) também é realidade na administração do IR, pois mesmo após a Notificação relativa aos valores declarados pode a obrigação tributária ser objeto de análise e lançamento de ofício pelo sujeito ativo a fim de cobrar eventuais diferenças em lançamento suplementar.

Como já citado anteriormente, após a entrega da Declaração de Ajuste Anual, a SRF procede a Notificação de Lançamento contendo os dados declarados essenciais ao lançamento ou a emissão de Extrato, nos casos de saldo de IR a restituir ou nulo. Esse procedimento da SRF se identifica com aquele citado pelo referido autor para a atividade de homologação pois tanto concretiza o lançamento com a Notificação dos valores declarados e do saldo do ajuste, como confere os cálculos efetuados no momento de preparo do lançamento ou para emitir o extrato da declaração contendo saldo do ajuste nulo ou a restituir.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.003315/99-37

Acórdão nº : 102-44.946

Isto posto, entendo que o Imposto de Renda adota a modalidade de lançamento mista, e tem a homologação dada pela conferência dos cálculos, valores e fatos geradores, expressa pelo lançamento ou informação ao contribuinte. Destarte, não há homologação expressa no sentido literal do termo, mas os procedimentos desta ocorrem após a declaração de ajuste, e apresentam-se sob a forma de Notificação ou de Extrato Informativo.

Assim, afasta-se o marco inicial para o prazo decadencial em 5 (cinco) anos após a homologação tácita pois esta não é realidade para o Imposto de Renda – Pessoa Física, uma vez que os procedimentos de homologação e a manifestação da SRF sobre os dados declarados ocorrem logo após a apresentação da declaração de ajuste anual.

No entanto, a homologação não é a hipótese de extinção do crédito tributário que deve ser utilizada na situação pois esta ocorreu pelo pagamento antecipado, na forma do artigo 156, VII do CTN.

O pagamento antecipado pela fonte pagadora ou pelo contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que lhe são próprios, inclusive a extinção do crédito tributário. Executando o contribuinte do Imposto de Renda os cálculos para a sua apuração e efetuando o recolhimento no prazo estipulado pela Administração Tributária não há crédito tributário a constituir pois já foi pago antecipadamente. A constituição é mera formalidade, pois a obrigação de pagar já se encontra extinta em função do pagamento efetuado. A condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa, como dito anteriormente, somente anulará os efeitos do pagamento antecipado se o Fisco constatar irregularidades na obrigação principal. Significa permitir à administração, dentro de um certo prazo, verificar a obrigação tributária da qual decorre o crédito, e cobrar eventuais diferenças sob a ótica da lei,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

no entanto, de forma alguma desconsiderar pagamentos efetuados e o respectivo crédito tributário. Não se homologa apenas o pagamento mas também a atividade do contribuinte. Destarte, o termo inicial para contagem do prazo de 5 (cinco) anos deve ser a data da retenção pela fonte pagadora entendida esta como pagamento antecipado do tributo e aquela em que ocorreu a extinção do crédito tributário na forma prevista no artigo 168, inc. I do CTN.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos vale lembrar que é eficaz apenas para as partes envolvidas no processo. Na situação em análise serve também para demonstrar o alto grau de dificuldade apresentado pela situação produzida a partir da publicação da IN SRF n.º 165/98, uma vez que trazem posicionamento diferenciados de duas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. A primeira contém entendimento de que o crédito tributário, nos lançamentos por homologação, cita o caso do IRPF, extingue-se após o decurso de prazo de 10 (dez) anos, (cinco anos do fato gerador, pela homologação tácita somados a mais cinco para a prescrição); enquanto a segunda, entende que o prazo decadencial inicia-se a partir da publicação da IN SRF n.º 165/98. Respeito as posições dos nobres Conselheiros, mas mantenho a defendida neste voto que difere das duas citadas pelos motivos já expostos anteriormente.

Voto por negar provimento ao recurso considerando que prazo para exercer o direito de pleitear a restituição encontrava-se transcorrido e atingido pela decadência quando ingressado o pedido junto à Receita Federal.

Sala das Sessões / DF, em 26 de julho de 2001.


NAURY FRAGOSO TANAKA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37
Acórdão nº. : 102-44.946

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator Designado

Ao que pese o brilho dispendido pelo ilustre Relator em sua argumentação, em relação à contagem do prazo decadencial para que o recorrente ingresse com o pedido de restituição de pagamentos indevidos ou à maior, tenho, data vênia, opinião divergente ao seu entendimento.

À vista do que consta dos autos, o que se discute no presente processo é a extinção do direito do contribuinte de pedir restituição do indébito tributário, ou melhor, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para que ele exerça esse direito, de vez que a exigência do tributo incidente sobre as verbas recebidas a título de incentivo a Programas de Demissão Voluntária, já o foi afastado pelo Poder Judiciário, e, posteriormente, pela própria Secretaria da Receita Federal, através da IN/SRF nº 165, de 31.12.98, e pela Procuradoria Geral da Fazenda nacional, nos Pareceres nºs. PGFN/CRJ nº 03, de 07.01.99 e de 95, de 26.11.99.

Logo, a questão cinge-se tão somente na extinção do direito do contribuinte de pedir a restituição do indébito tributário, ou seja, quando começa a fluir o prazo decadencial de 5 anos, previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional.

A essa indagação, me filio à corrente adotada por aqueles que entendem que o prazo para que o contribuinte ingresse com o pedido de restituição de pagamento indevidos ou a maior que o devido, só começa a fluir, a partir da homologação expressa pela autoridade administrativa do crédito tributário, ou da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

homologação tácita, pois, não ocorrendo a atividade administrativa em homologar o pagamento prévio efetuado pelo sujeito passivo, por ficção, considera-se homologado o procedimento de lançamento após cinco anos da ocorrência do fato gerador da obrigação, e a partir daí, definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4, do CTN).

Dessa forma, a extinção do direito do contribuinte de pedir a restituição do indébito tributário, previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional, só começa a fluir após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da homologação expressa ou tácita do crédito tributário.

De outra forma, o prazo decadencial só começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte possa exercer o seu direito, que se exterioriza no momento em que o Poder Judiciário afasta a norma por considerá-la inconstitucional ou a partir do ato da própria administração que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

Nessa sentido, é oportuno transcrever a ementa do Acórdão nº 108-05.791, em que foi relator o ilustre conselheiro José Antonio Minatel:

**"RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO –
CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO
ART. 168 DO CTN: O prazo para pleitear a restituição ou
compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5
(cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da
forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da
iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não
litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou compensação tem
início a partir da data do pagamento que se considera indevido
(extinção do crédito tributário). **Todavia, se o indébito se
exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo****



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.003315/99-37

Acórdão nº. : 102-44.946

para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia “erga omnes”, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.”

Nesse mesmo sentido a própria Secretaria da Receita Federal, através do Parecer COSIT n. 04, de 28.01.99, reconheceu o direito do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente, quando entendeu que:

“Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados a partir da data do ato que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição”

Portanto, se o órgão competente – Secretaria da Receita Federal – reconheceu o direito do contribuinte à restituição de tributos pagos indevidamente sobre as verbas recebidas a título de incentivo a Adesão Voluntária, através da IN/SRF n. 165, de 31.12.98, não resta qualquer dúvida que o termo inicial da decadência para a repetição do indébito só começou a fluir a partir daquela data, quando seu direito passou a ser exercitável.

À vista de todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso, para reconhecer o direito do contribuinte à restituição do imposto de renda, recolhido indevidamente sobre a indenização recebida a título de Incentivo a Programas de Demissão Voluntária.

Sala das Sessões - DF, em 26 de julho de 2001.


VALMIR SANDRI