



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

Processo nº. : 10880.021002/99-13  
Recurso nº. : 125.742  
Matéria : IRPF - EX.: 1994  
Recorrente : HIDEZON NAGAI  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 24 DE AGOSTO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-45.027

**IRPF - RENDIMENTOS ISENTOS - PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO** - Os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados, a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV, considerados, em reiteradas decisões do Poder Judiciário, como verbas de natureza indenizatória, e assim reconhecidos por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1278/98, aprovado pelo Ministro de 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. A não incidência alcança os empregados inativos ou que reúnem condições de se aposentarem.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA NÃO OCORRIDA** - Relativamente a Programas de Desligamento Voluntário - PDV, o direito à restituição do imposto de renda retido na fonte nasce em 06.01.99 com a decisão administrativa que, amparada em decisões judiciais, infirmou os créditos tributários anteriormente constituídos sobre as verbas indenizatórias em foco.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HIDEZON NAGAI.

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 Naurý Frágoso Tanaka (Relator) e Antonio de Freitas Dutra. Designado o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes para redigir o voto vencedor.



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

Processo nº : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº : 102-45.027

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **21 SET 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº. : 10880.021002/99-13

Acórdão nº. : 102-45.027

Recurso nº. : 125.742

Recorrente : HIDEZON NAGAI

**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 30 de março de 1999, para excluir da tributação rendimentos recebidos da empresa Autolatina do Brasil S/A, em valor equivalente a 54.276,38 Unidades Fiscais de Referência – UFIR, conforme Acordo sobre Rescisão de Contrato de Trabalho às fls. 20 a 22, segundo o contribuinte, incentivada por Programa de Demissão Voluntária – PDV, fls. 1 a 23.

Cópia da Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício, em arquivo na Delegacia da Receita Federal em São Paulo, DRF/SP, fls. 2 a 5, do Acordo sobre Rescisão de Contrato de Trabalho firmado em 4 de março de 1993, onde se verifica incentivo à aposentadoria do empregado, e do Adendo ao Acordo sobre Rescisão de Contrato de Trabalho, firmado em 25 de agosto de 1993, indicando participação no Programa de Ajuste de Efetivo – Mensalista 1992, fls. 20 a 22.

Indeferido pelo Serviço de Tributação da DRF/SP com base na decadência, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos para o pedido de restituição, de acordo com previsão do inc. I do artigo 168 do Código Tributário Nacional – CTN aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, Despacho Decisório EQPIR/PF n.º 714/2000, fl. 26.

Manifestou inconformidade com a Decisão e recorreu ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, fls. 28 a 45, contestando-a por considerar que ingressou com a declaração retificadora em 30 de março de 1999 e



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

Processo nº. : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº. : 102-45.027

não em 20 de julho de 1999, como julgado. Dessa forma o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da entrega da declaração original, em 22 de abril de 1994, não teria transcorrido.

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 Março de 1993, uma vez que o rendimento considerado não é tributável e não sujeito ao ajuste anual, sendo o pedido efetuado após o seu transcurso, em 30 de março de 1999. Decisão DRJ/SP n.º 004675, de 12 de dezembro de 2000, fls. 49 a 51.

Recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 54 a 56, onde contesta os argumentos da autoridade julgadora *a quo* considerando que *“a prescrição se torna inócua, pois não havia lei própria que desse base para o recolhimento do imposto de renda na fonte, pois o Plano de Demissão Voluntária só foi regulado com a edição da Lei n.º 9468/97, de 10/07/97, isso com relação aos servidores públicos, sendo que só em setembro de 1998 através da Instrução Normativa n.º 165/98 que o fisco estendeu o benefício ao setor privado”*. Entende que a Lei foi regulamentada a partir da IN SRF n.º 165/98 e esta deve ser considerada como início do prazo para a restituição. Cita o REsp 126.792/SP da 1.ª T do STJ, para apoiar sua alegação, no qual as quantias decorrentes da participação em rescisão contratual incentivada são consideradas não tributáveis em face de seu caráter indenizatório.

É o Relatório.



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

Processo nº : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº : 102-45.027

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele conheço.

Como se constata no Acordo sobre Rescisão de Contrato de Trabalho firmado em 4 de março de 1993, e no Adendo ao Acordo sobre Rescisão de Contrato de Trabalho, de 25 de agosto de 1993, verifica-se que o recorrente participou de programa onde se incentivou a demissão voluntária para fins de aposentadoria. Da cláusula 4.<sup>a</sup> do Acordo, tem-se que a empregadora assegura, em caráter temporário os benefícios para ex-empregados, categoria mensalista-aposentado, conforme normas vigentes até 04.06.1992. Até esta data o ex-empregado deverá comprovar que está definitivamente aposentado pelo INSS, sob pena de ter os benefícios ora assegurados, definitivamente cancelados. No Adendo ao referido Acordo, a participação no Programa de Ajuste Efetivo – Mensalista 1992.

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



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

Processo nº. : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº. : 102-45.027

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.

Como 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.



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

Processo nº : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº : 102-45.027

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 Inspectores 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.

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.<sup>a</sup> 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.



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

Processo nº : 10880.021002/99-13

Acórdão nº : 102-45.027

“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 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.



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

Processo nº. : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº. : 102-45.027

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, 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 Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 13.ª Ed. Revisada, Saraiva, 2000, página 445, 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 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.”



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

Processo nº : 10880.021002/99-13  
Acórdão nº : 102-45.027

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.

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.

Feitas estas considerações, entendo aplicar-se o mesmo conceito de indenização aos valores recebidos como estímulo à aposentadoria decorrentes da participação em programas dessa natureza.

Isto posto, quanto ao prazo decadencial para a restituição entendo não assistir razão ao recorrente. Quanto à natureza das verbas recebidas parece-me haver concordância da autoridade julgadora *a quo* sobre tratar-se de valores decorrentes da participação em programa de incentivo à saída voluntária quando afirma que o valor em litígio, por haver sido considerado não tributável, não está sujeito ao ajuste anual. Voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de agosto de 2001

  
NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 10880.021002/99-13

Acórdão nº : 102-45.027

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator Designado

Discordo, com a devida vênia, do eminente Relator. A controvérsia em torno da matéria colocada no recurso está hoje superada uma vez que a própria Secretaria da Receita Federal veio a aderir à tese exposta pelo Recorrente. Com efeito, o Ato Declaratório SRF nº 003, de 07 de janeiro de 1999, que dispõe sobre os valores recebidos a título de incentivo à adesão a Programa de Desligamento Voluntário – PDV, estabelece:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 6º, V, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, DECLARA que:

I – os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados, a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV, considerados, em reiteradas decisões do Poder Judiciário, como verbas de natureza indenizatória, e assim reconhecidos por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1278/98, aprovado pelo Ministro de 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;

II – a pessoa física que recebeu os rendimentos de que trata o inciso I, com desconto do imposto de renda na fonte, poderá solicitar a restituição ou compensação do valor retido, observado o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997;

III – no caso de pessoa física que houver oferecido os referidos rendimentos à tributação, na Declaração de Ajuste Anual, o pedido de restituição será efetuado mediante retificação da respectiva declaração.”



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

Processo nº : 10880.021002/99-13

Acórdão nº : 102-45.027

Em aditamento, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 07, de 12.03.99, pretendeu estabelecer interpretação restritiva à norma complementar antes transcrita, retirando do favor fiscal alguns pagamentos correlatos aos programas de dispensa voluntária. Apesar de neste ato a hipótese de dispensa voluntária conjugada com a concessão ou manutenção de aposentadoria não estivesse expressamente prevista, os agentes da Receita Federal, com base nele, passaram a entender que os pagamentos feitos naquelas condições seriam alcançados pelo imposto de renda.

Esta restrição não encontrava amparo no citado parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tampouco na jurisprudência nele colacionada, e foi em boa hora revista pelo Ato Declaratório SRF nº 95, de 26.11.99 que proclama a não incidência das verbas indenizatórias em foco, independente de o empregado já estar aposentado pela Previdência Oficial ou possuir o tempo necessário para requerer a aposentadoria pela Previdência Oficial ou Privada.

Tampouco cabe alijar o direito do contribuinte com base na decadência de seu direito de pleitear a restituição do crédito tributário. O imposto de renda na fonte observa a modalidade de lançamento por homologação e, nesta hipótese, a extinção do crédito tributário rege-se pelo art. 156, VII, do Código Tributário Nacional, a saber, não basta o pagamento, fazendo-se mister que este seja ratificado por decisão expressa ou tácita da autoridade administrativa.

Ora, à vista dos atos normativos antes citados, vê-se que tal homologação não ocorreu, pois a chefia do órgão fiscalizador, em caráter geral, entendeu não haver base legal para a constituição de crédito tributário sobre rendimentos auferidos em programas de desligamento voluntário. Por conseguinte,



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

Processo nº : 10880.021002/99-13

Acórdão nº : 102-45.027

com o primeiro desses atos normativos (IN SRF nº 165/98) criou-se para o contribuinte o direito à restituição a partir da data em que se tornou público, com sua inserção no Diário Oficial da União em 06.01.99. Somente a partir desta data, começa a contagem do quinquênio decadencial.

De outra parte, havendo a Administração tributária estendido à totalidade dos contribuintes abrangidos na espécie os efeitos de decisões judiciais, a restituição de pagamento indevido observará o disposto nos arts. 165, III, e 168, II, do CTN, de onde se chega à mesma conclusão: o direito à restituição nasce em 06.01.99 com a decisão administrativa que, amparada em decisões judiciais, infirmou os créditos tributários anteriormente constituídos sobre as verbas indenizatórias em foco.

Tais as razões, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de agosto de 2001

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES