MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11831.000230/99-43
Recurso nº. : 125.740
Matéria : IRPF - EX.: 1994
Recorrente : FRANCISCO JOSÉ RODRIGUES BUENO
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 24 DE AGOSTO DE 2001
Acórdão nº. : 102-45.023

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 reunam 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 FRANCISCO JOSÉ RODRIGUES BUENO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Antonio de Freitas Dutra. Designado o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes para redigir o voto vencedor.

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.

RELATÓRIO

Pedido de restituição do Imposto de Renda retido pela empresa Autolatina do Brasil S/A por ocasião do desligamento da empresa ocorrido em 31 de dezembro de 1992, em face de sua participação no programa de ajuste de pessoal estabelecido para o período de 1.° de agosto de 1992 a 30 de novembro de 1992, fls. 1 a 27. Os referidos valores foram originalmente declarados como rendimentos não tributáveis e incluídos no campo relativo a Aviso Prévio e FGTS, enquanto na Declaração de Ajuste Anual retificadora no campo Outros do quadro Rendimentos não tributáveis. Protocolado, em 18 de maio de 1999, na Delegacia da Receita Federal em São Paulo.

Juntou ao referido pedido cópia da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, e a respectiva retificadora, fls. 3 a 14, cópia das fls. 4, 5, 6, 7, 14 e 15 da Carteira de Trabalho e Previdência Social, fls. 15 a 17, dos documentos relativos à referida rescisão contratual, fls. 18 a 25, do comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto na fonte do ano-calendário de 1993 entregue pela empresa citada, fl. 26, e da desistência da ação judicial contra o Delegado da Receita Federal em São Paulo, fl. 27.

Indeferido pelo Serviço de Tributação da DRF/SPO 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.° 5172, de 25 de outubro de 1966, Despacho Decisório EQPIR/PF n.° 846/2000, fl. 30.

Manifestou inconformidade com a Decisão e recorreu ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, fls. 32 a 41, com os seguintes argumentos:

1. a decisão não indicou a data em que houve o início da contagem do prazo decadencial, cerceando sua defesa;

2. a retificação pretendida é correta pois fundamenta-se em erro ocorrido no preenchimento da declaração original onde não considerou o imposto descontado pela fonte pagadora para fins de restituição. Procedeu dessa forma em vista de que os atos administrativos tributários e dispositivos legais sobre verbas de PDV e IR Fonte da época determinavam a tributação do referido valor mas, em função de sua ação judicial, permitiu-se declará-lo como não tributável e não compensar o imposto retido na fonte.

3. Não necessita requerer a restituição pois esta é obrigação da administração tributária em face do disposto no caput do artigo 165 do CTN.

4. A extinção do crédito tributário ocorre a partir da entrega da Declaração de Ajuste Anual, em 31 de maio de 1994.

Finaliza citando jurisprudência administrativa e judicial para amparar sua contestação.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância manteve o indeferimento da solicitação considerando transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, com início na data da retenção efetuada pela fonte pagadora em

Janeiro 1993, confrontando-o com a data de protocolo do pedido, em 18 de maio de 1999, uma vez que o rendimento não é tributável e não sujeito ao ajuste anual. Esclarece que a autoridade julgadora de primeira instância tem sua liberdade de convicção restrita aos entendimentos expedidos em atos normativos do Sr. Ministro da Fazenda e do Sr. Secretário da Receita Federal em virtude do princípio da hierarquia. Cita que o Ato Declaratório Normativo SRF n.° 96, de 26 de novembro de 1999, atribui o prazo dos artigos 165, I e 168, I do CTN aos casos de restituição motivada por PDV e, interpretativo, aplica-se aos fatos pretéritos. Afasta a contagem do prazo decadencial a partir da entrega da Declaração de Ajuste Anual em virtude de ser o rendimento considerado não tributável e não sujeito ao ajuste, o que desloca o fato gerador para a data de retenção na fonte, em acordo com os artigos 149, 150, § 4.° e 156, VII do CTN. Considera que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob homologação na forma do artigo 150, § 4° e 156, VII. Lembra que o entendimento expresso nas decisões judiciais e administrativas restringem-se às partes integrantes dos respectivos processos. Decisão DRJ/SPO n.° 5000, de 27 de dezembro de 2000, fls. 43 a 49.

Recurso voluntário ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 54 a 56, onde alega falta de apreciação do mérito pela autoridade julgadora *a quo* por apenas observar a hierarquia; reitera toda a argumentação imposta junto à DRF e DRJ e afirma que a decisão anterior não guarda consonância com a Lei n.° 9784, de 29 de janeiro de 1999, em face das disposições de seus artigos 1.°, § 2.°, III; 2.°, VII e VIII; 37, § 1.° e 2.°; e 50, I e VII e § 1.°. Finaliza solicitando o acolhimento de seu pedido de retificação e conseqüente restituição do imposto retido pela fonte pagadora.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele conheço.

Duas questões merecem análise para deslinde da situação: identificar qual a data de início do prazo decadencial para o pedido de restituição, e se o valor recebido a título de incentivo enquadra-se no conceito de indenização por programa de demissão voluntária do trabalho.

Quanto ao prazo decadencial para o pedido de restituição entendo que assiste razão à Autoridade Julgadora de Primeira Instância.

