



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Recurso nº. : 120.779
Matéria : IRPF – Ex(s): 1994
Recorrente : MÁRIO MANJI ITIMURA
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 08 de junho de 2000
Acórdão nº. : 106-11.349

IRPF - RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PRELIMINAR - DECADÊNCIA - O prazo para pleitear a restituição de tributo retido e recolhido indevidamente é de 05 (cinco) anos, contados da decisão judicial ou do ato normativo que reconheceu a impertinência do mesmo.

INDENIZAÇÃO - 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 17/09/98, não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na Declaração de Ajuste Anual.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRIO MANJI ITIMURA.

ACORDAM os Membros da Sexta 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. Vencido o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira (Relator), que considerava decadente o direito de pedir do sujeito passivo. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.

DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2001

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES (RELATOR DESIGNADO ORIGINÁRIO), THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES. DE OLIVEIRA (Suplente Convocado).

[Assinatura]

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Recurso nº. : 120.779
Recorrente : MÁRIO MANJI ITIMURA

RELATÓRIO

MÁRIO MANJI ITIMURA, nos autos em epígrafe qualificado, mediante recurso de fls. 43 e 44, protocolizado em 30/09/99, insurge-se contra a decisão de primeira instância de fls. 36 a 40, de que foi cientificado em 10/09/99.

2. O litígio instaurado nestes autos se deve ao inconformismo do sujeito passivo com a negativa ao atendimento do seu pleito formulado na peça de fls. 01, protocolada em 04/05/99, onde reivindica a restituição de imposto de renda que entende ter sido indevidamente retido pela fonte pagadora por ocasião de sua rescisão de contrato de trabalho com a COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL.

2.1 Para tanto, apresenta a documentação comprobatória de fls. 02 a 15, contendo, inclusive, declaração de rendimentos retificadora com os cálculos do novo valor do imposto a restituir.

3. O pleito do contribuinte foi indeferido inicialmente pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba – PR, conforme Parecer de fls. 17, indeferimento este que lhe foi cientificado em 15/06/99 (A.R. de fls. 19), ao argumento de que de acordo com o item 1 da Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS nº 1, de 28/04/99, não estão incluídos no conceito de programa de demissão voluntária (PDV) os programas de incentivo a pedido de aposentadoria ou qualquer outra espécie de desligamento voluntário, não se aplicando ao caso, o disposto na Instrução Normativa SRF nº 165/98.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

4. Em data de 08/07/99, o sujeito passivo ingressa com a impugnação de fls. 13 e 14, argüindo em sua defesa, em síntese, que não obstante ter a Norma de Execução nº 1 antes citada, editada posteriormente à IN-SRF nº 165/98 e ao ADN nº 07/99, ter vedado o pagamento do tipo de restituição ora pleiteada, ou seja, Gratificação Especial por ocasião do desligamento de empregados aposentados, a solicitação é feita com base em precedentes que consideram isentas as verbas relativas a incentivo à aposentadoria do empregado.

5. Conforme Decisão DFJ/CTA Nº 591, de 20/08/99, foi negada a pretensão do requerente, restando confirmado o indeferimento inicial, em resumo, sob os seguintes fundamentos:

- a) que o litigante concorda ter aderido a programa de incentivo à aposentadoria e não a incentivo à demissão voluntária;
- b) que as verbas da espécie estão incluídas entre os rendimentos sujeitos à tributação, conforme previsto no artigo 45, do RIR/94, e não são contempladas com as exclusões de que trata o artigo 40, inciso XVIII, do mesmo RIR. Também, no Parecer Normativo COSIT nº 01/95 é manifestado entendimento no mesmo sentido;
- c) que nos atos representados pela Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS Nº 01/99, IN-SRF nº 165/98, ADNs-COSIT nºs 03/99 e 07/99 e IN-SRF nº 04/99, nada há que ampare o pleito em apreço;
- d) que não têm a mesma natureza os planos de demissão e de aposentadoria, posto que naquele (demissão) a pessoa fica sem receber qualquer remuneração mensal, seja da fonte pagadora ou de sua entidade de previdência privada e neste (aposentadoria), há o recebimento mensal de aposentadoria da previdência oficial que é complementada pela previdência privada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

6. No recurso, que veio instruído com os documentos de fls. 45 e 46, o sujeito passivo contesta os argumentos expendidos na decisão singular, reeditando suas razões expendidas na impugnação.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

V O T O V E N C I D O

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais e regimentais para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

2. Consoante relatado, a discussão que remanesce nestes autos adstringe-se à questão do tratamento tributário a ser dispensado às verbas recebidas a título de indenização por adesão a Programa de Incentivo à Demissão Voluntária - PDV, ou, conforme sejam interpretadas as provas colacionadas, a Programa de Incentivo à Aposentadoria.

3. Antes de adentrar na análise da matéria de fundo, porém, há questão que reputo de fundamental importância, cuja discussão deve preceder a esse múnus. Nos referimos ao fato de o requerimento da restituição ora em apreço ter sido protocolado após decorridos cinco anos da data da extinção do correspondente crédito tributário.

3.1 Com efeito, conforme se vê do Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho de fls. 09 (frente e verso), a data do afastamento foi **01/07/93**, quando então ocorreu a retenção do imposto de renda na fonte, retenção esta, que deve ter sido recolhida, no máximo, até o mês de agosto seguinte, mês em que se considera extinto o crédito tributário por meio do pagamento, enquanto que o mencionado protocolo se deu em 04 de maio de 1999.

3.2 Assim, a teor do que dispõe o artigo 168, inciso I, combinado com o artigo 165, inciso I, ambos do CTN, decorrido o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, decai o sujeito passivo do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente. Confira-se a redação desses dispositivos legais:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

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

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

II – omissis

III – omissis

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

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – omissis”.

3.3 Diante da clareza do texto e da ausência, na legislação tributária, de norma que preveja prazos e formas diversas para o tratamento da matéria, efetivamente é decadente o direito de pedir do sujeito passivo, no concernente à restituição de tributos pagos indevidamente.

3.4 Não desconhecemos, todavia, as discussões que têm sido travadas em torno de questão relacionada com a fixação, no tempo, do termo a quo da contagem desse prazo, face ao entendimento que tem orientado parte da doutrina e da jurisprudência, no sentido de que em se tornando indevido o pagamento por superveniência de norma, de decisão judicial ou de resolução senatorial, com efeito *erga omnes*, negando eficácia à lei tributária, o marco inicial dessa contagem se desloca para a data em que esses atos adquirem definitividade, fugindo à regra comum que elege a data da ocorrência de situação de fato concretizada sob a égide da norma impugnada, ou seja, no caso vertente, a data da extinção do crédito tributário, que coincide com a do pagamento do tributo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

3.5 Entendemos que, por mais louváveis que sejam essas razões, tal postulado, além de carecer de substrato legal, contraria princípios basilares do Direito Tributário e, porque não dizer, do Direito como um todo, conforme procuraremos demonstrar a seguir.

3.6 Na análise dessa questão há que se ter sempre presente o dogma que representa o princípio da legalidade quando o tema é a prática de atos administrativos e, sobretudo, os que versam sobre matéria tributária. Nessa ceara, ganha em relevância os dispositivos antes transcritos que trazem normas insertas em diploma legal com o *status* de lei complementar, cujos mandamentos estabelecem, para efeitos da temporaneidade do pedido de restituição em apreço, o prazo de cinco anos, contados a partir da data da extinção do crédito tributário. Não há no direito positivo pátrio norma que ao menos flexibilize esse mandamento, estatuído que é em conformidade com o dispositivo constitucional que delega à lei complementar o trato das questões tributárias (art. 146 da C.F.).

3.7 A questão surge diante da necessidade de harmonização dessas normas com a situação fática antes descrita, onde ato superveniente, administrativo, legal ou judicial, venha reconhecer, de forma definitiva, a insubsistência e, por conseguinte, a ineficácia da norma tributária. São vários os argumentos empregados para justificar a necessidade do aludido deslocamento do termo inicial. Nenhum deles, entretanto, pode colocar em cheque o princípio da segurança jurídica, sobre o qual repousa a estabilidade das próprias relações sociais. Estes dizeres têm o propósito de deixar claro que sob o manto desse fundamental princípio se dão tanto os atos públicos quanto os particulares. Melhor dizendo, não só o particular mas, também e, diria, principalmente, a administração, necessita desse alicerce para se sustentar e se desenvolver.

3.8 A segurança jurídica não se limita à existência de normas reguladoras das relações entre as pessoas; ela se faz sentir na perenidade e na efetividade dessas normas, bem assim, no respeito aos princípios que as orientam.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

3.9 Nesse sentido, depõe contra esse valor as teses que defendem a ruptura de norma tributária, sem que para isso tenha havido, no mínimo, exercício hermenêutico integrativo ou sistemático que demonstrasse o lastro legal da interpretação. Conforme dito, a norma é clara ao dispor sobre a matéria. Daí porque qualquer entendimento em sentido diverso, a menos que desconsiderem os aspectos legais, há que se fundar em fortes e coerentes motivos. Não se vê razões que justifiquem, por exemplo, a proposta que defende a eternização do poder unilateral do particular de postular junto à administração eventual direito, ainda que esse direito diga respeito à restituição de tributos. A prevalecer esse entendimento, considerando-se a igualdade constitucional das relações jurídicas entre o Estado e o particular, estará aberto precedente que permitirá, também, à administração, em situação inversa, após decorridos dez, vinte ou mais anos, exigir obrigações surgidas em decorrência de atos da mesma natureza que podem sobrevir a seu favor, a exemplo daqueles que resolvem, em última instância, litígios relacionados com leis extintivas de isenções. Diante desse quadro, efetivamente, estará em cheque a segurança das relações jurídicas, o que pode ensejar o estremecimento de todo um ordenamento estabelecido.

3.10 Agregue-se a isso questões de operacionalidade ou de praticidade, também relacionadas com a segurança jurídica. Salvo raras exceções previstas em lei, de modo geral, após decorridos cinco anos, documentos e registros mantidos pela administração para subsidiar seus atos são eliminados. Fácil é perceber que, na prevalência da tese que defende a eternização do direito subjetivo antes aludido, qualquer pleito levado à administração após esse período, necessariamente terá que ser acolhido, pelo simples fato de que não mais terá o poder público como contestar as provas apresentadas. Desnecessário dizer sobre o leque de opções que se abrirá àquelas mentes mais criativas.

3.11 Essa preocupação, ou seja, o cuidado com as possibilidades danosas que podem surgir com a ausência de um termo final para essas

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

reivindicações, se faz sentir em vários pontos da doutrina e da jurisprudência. Nesse sentido, veja-se o que ficou assentado no RE nº 57.310-PB:

"Recurso extraordinário não conhecido – A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição". (Grifei).

3.12 Quanto à doutrina, me louvo em trecho muito elucidativo do Parecer PGFN/CAT/nº 1538/99 que, com muita propriedade, assim trata do tema:

"Clémerson Merlin Clève, ao analisar os efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei em abstrato, considera que hoje está superada a discussão no sentido de saber se estes se fazem sentir ex nunc ou ex tunc, posto que a inconstitucionalidade implica nulidade absoluta da lei ou ato normativo.

Mesmo aceitando a nulidade ipso jure, e ab inicio da lei declarada inconstitucional, observa Clémerson que isso pode ocasionar sérios problemas, decorrentes da inexistência de prazo determinado para a pronúncia da nulidade, quando a lei, antes de assim ser considerada, vigorou durante longo lapso de tempo, tendo, durante este período, oportunizado a consolidação de um sem-número de situações jurídicas, concluindo que 'é induvidoso que nesses casos o dogma da nulidade absoluta deve sofrer certa dose de temperamento, sob pena de dar lugar à injustiça e à violação do princípio da segurança jurídica'.

Propugna, então, uma diferenciação entre efeitos que se operam no plano abstrato, em nível normativo, e os que se produzem no seio das relações jurídicas concretas, ponderando que, 'se é verdade que a declaração de inconstitucionalidade importa na pronúncia da nulidade da norma impugnada, se é certo, ademais, que a declaração de inconstitucionalidade toma, em princípio, ilegítimos todos os atos praticados sob o manto da lei inconstitucional, não é menos certo que há outros valores e preceitos constitucionais, aliás, residentes na mesma posição hierárquica que o princípio constitucional implícito da nulidade das normas inconstitucionais, que exigem cumprimento e observância no juízo concreto. É dizer, não é possível aplicar-se um princípio constitucional a qualquer custo. Muito pelo contrário, é necessário



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

desenvolver certo juízo de ponderação a respeito das situações concretas nascidas sob a égide da lei constitucional'."

3.13 Da leitura dessas manifestações emergem nítidos dois importantes aspectos: o primeiro diz respeito à mensagem precisa do enunciado do STF que, ao ressalvar os casos de prescrição (ou de decadência), relativiza o efeito *ex tunc* das decisões ou dos atos que decretam alguma espécie de invalidade da lei tributária, entendimento este corroborado pelo autor citado, quando propugna pela flexibilização do dogma defendido por parte da doutrina, segundo o qual deve ser absoluta a nulidade da lei ou do preceito de lei declarado constitucional, ou, na espécie, insubstancial, de forma definitiva. O segundo aspecto a por em relevo diz respeito à coincidência de opiniões nitidamente favoráveis à necessidade da existência de um termo final das relações jurídicas, proposição esta que esvazia de conteúdo os postulados que defendem a eternização dessas relações.

4. Eis nessas considerações os inarredáveis motivos nos levam a entender que o pleito sob análise se encontra alcançado pelos efeitos da decadência, e que nos impulsionam a suscitar a preliminar de decadência do direito de pedir do recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 2000.

DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

V O T O V E N C E D O R

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora Designada

1. Quanto a preliminar de decadência do direito de pedir a restituição do imposto de renda retido na fonte.

Argumenta o Conselheiro Relator, que na data da protocolização do pedido estava extinto o direito do contribuinte pleitear a restituição.

Discordo desse entendimento porque, no caso em pauta, o imposto objeto do pedido de restituição, FOI CONSIDERADO INDEVIDO não por previsão legal, mas em razão das reiteradas decisões judiciais, no sentido de que as verbas recebidas nos Programas de desligamento Voluntário são de natureza indenizatória.

Reconheço, essas decisões têm o condão de vincular o entendimento administrativo, todavia, não são hábeis e suficientes para fixarem hipóteses de isenção (C.T.N, art. 97 e seus incisos).

Ora, se os rendimentos da espécie aqui discutida por lei estão sujeitos ao imposto de renda, estamos diante de uma exceção criada pelas decisões do poder judiciário, com isso as regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, não podem ser literalmente aplicadas.

Lembrando que, ao receber os valores pertinentes a indenização, paga pelo desligamento voluntário no ano-calendário de 1992, o imposto de renda, nela incidente, era considerado devido na fonte e na declaração, o prazo de início, para o sujeito passivo solicitar a restituição do indébito não pode ser o previsto pelo inciso I do art. 168 do C.T. N., que fixa o prazo de cinco anos, contados do momento da extinção do crédito tributário.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, o rendimento aqui discutido era tido como tributável tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

Segundo, inaplicável é uma regra que determine como termo inicial da contagem do prazo, para o exercício de um direito, uma data anterior à AQUISIÇÃO do mesmo.

Na espécie discutida, o contribuinte somente adquiriu o direito de requerer a devolução do imposto, no momento que ele foi considerado indevido por decisão judicial transitada em julgado ou pelo ato normativo da SRF.

O Código Tributário Nacional assim preleciona em seu art. 165 :

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

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

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

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

Tendo em vista as reiteradas decisões judiciais, considerando como indevido o imposto tanto na fonte como na declaração, o Secretário da Receita Federal expediu a IN-SRF nº 165/98 , orientando que, "ipsis litteris" :

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)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Art. 2º Ficam os Delegados e Inspetores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar total ou parcialmente os respectivos créditos da Fazenda Nacional.

§ 1º Na hipótese de créditos constituídos, pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a matéria de que trata o artigo anterior.

§ 2º As autoridades referidas no caput deste artigo deverão encaminhar para a Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação - COSAR, por intermédio das Superintendências Regionais da Receita Federal de sua jurisdição, no prazo de 60 dias, contado da publicação desta Instrução Normativa, relação pormenorizada dos lançamentos revistos, contendo as seguintes informações:

*I - nome do contribuinte e respectivo número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ ou Cadastro da Pessoa Física - CPF, conforme o caso;
II - valor atualizado do crédito revisto e data do lançamento;
III - fundamento da revisão mediante referência à norma contida no artigo anterior.” (grifei)*

Orientação esta, que mais se harmoniza com o espírito da norma inserida no art. 165, “caput”, anteriormente transscrito, uma vez que de sua leitura infere-se que: a regra é a administração restituir o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerer a devolução o que, no caso em pauta, só poderia fazer a partir da edição da mencionada instrução normativa.

Aliás, este posicionamento está brilhantemente defendido pelo emérito conselheiro - relator Dr. José Antonio Minatel no Acórdão nº 108-05.791, que ao analisar o artigo 165 do CTN, assim entendeu:

O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário , uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido, na linha do princípio consagrado em direito que determina “todo aquele que recebeu o que não era

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

devido fica obrigado a restituir", conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.

*Longe de tipificar numerus clausus, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo que os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em **situação fática não litigiosa**, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir **situação jurídica conflituosa**, daí referir-se a "reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória".*

*Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da "data da extinção do crédito tributário", para usar a linguagem do art. 168,I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em **situação fática não litigiosa**, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação do sujeito passivo.*

*O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de **solução jurídica conflituosa**, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo da decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória" (art. 168,II do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, como acontece na hipótese de 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 anteriormente exigida.*

SGB

OF

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Levando-se em conta, que o fundamento do pedido de restituição do indébito é a Instrução Normativa – SRF nº 165 , o termo de início para contagem do prazo de decadência do direito de pedir, deve ser o dia 06/01/99, data de sua publicação no D.O.U.

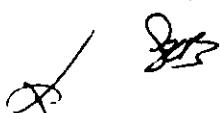
2. Quanto à natureza jurídica das parcelas recebidas a título de indenização ou estímulo à adesão aos programas de desligamento voluntário (PDV), pelos contribuintes que, na data da extinção do vínculo empregaticio, já percebiam proventos de aposentadoria ou, concomitantemente, passaram a percebê-los.

Antes de entrar no mérito, creio ser necessário relatar os fatos que, direta ou indiretamente, fizeram com que esta matéria chegasse a esse órgão julgador de segunda instância.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

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.

Fundamentando sua análise, transcreveu, a referida autoridade, muitas das ementas que deram origem ao estudo proposto, para concluir que:

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. (grfei)

Embasada neste parecer, a Secretaria da Receita Federal em 31/12/98, expediu a Instrução Normativa nº 165, já transcrita, que no seu artigo 1º, dispensou a constituição de crédito pertinente a imposto de renda sobre as verbas indenizatórias pagas por adesão ao PDV.

Posteriormente, em 07/01/99, o mesmo órgão elaborou o Ato Declaratório nº 3, que no inciso I ratificou este entendimento, 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.

gfb

[Assinatura]

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

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:

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)

SBB

OK

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

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 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Como já ficou exaustivamente 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 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 como indenização por adesão aos 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 consequente redução do poder aquisitivo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Pretender que o benefício da isenção não atinja as parcelas recebidas pelos contribuintes que, no momento da demissão, aposentaram-se ou já se encontravam 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, 3^a 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.

Prosegue, 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 eqüitativamente 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)

Dessa forma, provada a extinção do contrato de trabalho, as verbas recebidas a título de incentivo à aposentadoria tem natureza indenizatória e como tal não estão sujeitas ao imposto de renda nem na fonte nem na declaração de ajuste anual.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.008144/99-01
Acórdão nº. : 106-11.349

Assim sendo, VOTO por dar provimento para reconhecer o direito a restituição do imposto incidente sobre as verbas pagas a título de indenização por adesão ao Programa de Desligamento Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 2000.



SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

