



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Recurso nº. : 121.816
Matéria: : IRPF - EX.: 1992
Recorrente : SÉRGIO AUGUSTO GUIMARÃES
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.518

IRPF – VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO À PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO – PDV – os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário considerados em reiteradas decisões do Poder Judiciário, como verbas de natureza indenizatória, e assim reconhecidos por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.278/98, não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na declaração de ajuste anual.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÉRGIO AUGUSTO GUIMARÃES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a decadência do direito de pedir do Recorrente, devolvendo-se os autos ao Julgador *a quo* para conhecer do mérito do pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


SUELI ERIÇENIA MENDES DE BRITTO
RELATORA "AD HOC"

FORMALIZADO EM: 09 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente Convocado), THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO (RELATOR ORIGINÁRIO) e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Recurso nº. : 121.816
Recorrente : SÉRGIO AUGUSTO GUIMARÃES

RELATÓRIO

SÉRGIO AUGUSTO GUIMARÃES, C.P.F - MF nº 005.637.819-04, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeira instância e na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Dá início aos presentes autos, o pedido de retificação de declaração de imposto de renda do exercício de 1992, para considerar como rendimento isento e não tributáveis, valores recebidos a título de "gratificação especial" em, decorrência de adesão a programas de demissão voluntária, instituído pela empresa Companhia Paranaense de Energia - COPEL. Fundamenta seu pedido na Instrução Normativa SRF n.º 165/98 e no Ato Declaratório SRF 03/99.

Anexa, às fls. 02 a 23, cópias de declaração de imposto de renda do exercício de 1992, ano base de 1991, original e retificadora, declaração da COPEL atestando pagamento de gratificação especial por ocasião de desligamento de empregados aposentados, termo de rescisão do contrato de trabalho, onde consta no verso a discriminação das verbas rescisórias, comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte.

Às fls.23/24 constam cópias das Circulares n.º 148 de 02/12/87, e 001 de 02/01/91, da empresa COPEL, que dispõem sobre o incentivo e estabelecem regras e condições para participação no citado programa.

O Delegado da Receita Federal em Curitiba examinou e indeferiu o seu pedido em despacho à fl. 25, com fundamento na Norma de Execução



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS n.º 02 de 07 de junho de 1999 que dispõe em seu inciso 1 que *“ não estão incluídos no conceito de programa de demissão voluntária, os programas de incentivo a pedido de aposentadoria ou qualquer outra espécie de desligamento voluntário.”*

Em sua impugnação de fls. 28 a 32, reitera seu pedido citando jurisprudência, além da Instrução Normativa SRF 165/98, o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n.º 1278/98, e o Ato Declaratório SRF 03/99.

A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido, em decisão de fls. 49/50, assim ementada:

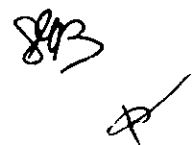
PDV – DECADÊNCIA.

Tendo transcorrido, entre a data da retenção do tributo e a do pedido de restituição, lapso de tempo superiora cinco anos, é de se considerar que ocorreu a decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido – arts. 165, I, e 168, I, da Lei n.º 5.172/1966 (CTN) e AD SRF n.º 096/1999.

Devidamente cientificado da decisão em 18/01/00, AR fl. 40, protocolizou em 02/02/2000, recurso anexado às fls. 41 a 51, contestando a decisão recorrida argumentando o seguinte:

Preliminarmente, após citar os artigos 165 e 168 do CTN, argumenta que o prazo para pleitear repetição de indébito dos tributos lançados por homologação, é de dez anos contados da ocorrência do lançamento, que no caso do IRPF, é a declaração de ajuste anual.

Afirma ainda que apresentou a declaração de imposto de renda do exercício de 1992, no prazo regulamentar e em 17/02/99, apresentou a declaração retificadora, que por si só representa o pedido de restituição, e por não ter sido aceita, formalizou seu pedido em 25/08/99 historiando os fatos, tudo, dentro do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

período de 5 anos, após a homologação tácita, em observância ao disposto na IN SRF 165/98 e Ato Declaratório SRF 03/99.

No mérito, cita doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, no sentido de que as verbas recebidas têm caráter indenizatório e como tal fora do campo de incidência do imposto do renda, além do Parecer da PGFN e a IN SRF 165/98 e o AD SRF 003/99.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10980.013944/99-17
Acórdão n.º : 106-11.518

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora "ad hoc"

O recurso é tempestivo, uma vez que foi interposto dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, com nova redação dada pela Lei n.º 8.748/93, portanto dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de programas de demissão voluntária, instituído pela empresa Companhia Paranaense de Energia – COPEL, que a autoridade de primeira instância não apreciou o mérito do pedido por entender decadente.

Inicialmente cabe analisar a natureza jurídica das parcelas recebidas pelo recorrente por adesão a programas de incentivo à demissão voluntária, e o seu tratamento tributário diante da legislação vigente.

De acordo com os documentos emitidos pela COPEL, constante dos autos, o programa de incentivo em questão destina-se a empregados que se desligarem da empresa para fins de aposentadoria ou já aposentados.

Como já é do conhecimento dos membros desta Câmara, 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 n.º 3.000/99, é considerado rendimento tributável.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Nos casos das demissões efetuadas através do programa de desligamento voluntário, de servidores civis do poder executivo federal, a Lei 9.468, de 10 de julho de 1997 determinou em seu artigo 14, que os pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão ao referido programa, seriam considerados como indenizações isentas do imposto de renda.

Apesar da Lei 9.468/97 referir-se unicamente à servidores públicos civis, as duas turmas do STJ têm decidido em grau de recurso especial pela não incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de "férias e/ou licenças- prêmios não gozadas" e incentivo à demissão voluntária, a despeito de não estarem literalmente contidos nas hipóteses catalogadas como "rendimentos não tributáveis" previstas em nossa legislação ordinária vigente, consolidando jurisprudência reconhecida pela própria PGFN, através do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.278/98.

O referido parecer - **PGFN/CRJ/Nº 1278/98**, da lavra do Procurador-Geral da Fazenda Nacional Luiz Carlos Sturzenegger, que fundamentou a expedição da Instrução Normativa nº 165/98 de 31/12/98 e, por consequência, o Ato Declaratório nº 3/99 de 8/1/99, foi assim justificado:

** 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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

entendimento esposado pela Fazenda Nacional, no julgamento de vários recursos especiais." (grifei)

Depreende-se que a referida autoridade buscou examinar na jurisprudência, a incidência do imposto de renda sobre as verbas indenizatórias, referentes ao programa de incentivo à demissão voluntária, como espelham as ementas da farta jurisprudência judiciária copiada no corpo do parecer.

O citado parecer tem a seguinte conclusão:

" Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Medida Provisória n.º 1.699-38, de 31.7.98, c/c o art. 5º do Decreto n.º 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, com base neste parecer, a Secretaria da Receita Federal em 31/12/98, expediu a Instrução Normativa n° 165 que no seu artigo 1° assim determinou:

"Art. 1° - 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 n° 003, que ratificou este entendimento no seu inciso I, assim dispendo:

"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"





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Particularmente entendo que tais parcelas são de fato tributáveis por se considerarem como acréscimo patrimonial, uma vez que não se destinam a reparar perda de parcela de patrimônio. Entretanto não é esse o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, e adotado pela administração tributária através do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.278/98, da IN SRF 165/98 e do Ato Declaratório n.º 003/99, acima mencionados.

No caso em pauta, poderia se questionar se o fato discutido enquadra-se ou não nos casos definidos como "PROGRAMA DE INCENTIVO A DEMISSÃO VOLUNTÁRIA".

A ocorrência da aposentadoria, concomitante ou não, é um fato IRRELEVANTE para a matéria discutida nos autos, uma vez que a sua efetivação só confirma a extinção do vínculo empregatício.

Tanto assim que a SRF manifestou-se através do Ato Declaratório SRF n.º 95 de 26 de novembro de 1999 dispondo que o entendimento da não incidência do imposto às verbas recebidas a título de incentivo a PDV, independe de o beneficiário estar aposentado ou possuir o tempo necessário para requerer aposentadoria pela Previdência Oficial ou Privada.

