



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10845.002787/99-15  
Recurso nº. : 136.492  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : ELISIR FERREIRA CAMPOS  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO – SP II  
Sessão de : 17 DE MARÇO DE 2004  
Acórdão nº. : 106-13.865

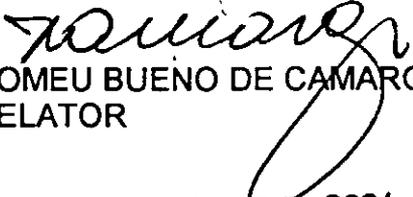
**PROGRAMA DE INCENTIVO À APOSENTADORIA** – As verbas recebidas em virtude da adesão a Programa de Incentivo à Aposentadoria são consideradas de natureza indenizatória. Reiteradas decisões do poder Judiciário dão amparo para a não tributação de verbas recebidas em decorrência de adesão a Programa de Demissão Voluntária, independentemente de o contribuinte estar aposentado ou pedir aposentadoria.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELISIR FERREIRA CAMPOS.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

26 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865  
  
Recurso nº : 136.492  
Recorrente : ELISIR FERREIRA CAMPOS

**RELATÓRIO**

Contra o Contribuinte acima identificado foi emitido aviso de cobrança - imposto de renda pessoa física exercício de 1997, em função da alteração dos valores de sua declaração, onde apurou-se alteração de rendimentos isentos.

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestiva impugnação alegando que não havia recebido a notificação referente ao IRPF de 1997, e na forma da IN 165/98, solicitou a revisão da exigência, juntando comprovantes de sua aposentadoria incentivada obtida junto à Companhia Docas do Estado de São Paulo, bem como certificado emitido pela referida empresa, confirmando seu desligamento e o recebimento de valores a título de incentivo a aposentadoria.

Ao analisar as razões de impugnação, a 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou o lançamento procedente não reconhecendo como verbas não tributáveis os valores recebidos a título de indenização decorrente de Programa de Demissão Voluntária por tratar-se de aposentadoria.

O Contribuinte não concordando com a decisão de primeira instância, apresentou Recurso Voluntário, dentro do prazo legal, onde pede a reforma da decisão por entender que as verbas recebidas por ocasião de sua aposentadoria não são tributáveis, alegando dentre outros o disposto na IN 165/99 e também na Súmula nº 215 do STJ.

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

**VOTO**

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator

Conforme relatado, o presente processo trata de exigência de imposto de renda, decorrente de alteração de valores tidos como não tributáveis recebidos por incentivo a aposentadoria.

A decisão de primeira instância julgou procedente o lançamento, sob a alegação de que as verbas recebidas em decorrência de adesão a Programa de Demissão Voluntária, não estão enquadradas como tal por se tratar de aposentadoria.

A matéria objeto do presente litígio fiscal tem sido discutida frequentemente neste Colegiado, de forma que merece destaque alguns aspectos importantes para uma avaliação. Senão vejamos.

Nossa Carta Constitucional, ao consagrar aos trabalhadores urbanos e rurais os seus Direitos Sociais, assegurou em seu Art. 7º, inciso I, a "relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos da lei complementar, que preverá indenização compensatória dentre outros direitos".

Dessa forma, todo trabalhador, que por qualquer motivo vier a ter rompida sua relação de emprego de alguma maneira, seja ela por iniciativa própria, por iniciativa do empregador ou através de adesão à programas de demissão voluntária, estará sofrendo lesão de Direito Social previsto na Constituição Federal, se não tiver compensada ou indenizada tal lesão, sendo certo que em não ocorrendo um reparação, o agente dessa lesão de direito deverá ser responsabilizado.

O caso aqui analisado, diz respeito ao pagamento de verbas decorrentes de rescisão de contrato de trabalho provocada por adesão à programas de incentivo a aposentadoria e que visava estimular os empregados a se desligarem dos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

quadros funcionais da empresa com a vantagem de receber verbas rescisórias adicionais, pois a empresa tinha interesse no desligamento dos mesmos. Como é de conhecimento público, tais programas antecedem a iniciativa, do próprio empregador de dispensar seus funcionários sem o pagamento de qualquer adicional, sendo certo que grande parte daqueles que não aderirem a esses programas serão involuntariamente demitidos.

Dessa forma, uma vez tendo se aposentado ou aceito a despedida incentivada, o empregado receberá uma indenização compensatória com o objetivo claro de ressarcir-lo pela ofensa do direito consagrado da proteção ao emprego.

Destarte, essas verbas caracterizam-se e constituem-se claramente em uma indenização, e não em renda, pois trata-se de uma compensação pela perda do emprego que ocorrerá de uma forma ou de outra, ou seja pela via indireta (adesão ao programa), ou pela via direta (por iniciativa do empregador no caso de não adesão ao programa) tendo, assim, indiscutivelmente natureza reparatória.

Por outro lado, voltando à nossa Carta Constitucional, verifica-se em seu Título VI, Da Tributação e do Orçamento, que o Art. 153 da Seção III, estabelece que a União poderá instituir, dentre outros, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Citado tributo tem tratamento infraconstitucional na Lei n.º 5.172 - Código Tributário Nacional, que no artigo 43 dispõe:

**Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

**I - de renda, assim considerado o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;**

**II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

Constata-se da análise dos dispositivos legais acima citados, que o pagamento de verbas adicionais por ocasião de adesão a programas de incentivo à aposentadoria ou à demissão voluntária, não pode ser entendido, como prevê o Código Tributário Nacional para efeitos do fato gerador do imposto de renda, com sendo produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, bem como também não representa nenhum acréscimo patrimonial.

É indiscutível, que o que deve ser tributável são os acréscimos patrimoniais e o produto do capital e do trabalho, não qualquer verba recebida pelo sujeito passivo da obrigação tributária. É indispensável que se identifique a real natureza jurídica da verba que se pretende tributar, a fim de se verificar com precisão a hipótese de incidência e a ocorrência ou não do fato gerador do imposto de renda.

No meu entendimento, tenho como incontroverso, no presente caso, a natureza indenizatória das verbas pagas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho com base em adesão ao programa de incentivo à aposentadoria, independentemente de sua denominação. A indenização, aqui plenamente caracterizada, implica em compensação por dano sofrido, e não aumento de patrimônio, e, portanto, se o que deve ser tributado é exclusivamente a vantagem patrimonial, não é de se admitir a pretensão do fisco em tributar as verbas decorrente da extinção do contrato de trabalho em questão.

Constatada a natureza jurídica das verbas, o argumento que inviabiliza a manutenção do lançamento ora discutido, é o fato estarmos diante de uma situação de não-incidência, as quantias pagas a título de vantagens nos casos de aposentadoria ou demissão incentivada, não se enquadram na definição legal do imposto de renda, não podendo, portanto serem submetidas à tributação conforme pretende o Fisco.

É importante mencionar que nossos tribunais têm manifestado entendimento pacífico a respeito dessa matéria, no sentido que tais verbas têm, efetivamente, natureza indenizatória, sem mencionar a Instrução Normativa 165 de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

31/12/98 editada pela própria Secretaria da Receita Federal, que dispensa a constituição de crédito tributário relativamente a verbas indenizatórias pagas em decorrência de incentivo à demissão voluntária, e também o Ato Declaratório SRF n.º 095 de 26/11/99 que determina que as verbas indenizatórias recebidas a título de incentivo à desão a Programa de Demissão Voluntária não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na Declaração de Ajusta Anual, **independente de o mesmo já estar aposentado pela Previdência Oficial, ou possuir o tempo necessário para requerer a aposentadoria Oficial ou Privada.**

Ainda sobre a questão, vale destacar trecho do brilhante voto da Ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito que com Maestria abordou a questão:

“Já é do conhecimento dos membros desta Câmara que todo o valor recebido a título de indenização que não se enquadre nas hipóteses de isenções definidas pela legislação tributária, atualmente, consolidada no art. 59 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, é considerado rendimento tributável.

Contudo, diante das várias decisões da Primeira e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça no sentido de considerar isentos os valores recebidos como indenização de “férias e/ou licenças-prêmios não gozadas” e por “programas de demissão voluntária”, a despeito de não estarem literalmente contidos nas hipóteses catalogadas como “rendimentos não tributáveis” previstas em nossa legislação ordinária vigente, a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional elaborou o parecer - PGFN/CRJ/Nº 1278/98, da lavra do Procurador-Geral da Fazenda Nacional Luiz Carlos Sturzenegger, que de início esclareceu, “ipsis litteris:

O escopo do presente parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base na Medida Provisória nº 1.699-38, de 31 de julho de 1998, e no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a dispensa de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, em causas que cuidem da não incidência do imposto de renda sobre as verbas indenizatórias referentes ao programa de incentivo à demissão voluntária. Este estudo é feito em razão da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de decisões proferidas pela Primeira e Segunda Turmas daquele Tribunal, contrária ao entendimento esposado pela Fazenda Nacional, no julgamento de vários recursos especiais.

O citado parecer tem a seguinte conclusão:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Medida Provisória nº 1.699-38, de 31.7.98, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, **recomenda-se sejam autorizadas pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional 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. (grifei)**

Posteriormente, embasada neste parecer, a Secretaria da Receita Federal em 31/12/98, expediu a Instrução Normativa nº 165 que no seu artigo 1º assim determinou:

**Art. 1º - fica dispensada a constituição de créditos da fazenda Nacional relativamente à incidência do Imposto de renda na fonte sobre as verbas indenizatórias pagas em decorrência de incentivo à demissão voluntária.**  
(grifei))

E, em 07/01/99 elaborou o Ato Declaratório nº 3, que ratificou este entendimento no seu inciso I , assim dispondo:

**I – os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados , a título de incentivo à adesão a Programa de desligamento Voluntário – PDV, considerados, em reiteradas decisões do poder Judiciário, como verbas de natureza indenizatória, e assim reconhecidas por meio do PGFN/CRJ/Nº 1278/98, aprovado pelo Ministro do Estado da Fazenda em 17 de setembro de 1998, não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na Declaração de Ajuste Anual”**

Até então, o referido órgão vinha tratando a matéria em perfeita consonância com os fundamentos e a conclusão grafados no indicado parecer , estranhamente, em 12/03/99 editou o Ato Declaratório (Normativo) nº 07 - DOU de 15/03/1999, pág. 277, onde o Coordenador – Geral do Sistema de Tributação esclareceu que:

O COORDENADOR GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 165, de 31 de dezembro de 1998 e nº 04, de 13 de janeiro de 1999, e no Ato Declaratório SRF nº 03, de 07 de janeiro de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

4 7 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

**I - a Instrução Normativa SRF nº 165/1998 dispõe apenas sobre as verbas indenizatórias percebidas em virtude de adesão a Plano de Demissão Voluntária - PDV, não estando amparadas pelas disposições dessa Instrução Normativa as demais hipóteses de desligamento, ainda que voluntário;**

II - entende-se como verbas indenizatórias contempladas pela dispensa de constituição de créditos tributários, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 165/1998, aqueles valores especiais recebidos a título de incentivo à adesão ao PDV, não alcançando, portanto, as quantias que seriam percebidas normalmente nos casos de demissão;

**III - não são considerados valores recebidos a título de incentivo à adesão a PDV, estando sujeitos às normas de tributação em vigor:**

**a) as verbas rescisórias previstas na legislação trabalhista ou em dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, a exemplo de: décimo terceiro salário, saldo de salário, salário vencido, férias proporcionais, férias vencidas;**

b) os valores recebidos em função de direitos adquiridos, anteriormente à adesão a PDV, em decorrência do vínculo empregatício, tais como o resgate de contribuições efetuadas à previdência privada em virtude de desligamento do plano de previdência; (grifos não são do original)

Feitas estas restrições, oito meses depois, um novo ato normativo, agora assinado pelo Secretário da Receita Federal, assim determinou:

Ato Declaratório SRF nº 095 de 26/11/99- DOU de 30/11/1999, pág. 2

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 165, de 31 de dezembro de 1998, e nº 04, de 13 de janeiro de 1999, e no Ato Declaratório SRF nº 03, de 07 de janeiro de 1999, declara que as verbas indenizatórias recebidas pelo empregado a título de incentivo à adesão a Programa de Demissão Voluntária não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na Declaração de Ajuste Anual, independente de o mesmo já estar aposentado pela Previdência Oficial, ou possuir o tempo necessário para requerer a aposentadoria pela Previdência Oficial ou Privada.(grifei)**

Não me parece que o parecer da Procuradoria Geral da Fazenda e , ainda, os atos normativos indicados chegaram ao detalhe de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

vincular a isenção dos rendimentos ao fato de o beneficiário continuar recebendo salários de outras empresas (por ex : no caso de dois empregos) e, muito menos, ao fato do ex-empregado continuar ou começar a auferir proventos de aposentadoria.

Aliás, se tivessem levado em consideração esse aspecto, estaríamos diante de um "raro" caso de isenção de imposto "condicionada a um evento futuro e incerto", qual seja: a parcela recebida só teria a natureza de INDENIZAÇÃO, e como tal isenta de imposto, quando o contribuinte "provasse" a impossibilidade de arrumar outro emprego ou, então, a falta dos requisitos exigidos para requerer a aposentadoria.

A natureza indenizatória, desta espécie de rendimento, tem como fundamento o rompimento do contrato de trabalho, denominado "voluntário", sem realmente sê-lo, uma vez que, na maioria dos casos, é a única opção oferecida ao servidor ou empregado.

Como já ficou demonstrado, esta tem sido a posição adotada em reiteradas decisões judiciais que reconheceram a isenção das parcelas recebidas nos PDV, por entenderem que as mesmas tem natureza INDENIZATÓRIA de caráter patrimonial.

Disso, extrai-se que as decisões judiciais entenderam que as referidas parcelas têm natureza indenizatória, porque decorrem de uma REPARAÇÃO pela perda do emprego, ou melhor, pela extinção do contrato de trabalho.

Assim, sendo a parcela recebida decorrente dos programas de "demissão ou desligamento voluntário", independentemente de o contribuinte perceber salários de outra empresa ou proventos de aposentadoria, NÃO está sujeita a incidência do imposto de renda.

Insisto, o fato de o contribuinte receber proventos de aposentadoria de forma alguma pode impedir o gozo da isenção, primeiro, porque em nada modifica a natureza da verba recebida. Segundo, por ser, o referido rendimento, apenas a retribuição das contribuições mensais efetuadas por ele e pelo seu empregador, durante todo o tempo em que trabalhou.

Não há VÍNCULO EMPREGATÍCIO entre o órgão público de previdência ou entidades de previdência privada, portanto, quem se aposenta, também está sem emprego.

Tanto a demissão quanto a aposentadoria trazem mudanças radicais no patrimônio de uma pessoa, pois nos dois casos, como regra, a uma efetiva perda econômica com a conseqüente redução do poder aquisitivo.

A



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

Pretender que o benefício da isenção não atinja as parcelas recebidas pelos contribuintes que, no momento da demissão, aposentaram-se ou já encontravam-se aposentados é afrontar o princípio constitucional registrado no inciso II do art. 150 de nossa Carta Magna vigente, que impõe tratamento **TRIBUTÁRIO ISONÔMICO**.

Nesse passo, cumpre lembrar as lições do ilustre jurista Celso Antônio Bandeira de Melo, em seu livro "Conteúdo do Princípio de Igualdade", Malheiros Editores, 3ª. edição, pág. 9:

"O preceito magno de igualdade, como já se tem assinalado, é norma voltada para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela assujeita-se o dever de dispensar tratamento equânime às pessoas."

Prossegue, explicando que:

**"... por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra o princípio de igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações.**

**A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político – ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.**

**Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento pacificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações eqüivalentes." (grifei)"**

In casu, entendo plenamente comprovado a natureza indenizatória das verbas recebidas pelo Recorrente em virtude da adesão a Programa de Incentivo à Aposentadoria.

4



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10845.002787/99-15  
Acórdão nº : 106-13.865

Pelo exposto, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO