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.° 165, de 31 de dezembro de 1998. Esse ato normativo decorreu do Parecer PGFN/CRJ n.° 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.° do Decreto n.° 2346, de 10 de outubro de 1997. O referido Parecer, com lastro em decisões da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre a matéria, recomendou a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais que versem exclusivamente a respeito da incidência ou não de imposto de renda na fonte sobre as indenizações convencionais nos programas de

demissão voluntária, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante. Esclarece que as decisões do STJ são insusceptíveis de alteração pois não cabem embargos infringentes (art. 260 do RISTJ) porque não são julgados proferidos em apelação ou em ação rescisória, nem embargos de divergência (art. 266 do RISTJ) uma vez que as Turmas não divergem entre si. Enfatiza que a ausência de matéria constitucional impede a utilização do Recurso Extraordinário, para reexame do assunto.

A tributação dos valores relativos ao incentivo à demissão voluntária incentivada decorria do entendimento da Secretaria da Receita Federal – SRF de que apenas estavam isentos a indenização e o aviso prévio pagos de acordo com as determinações da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (art. 477 e 499), até o limite garantido por lei trabalhista ou dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologadas pela Justiça do Trabalho, ou seja, valor excedente estaria sujeito à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, conforme artigo 6.°, V, da Lei n.° 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.

Com todo o amparo já citado a IN SRF n.° 165/98 veio dispensar a constituição de créditos da Fazenda Nacional decorrentes da incidência do IR-Fonte sobre verbas indenizatórias pagas por incentivo à demissão voluntária, autorizar os

Delegados e Inspetores da Receita Federal a rever de ofício os lançamentos referentes a essa matéria para fins de subtraí-la dos créditos da Fazenda Nacional constituídos ou em andamento. Esse ato normativo alterou o entendimento do fisco, com efeito *erga omnes,* e autorizou a devolução de pagamentos indevidos ainda não atingidos pela decadência ou prescrição, independente de qualquer protesto.

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.ª Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Forense, 2000, página 881, a segunda hipótese prevista no artigo 165, I, do CTN, configura erro de fato porque a natureza ou as circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei.

> "A segunda hipótese do Inciso I do artigo 165 configura erro de fato: o pagamento foi indevido porque a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei. Aquilo que a autoridade (ou o próprio sujeito passivo) pensou ser a situação de fato definida na lei, para gênese da obrigação tributária, não era; na realidade, tal situação nem a ela poderia ser racionalmente equiparada."

Alterado o entendimento da Administração Tributária com conseqüente suspensão das atividades de lançamento para esses valores a partir da publicação da IN SRF n.° 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.° 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.° 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.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição do tributo indevidamente retido pela fonte pagadora 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.° 165/98, entendo inaceitável pois, uma vez extinto o crédito tributário pela forma que primeiro ocorrer dentre aquelas previstas no artigo 156, do CTN, não se pode cogitar de novamente ser eliminado.

A extinção do crédito tributário é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional, segundo Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 13.ª Ed. Revisada, Saraiva, 2000, página 445.

> "2. A extinção do crédito é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional.
>
> Depois de tudo o que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexiste o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela."

Por outro lado, estender os efeitos da isenção além dos limites impostos pelo CTN parece-me atitude não condizente com os preceitos legais. Tomar a publicação da IN SRF n.° 165/98 como marco inicial 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, assiste razão à Autoridade Julgadora de primeira instância pois a contagem do prazo para a decadência do direito ao pedido de restituição inicia-se com o pagamento antecipado do imposto. Os efeitos da IN SRF n.° 165/98 devem ter eficácia *ex nunc,* uma vez consideradas válidas as determinações do CTN e o princípio da segurança jurídica. Destarte, afasta-se a solicitação do recorrente quanto ao início do prazo decadencial a partir da data da entrega da Declaração de Ajuste Anual.

Outra alegação do recorrente refere-se à obrigação da administração tributária em devolver, independente de qualquer manifestação do prejudicado, os recolhimentos de impostos sabidamente indevidos, conforme *caput* do artigo 165 do CTN.

Concordo com o dispositivo da legislação e a alegação imposta, mas há restrições de ordem administrativas que tornam o procedimento de difícil e morosa execução. Normalmente, não se verifica a necessidade da Administração Tributária efetuar a devolução do indébito pois o pedido de restituição ingressa antes de transcorrer o prazo decadencial. Conforme demonstrado anteriormente, tal determinação não se aplica à situação pois quando publicada a IN SRF n.° 165/98, já havia transcorrido o prazo da decadência para a restituição.

Quanto à natureza das verbas recebidas a título de incentivo à demissão voluntária observa-se que a Divisão de Tributação da DRF/SPO não se manifestou sobre o assunto e apenas indeferiu o pedido em face de considerar transcorrido o prazo decadencial para a restituição; a DRJ/SPO considerou-as como

não tributáveis e não sujeitas ao ajuste, portanto concordou com o tipo indenizatória, mas, manteve o indeferimento anterior com a mesma argumentação da autoridade *a quo*.

Nos documentos juntados ao recurso constata-se que o recorrente participou de programa de ajuste de pessoal estabelecido pela empresa para o período de 1.° de agosto de 1992 a 30 de novembro de 1992 e recebeu em decorrência deste indenização especial para esse fim. Entendo que se trata de verba destinada a incentivar a demissão voluntária abrangida pelo conceito de indenização pela perda imotivada do emprego.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso em face de ter transcorrido o prazo decadencial extinguindo o direito de efetuar o pedido.

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

NAURY FRAGOSO TANAKA

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."

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,

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