Por outro lado, o benefício em questão, como incentivo à aposentadoria, tem a mesma natureza daquele oferecido nos casos de demissão através do PDV. Apenas o universo dos beneficiários está restrito àqueles com tempo para aposentadoria.

Se a empresa decidiu incentivar apenas parte de seu contingente de pessoal, isto não descaracteriza a natureza tributária do benefício.

Entender de modo diverso, significaria dizer que o rendimento estaria sujeito ou não à incidência do imposto de renda em função da empresa da qual seja empregado, adote um ou outro programa de incentivo.

A incidência tributária não pode depender da opção adotada pela empresa pagadora do rendimento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Por oportuno e pela clareza com que abordou esse assunto permito-me transcrever parte do excelente voto da ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito

-“Não me parece que as decisões judiciais transcritas, o parecer da Procuradoria Geral da República e, ainda, os atos normativos indicados dão suporte a este entendimento, uma vez que todos limitam-se a analisar a natureza indenizatória das verbas recebidas por ocasião dos programas de demissões ou desligamentos tidos como “voluntários” .

Nenhum desses atos chegou 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 este 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, no caso de o contribuinte “provar” a impossibilidade de arrumar outro emprego ou 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.

Com 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Entendimento este que está suficientemente claro no PGFN/CRJ/Nº 1278/98, quando seu autor, com o objetivo de esclarecer o tema, registrou o **VOTO do Exmº Ministro JOSÉ DELGADO**, "ipsis litteris":

"V O T O

O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):

Manifestam-se os recorrentes, através do presente especial, em verem reformado o venerando acórdão que confirmou integralmente a decisão monocrática de 1º grau, considerando devida a incidência de imposto de renda sobre indenizações pagas a eles a título de incentivo à demissão voluntária.

Tal pretensão merece êxito. Razão assiste aos recorrentes.

Entendeu o v. acórdão ora vergastado que a verba indenizatória em decorrência de rescisão laboral, inobstante ser tratada de indenização especial, é um acréscimo patrimonial. E por isso está sujeita à incidência do imposto.

Há, assim, necessidade de se esclarecer acerca da natureza jurídica dessas verbas percebidas pelo trabalhador à luz e para os respectivos efeitos do art. 43 do CTN. Sendo irrelevante o nomen juris que se dê a tal verba, verifica-se que ela tem o nítido efeito de compensar o trabalhador pelo imotivado rompimento do pacto laborativo. Já não subsiste o bem da vida representado pelo contrato de trabalho. A substituição do mesmo por quantia em dinheiro, tem inegável caráter indenizatório, de reparação patrimonial, e não de acréscimo tributável.

Rubens Gomes de Souza superiormente apreciou o aspecto da incidência do IR sobre indenização, entendendo-a descabida, por ser uma recomposição patrimonial, não contendo qualquer elemento de ganho ou lucro. (RDP 91153).

No mesmo sentido doutrina Roque A. Carrazza:

Não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão-somente, os acréscimos patrimoniais, isto é, a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, como averbava, com precisão, Rubens Gomes de Souza.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

Tudo que não tipificar ganhos durante um período, mas simples transformação de riqueza, não se enquadra na área traçada pelo art. 153, III, da CF.

É o caso das indenizações. Nelas, não há geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos. (IR-Indenizações-in RDT 52/90).

Na esteira desse entendimento, assim já se pronunciou esta Corte:

"INCENTIVO À DEMISSÃO VOLUNTÁRIA. AJUDA DE CUSTO. INDENIZAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA.

I - A importância paga ao servidor público como incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda porque não é renda e nem representa acréscimo patrimonial.

II - Recurso improvido. (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 57.319-0-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 14/12/94, v.u., DJU 06/03/95).

Descabida, igualmente, a incidência do IRPF sobre as férias indenizadas, como assentou também esta Corte:

O pagamento em dinheiro das férias não gozadas, porque indeferidas por necessidade de serviço, não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e também não representa acréscimo patrimonial, não restando, portanto, sujeitas à incidência de Imposto de Renda (STJ, REsp. nº 36.050-1-SP, DJU 29/11/93).

A vantagem oferecida como incentivo à demissão não passa de uma indenização ao trabalhador que concorda em rescindir o seu contrato de trabalho ou exonerar-se, não ficando, por isso, sujeito à incidência do imposto.

O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, como se verifica do art. 43 do CTN. Ocorre que a referida indenização não é renda nem proventos. É uma compensação ao servidor pelo que ele estará perdendo ao abrir mão de seu emprego ou cargo. E também não pode ser tida como proventos pois não representa nenhum acréscimo patrimonial.

Como se percebe, o venerando acórdão merece ser reparado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

*Pelos fundamentos expostos, dou provimento ao recurso".
(grifos não são do original).*

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 a isenção da indenização recebida, primeiro, porque nada modifica a natureza da verba recebida e por segundo, porque o referido provento é, apenas, a retribuição das contribuições, mensais, efetuadas por ele e pelo seu empregador, durante todo o tempo em que trabalhou.

Não há VINCULO EMPREGATICIO 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, há uma efetiva perda econômica com a conseqüente redução do poder aquisitivo e do "status social".

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

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:

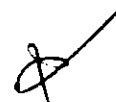
"... por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra o princípio de igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações.

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 equivalentes."

Dessa forma, entendo que provada a extinção do contrato de trabalho, as verbas recebidas a título de incentivo ao desligamento voluntário têm a mesma natureza, quer sejam decorrentes de demissão ou aposentadoria, e em face do entendimento do STJ e da posição adotada pela administração, devem ser excluídas da tributação pelo imposto de renda tanto na fonte como na declaração de ajuste anual.

Superada a questão da incidência do imposto sobre as parcelas recebidas como incentivo à demissão voluntária, passo a análise do alcance do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

instituto da decadência ao direito de pedir a restituição do tributo considerado indevido.

Por se amoldar ao presente caso, transcrevo parte do voto da ilustre conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito.

-O primeiro exame a ser feito é a que modalidade pertence o lançamento de imposto de renda – pessoa física: por declaração ou por homologação.

Este tema apesar de ser antigo e muito discutido continua sem solução definitiva, como revelam as diversas jurisprudências administrativas e judiciárias.

Até a edição da Lei 7.713/88, era pacífico o entendimento de que o imposto de renda devido pela pessoa física era POR DECLARAÇÃO, isto é devido e cobrado com base nas informações consignadas na declaração de rendimento anual.

A confusão foi criada com a norma contida no art. 2º da mencionada lei de que : o imposto de renda era devido no mês da percepção dos rendimentos.

Este fato foi suficiente para, alguns, concluírem que, sendo pago antecipadamente o imposto, o lançamento passou a enquadrar-se melhor no tipo - por homologação e, por consequência, o fisco deveria homologá-lo, expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador.

Não tenho dúvida, no ano-base de 1989, estando vigente o referido diploma legal, o lançamento de IRPF foi por homologação, tanto que a declaração prestada pelo contribuinte no exercício 1990, teve caráter meramente informativo.

Contudo, no ano seguinte entrou em vigor a Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990 que assim determinou:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

**Art. 9º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.*

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11 - O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10) ”.

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.” (grifos não são do original)

Esta sistemática, que foi mantida por todas as lei posteriores até a data de hoje, trouxe de volta para o caso de IRPF o lançamento por declaração.

Dessa forma, embora haja um recolhimento antecipado de imposto a Secretaria da Receita Federal fica impedida de homologá-lo até o momento que o contribuinte apresente sua declaração, faça as deduções pertinentes e apure o

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

montante de imposto realmente devido, ou mesmo, não devido que lhe dará o direito a devolução da quantia previamente recolhida.

Nos termos da legislação atual não há como considerar que o lançamento do imposto de renda pessoa física é por homologação, porque não existe lançamento mensal, apenas um recolhimento de imposto antecipado que somente será quantificado e considerado efetivamente devido por ocasião da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Em matéria de imposto de renda pessoa física existe, sem dúvida, lançamento por homologação, mas apenas nos casos em que a tributação tiver caráter definitivo, como por exemplo, o imposto incidente sobre ganho de capital.

Enquadrando-se como lançamento por declaração, o prazo decadencial só tem início com a formalização do crédito tributário que ocorre com a notificação ao sujeito passivo como bem ensina RUY BARBOSA NOGUEIRA no seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição – 1995, pág. 292, "ipsis litteris":

"..., nascida a obrigação e constituído formalmente o crédito pelo lançamento regular, concluído com a notificação ao sujeito passivo, a partir da data desta ciência, está procedimental e definitivamente constituído o crédito.

A partir desta data em que a Fazenda exerceu seu direito, apurou, fixou e dele notificou o sujeito passivo, é que cessa de correr o prazo fatal de caducidade para "constituir o crédito tributário", como dispõe o caput do art. 173.

A partir desse mesmo dia começa a correr o prazo de prescrição da "ação para a cobrança do crédito tributário", pois, conforme dispõe o caput do art. 174, os cinco anos para prescrição da "ação para a cobrança do crédito tributário", são "contados da data da sua definitiva" e esta, procedimentalmente, consuma-se com a notificação." (grifos não são do original)

Portanto, neste caso, o direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento ou ao lançamento suplementar só decai após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

Na hipótese de o contribuinte ter, originalmente, entregue a declaração de rendimentos, a contagem do prazo decadencial se inicia na data da entrega da declaração, se ocorrida no transcorrer do exercício.

Todo esta explicação objetiva, apenas e tão somente, estabelecer uma linha mestra para tentar explicar porque faço algumas ressalvas em aplicar o Ato Declaratório - SRF nº 096, de 26/11/99 (DOU de 30/11/1999), que embasado Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, assim dispõe:

*I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, **extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).***

II - o prazo referido no item anterior aplica-se também à restituição do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário – PDV”.

Como o imposto retido e recolhido no mês é feito a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual , a data de extinção do crédito tributário seria no momento do pagamento do imposto anual.

Se nesta declaração anual o contribuinte apura imposto a restituir, pergunto – em que momento houve a extinção do crédito tributário?

A resposta mais óbvia seria - no mês que o imposto passou a indevido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

No caso em pauta o imposto cuja restituição se pleiteia **ESTÁ SENDO CONSIDERADO INDEVIDO** não por previsão legal, como exaustivamente examinado, mas sim face às reiteradas decisões judiciais no sentido de que as verbas recebidas em PDV são de natureza indenizatória.

Ora, como é que o início da contagem do prazo, para fins de decadência, pode ser considerado o mês da retenção se a legislação tributária atual prevê que ele pode ser compensado com o calculado e devido **NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL**.

As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas.

Resumindo, ao receber os valores pertinentes a indenização, paga pelo desligamento voluntário no ano de 1992 o imposto de renda, nela incidente, era considerado devido na fonte e na declaração.

Com isso, não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do C.T. N. de que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada rendimento tributável, tanto na esfera administrativa quanto na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito **TENHA INICIO** antes da data de sua **AQUISIÇÃO**.

Como é que o contribuinte poderia pedir **RESTITUIÇÃO** daquilo que legalmente foi retido e recolhido .

O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou por decisão judicial transitada em julgado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 Código Tributário Nacional que assim preleciona:

“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;”(grifei)

Aliás, foi neste sentido que o Secretário da Receita Federal ao expedir a IN-SRF nº 165/98 , orientou que, “ipsis litteris”.

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 revisado e data do lançamento;
III - fundamento da revisão mediante referência à norma contida no artigo anterior.”(grifei)

No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, tanto na fonte como na declaração, cabe a administração por dever de ofício, devolvê-lo.

A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requere-la e, neste caso, só poderia

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução, portanto, o termo de início para a contagem do prazo de decadência de seu direito de pedir só pode ser a data da entrada em vigor da, por diversas vezes mencionada, instrução normativa dia 06/01/99 (D.O.U)".

Por todo o exposto, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o direito a restituição do indébito, decorrente da exclusão de tributação dos rendimentos recebidos por adesão a programa de incentivo a saídas voluntárias devidamente discriminados no verso do termo de rescisão do contrato de trabalho.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2000


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.013944/99-17
Acórdão nº. : 106-11.518

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 09 MAR 2001


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA

Ciente em 30 MAR 2001


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL