



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78

Recurso nº.: 125.180

Matéria : IRPF – EX.: 1994

Recorrente : HUGO PENIDO GATTONI

Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG

Sessão de : 26 DE JULHO DE 2001

Acórdão nº.: 102-44.944

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 HUGO PENIDO GATTONI.

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 CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.005148/99-78
Acórdão nº. : 102-44.944
Recurso nº. : 125.180
Recorrente : HUGO PENIDO GATTONI

R E L A T Ó R I O

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 abril de 1999, seguido de Pedido de Restituição do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos recebidos em decorrência de demissão sem justa causa da empresa IBM – Brasil – Indústria de Máquinas e Serviços Ltda conforme Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho, em 31 de maio de 1993, às fls. 08 e 09, segundo o contribuinte, incentivada por Programa de Demissão Voluntária – PDV, fls. 1 a 16.

Indeferido pelo Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal - DRF em Belo Horizonte com base na decadência, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da retenção pela fonte pagadora, e na previsão do 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 526/2000, fls. 22 e 23.

Mediante representante legal, Fernando César Ramos Ferreira, OAB/MG 38.793, manifestou inconformidade com a Decisão e recorreu ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, fls. 26 a 29, com alegação de que o prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, de acordo com o artigo 173, I do CTN encontrando-se o pedido inserido nesse período.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância indeferiu a solicitação considerando transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos pois este teve início na data da retenção efetuada pela fonte pagadora em Maio de 1993, sendo o



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

pedido efetuado após o seu transcurso, em 23 de abril de 1999. Decisão DRJ/BHE n.º 2057, de 25 de outubro de 2000, fls. 37 a 40.

Recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 44 a 56, onde alega nulidade da Decisão n.º 2057 por não ter sido abordado o argumento apresentado no recurso de que o prazo da decadência tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, de acordo com o artigo 173, I, do CTN, repete a alegação quanto ao início do prazo para a decadência ter início a partir da homologação tácita dada pela entrega da Declaração de Ajuste Anual. Cita os acórdãos CSRF n.º 01.0884, e da 2.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, n.º 102.44.318 para robustecer sua posição.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized form of the letter 'S' or a similar mark, is located at the bottom right corner of the page.



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78
Acórdão nº. : 102-44.944

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Alega preliminarmente a nulidade da Decisão DRJ/BHE em virtude da retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física – DAAIRPF não ter acolhido a contagem do período decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, de acordo com o artigo 173, I, do CTN.

Entendo que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância abordou e esclareceu a questão do início do prazo para a decadência ser a data em que ocorreu o pagamento do crédito tributário, de acordo com o artigo 156, I, do CTN. Desnecessário, portanto, o motivo de não aceitar a hipótese alegada pelo contribuinte, uma vez que uma é excludente da outra. Destarte, em vista que a ausência dessa abordagem não se constitui cerceamento de defesa, nem é motivo para nulidade da decisão, considero afastada a preliminar de nulidade.

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



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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.

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.



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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.

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



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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."

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 do princípio da segurança jurídica e das determinações emanadas



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

do Código Tributário Nacional, constitucionais, quanto à extinção do crédito tributário.

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 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, entendo 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,





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

Processo nº. : 10680.005148/99-78
Acórdão nº. : 102-44.944

“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:

.....

“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 nexo 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 inexiste 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



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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 Prof^a. Mizabel Derzi, transscrito 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 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,



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

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. Correto, portanto, o posicionamento adotado no Ato Declaratório SRF n.º 96/99 e no Parecer PGFN/CAT/ n.º 1538/99.

A extinção do crédito tributário no Imposto de Renda não ocorre após a homologação tácita, ou seja, em cinco anos após os cinco anos contados do fato gerador, como quer o contribuinte. Esse entendimento é demonstrado 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.



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

"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.

"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."



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

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 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, aperfeiçoou 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).



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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 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.



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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.

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.

A extinção do crédito após 5 (cinco) anos da homologação ficta (cinco anos do fato gerador), não é realidade para o Imposto de Renda, pois 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



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

Processo nº. : 10680.005148/99-78

Acórdão nº. : 102-44.944

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, 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.

Assim, incompatível a alegação do recorrente quanto a considerar a homologação tácita como termo de início para a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição considerando que a extinção ocorre antes pelo pagamento antecipado do tributo sob homologação; e os procedimentos de homologação, em se tratando de Imposto de Renda - Pessoa Física, ocorrem em seguida à entrega da DAAIRPF por lavratura de Notificação ou emissão de Extrato.

Isto posto, por não assistir razão ao recorrente em suas alegações como demonstrado anteriormente, voto por negar provimento ao recurso.

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

NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº.: 10680.005148/99-78
Acórdão nº.: 102-44.944

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 vénia, 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.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

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.: 10680.005148/99-78

Acórdão nº.: 102-44.944

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 constitucional, 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